

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIA JURÍDICAS - CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO -PPGD
MESTRADO EM DIREITO

**TRATADOS INTERNACIONAIS CONCESSIVOS DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA
HETERÔNOMA, CONFORME ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

MARYNNA MADER GOUVEIA CYSNEIROS SAMPAIO

Prof. Hélio Silvío Ourém Campos
(Orientador)

RECIFE
2020

MARYNNA MADER GOUVEIA CYSNEIROS SAMPAIO

**TRATADOS INTERNACIONAIS CONCESSIVOS DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA
HETERÔNOMA, CONFORME ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Católica de Pernambuco – PPGD/UNICAP, na linha de pesquisa Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos, no Grupo Política e Tributação, como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Hélio Silvio Ourém Campos.

RECIFE
2020

MARYNNA MADER GOUVEIA CYSNEIROS SAMPAIO

TRATADOS INTERNACIONAIS CONCESSIVOS DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA
HETERÔNOMA, CONFORME ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Católica de Pernambuco – PPGD/UNICAP, na linha de pesquisa Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos, no Grupo Política e Tributação, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.


A banca examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

DEFESA PÚBLICA em

Recife, 07 de 02 de 2020.

BANCA EXAMINADORA:

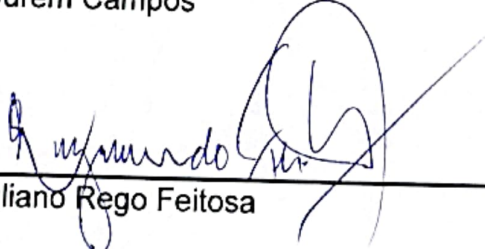
Presidente:



Prof. Hélio Silvío Ourém Campos

(UNICAP)

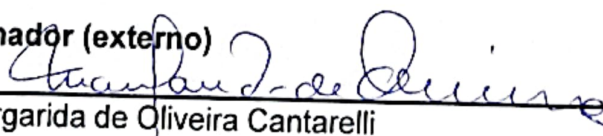
1º Examinador:



Prof. Raymundo Juliano Rego Feitosa

(UNICAP)

2º Examinador (externo)



Prof. Margarida de Oliveira Cantarelli

(Faculdade Damas)

RECIFE
2020

S192t Sampaio, Marynna Mader Gouveia Cysneiros.
Tratados internacionais concessivos de isenção
tributária heterônoma, conforme artigo 98 do Código
Tributário Nacional / Marynna Mader Gouveia Cysneiros
Sampaio, 2020.
168 f.

Orientador: Hélio Silvio Ourém Campos
Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de
Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito.
Mestrado em Direito, 2020.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Impostos - Isenção.
3. Direito internacional privado. 4. Acordos internacionais.
5. Brasil. Constituição (1988). 6. Federalismo. I. Título

CDU 34:336.2(81)

Pollyanna Alves - CRB/4-1002

a Universidade Católica de Pernambuco não aprova nem reprova as opiniões emitidas neste trabalho, que são de responsabilidade exclusiva da autora desta tese jurídica.

A verdadeira viagem de descobrimento não consiste em procurar novas paisagens, e sim em ter novos olhos.

Marcel Proust

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, que sempre acreditaram, investiram e me apoiaram nos meus projetos. Às minhas irmãs, que me deram suporte fundamental e me estimularam em minhas conquistas. A Deus por me iluminar e guiar meus caminhos.

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a meu pai, Marcos Sampaio, minha mãe, Marcia Sampaio, e minhas irmãs, Marcella Sampaio e Maryllia Sampaio, que estiveram sempre presentes, apoiaram-me para que eu continuasse lutando por um sonho. Além do apoio, foram compreensíveis, pacientes, entenderam minha ausência, falta de tempo e atenção quando estudava para desenvolver a dissertação.

Todo meu esforço e dedicação é para orgulhá-los e eles são responsáveis por cada conquista minha. Eu só tenho que agradecer por ter pessoas tão iluminadas e compressivas ao longo da minha jornada. Amo vocês demais!

Agradeço muito as pessoas que sempre somaram em minha vida de uma forma ou de outra.

Agradeço ao meu namorado que sempre foi paciente, entendeu minhas ausências e me estimulou na conquista de mais uma etapa. Você é incrível.

Agradeço ao meu professor e orientador, Dr. Hélio Ourém pelo estímulo, paciência, por me fazer aprender, crescer com meus erros e sempre enxergar a vida de uma forma melhor onde eu pudesse ter um aprendizado constante de cada situação. Muito obrigada, por me guiar no decorrer do trabalho. Além de orientador, por diversas vezes o senhor foi meu amigo e pai, aconselhando-me e sendo honesto. Sou imensamente grata por cada palavra, conforto, exigência e por sempre acreditar no meu potencial até quando eu duvidava dele.

Agradeço ao professor Paulo Rosenblatt, que pacientemente leu meu trabalho, deu-me suporte e sugestões para que pudesse crescer e aprimorar. Além,

de ser um amigo, profissional que tem uma personalidade incrível, que sempre me apoio, defendeu e me guiou diversas vezes. Obrigada por cada palavra, por cada planejamento impecável e por inspirar pessoas. O senhor é brilhante. Meu exemplo, minha vida, minha paixão, por quem vou lutar e buscar orgulhar sempre.

Agradeço ao professor Raymundo Juliano, que com toda paciência, dedicação e carinho me ajudou na construção do trabalho, sempre solícito, calmo, alegre, educado e incentivador.

Sou grata a Dra. Margarida Cantarelli me apoio na elaboração da pesquisa, forneceu diversas sugestões e sempre esteve de forma humilde, generosa e paciente me apoiando.

Agradeço a Deus por mais uma oportunidade.

Agradeço a indústria, Água Mineral Villa, na pessoa de Marcos Fernando Cysneiros Sampaio, que compreendeu várias ausências, em virtude de aulas, de trabalhos, apresentações e compromissos durante esses 24 meses de Mestrado. Além de ser, minha inspiração de vida, como pai, melhor amigo, fiel companheiro e alguém que sei que incansavelmente está na plateia me aplaudindo e que me dará um abraço, levando minha cabeça mesmo nos dias mais difíceis.

Agradeço aos colegas da 14ª Turma do Programa de Mestrado da UNICAP, nas pessoas de Roberto Campos, Kamilla Michiko, Caio Souza Leão, Marcio Clemente e Renata Perman, que se tornaram grandes amigos, ajudando-me do início ao final desta dissertação.

Por fim, agradeço aos meus amigos que sempre acreditaram no meu potencial e me deram um suporte essencial.

RESUMO

A partir da utilização do método dedutivo-hipotético, tendo como base o direito internacional e o direito tributário, aprofunda-se o estudo sobre a viabilidade de ser concedida isenção heterônoma, por meio da União, aos tratados internacionais, sem interferir na competência dos entes federados. Considerando, os benefícios da exclusão do crédito tributário na multinacionalização. O objetivo do tema remete às divergências da doutrina e das decisões dos tribunais sobre a constitucionalidade do artigo 98, do Código Tributário Nacional, que aparece em desencontro com o preceituado artigo 151, III, da Constituição Federal, que proíbe de forma expressa a instituição de isenções tributárias, quando de competência de outros entes federados. Para solucionar as discordâncias sobre o tema, faz-se necessário o exame temporal da Constituição Federal de 1969, da Lei 5.172 de 1966 e da atual Lei Maior. Como também, a distinção entre autonomia e soberania, normas internacionais e nacionais, e a inserção dos tratados no sistema jurídico interno. Por fim, é de imprescindível, ater-se ao propósito das isenções tributárias, as quais resultam no desenvolvimento econômico, no social e no tecnológico. Assim como, sua finalidade é a convergência para o aumento das relações internacionais, a formação de novos blocos econômicos, o estímulo financeiro como atrativo para o ingresso de multinacionais, a expansão de projetos científicos, a vinda de festivais internacionais. Como também, o aumento das exposições culturais internacionais visando o desenvolvimento do Brasil.

Palavras-chave: Isenção heterônoma. Relações Internacionais. Constitucionalidade. Lei Maior. Entes federados. Tratados internacionais.

ABSTRACT

Starting from the use of deductive-hypothetical methodology, based on international law and tax law, deepens the study on the possibility of granting exemption heteronomous by the Union, international treaties, without interfering with the jurisdiction of federal entities, leading into account the benefits of exclusion of the tax credit in the globalized world. The issue of the theme is revolves around the differences of doctrine and court decisions on the constitutionality of Article 98 of the National Tax Code, which is at variance with the precepts Article 151, III of the Federal Constitution, which expressly prohibits the introduction of tax exemptions, when powers of other federal entities. To resolve disagreements on the subject, it is necessary to take the time of the Constitution of 1969, Act 5172 of 1966 and the current highest law. But also the distinction between autonomy and sovereignty, international and national standards as well as the inclusion of treaties in the domestic legal system. And finally, it is of vast importance to stick to the purpose of tax exemptions, which result in economic, social and technological. Just as its purpose is to increase the convergence of international relations, the formation of new economic blocs, the financial stimulus as attractive for multinationals coming, the increase in scientific projects, the coming of international festivals, as well as, increasing international cultural exhibitions for the development of Brazil.

Keywords: heteronomous Exemption. International Relations. Constitutionality. Increased law. Federated entities. International treaties.

LISTA DE ABREVIATURAS

| | |
|--------------|---|
| ALADI | Associação Latino-Americana de Integração |
| Art. | Artigo |
| CDTRs | Convenções Bilaterais para Evitar a Bitributação de Renda |
| CF | Constituição Federal |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| GATT | Acordo Geral de Tarifas e Comércio |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| INSS | Instituto Nacional de Seguro Social |
| LC | Lei Complementar |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| REsp | Recurso Especial |
| RE | Recurso Extraordinário |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| TRF5 | Tribunal Regional Federal da 5ª Região |
| TRF1 | Tribunal Regional Federal da 1ª Região |

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 14 |
| 1. TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA APLICABILIDADE NO PLANO HIERÁRQUICO INTERNO | 16 |
| 1.1 Federalismo no Brasil e no mundo..... | 16 |
| 1.1.2 Federalismo Fiscal..... | 22 |
| 1.2 Soberania nacional <i>versus</i> autonomia..... | 27 |
| 1.3 Procedimento de ingresso dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro..... | 29 |
| 1.4 Tratados, convenções internacionais e acordos internacionais..... | 32 |
| 1.5 Organização hierárquica normativa do direito internacional e do direito interno..... | 34 |
| 1.6 Responsabilidade internacional da Federação Brasileira..... | 37 |
| 1.7 Sanções internacionais..... | 39 |
| 1.8 Prevenção da dupla tributação..... | 40 |
| 2. A APLICAÇÃO DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO DE TRIBUTÁRIO BRASILEIRO | 47 |
| 2.1 Análise do artigo 98 do Código Tributário Nacional..... | 47 |
| 2.2 Exonerações tributárias..... | 53 |
| 2.2.1 Distinções entre imunidade, não incidência, isenção e alíquota zero..... | 54 |
| 2.3 Isenções de tributos do Estado, Distrito Federal e Município e a análise do artigo 151, III, da Constituição Federal..... | 56 |
| 3 POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SOBRE A MATÉRIA | 61 |
| 3.1 Análise jurisprudencial..... | 61 |
| CONCLUSÃO | 67 |
| REFERÊNCIAS | 69 |

| | |
|---|------------|
| ANEXOS | 88 |
| ANEXO 1 - Recurso Extraordinário nº 466.343 de São Paulo do Supremo Tribunal Federal | 88 |
| ANEXO 2 - Recurso Extraordinário nº 632.778 de Pernambuco do Supremo Tribunal Federal | 149 |
| ANEXO 3 - Recurso Especial nº 228324 do Rio Grande do Sul do Superior Tribunal de Justiça | 157 |
| ANEXO 4 - Recurso Especial nº 90871 de Pernambuco do Superior Tribunal de Justiça | 161 |

INTRODUÇÃO

As isenções são instituídas pelos entes federativos, conforme tal regra somente pode isentar quem é competente para tributar, sendo este o significado de isenções autônomas. Não obstante, existem situações, previstas constitucionalmente, de isenções heterônomas, que são concedidas por ente estatal diverso da entidade tributante.

A Constituição de 1988, expressamente vedou, no seu artigo 151, III, a alternativa da União instituir isenções fiscais de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Contudo, não foi analisado no mencionado artigo, o caráter bifronte da União: de um lado pessoa jurídica de direito público interno, como entidade federativa autônoma e de igual hierarquia com os entes federativos, em conformidade, nesses termos, com o artigo 150, II, da Constituição Federal, respeitando os princípios da isonomia e do federalismo.

E do outro lado, a União, pessoa jurídica de direito público externo, prevista no artigo 98 do Código Tributário Nacional, respeitando o seu poder soberano, representativa dos entes federados e da República Federativa do Brasil, no plano internacional, conforme prevê o artigo 21, I, da Constituição Federal.

Ao analisar o artigo 98 do Código Tributário Nacional, percebe-se que o dispositivo, permite, expressamente, que os acordos internacionais modifiquem ou revoguem a lei do sistema jurídico brasileiro, autorizando, por conseguinte, a isenção de tributos. Através dessa previsão, nasce uma discussão entre os doutrinadores. Como é que o Código Tributário Nacional, que é uma lei complementar. Portanto, a lei complementar, hierarquicamente inferior à Constituição Federal, autoriza através de tratado internacional, a modificação ou revogação da lei interna, o que constitucionalmente é proibido, conforme artigo 151, III? Ou seja, como é que uma lei, hierarquicamente inferior, pode suspender o que é constitucionalmente vedado?

Para responder à pergunta deve ser feita uma análise temporal. O Código Tributário Nacional é do ano de 1966, sendo naquela época, lei ordinária. A antiga Constituição Federal de 1969 possuía um dispositivo legal, o artigo 19, parágrafo 2º, que autorizava a União, representada por seu Poder de Estado, a celebrar tratados internacionais que modificassem a lei interna.

Todavia, com advento da atual Constituição Federal de 1988, o artigo 19, parágrafo 2º, não foi recepcionado e o Código Tributário, que era lei ordinária, foi recebido como Lei Complementar, apenas estando prevista a vedação do artigo 151, III, na atual Constituição, que retrata a não intervenção na competência dos entes federativos, devendo-se interpretar que essa análise é da União como pessoa jurídica de direito público interno e não da mesma como possuidora de soberania internacional.

O Superior Tribunal de Justiça, ainda não se encontra pacífico sobre o assunto, assim como alguns doutrinadores, que defendem o preceito constitucional. Todavia, o Supremo Tribunal Federal já proferiu o seu posicionamento de que a República Federativa do Brasil é competente para celebração de pactos internacionais, devendo obedecer às cinco etapas para serem inseridos no ordenamento brasileiro, tais como: celebração do tratado e negociação, referendo ou aprovação, ratificação, promulgação e publicação, sendo instituídos como leis ordinárias.

No entanto, deve-se observar a exceção dos tratados de direitos humanos que segue outra sistemática para ingresso no ordenamento jurídico interno. Sendo necessária, aprovação em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos que serão equivalentes às emendas constitucionais, conforme, artigo 5º, parágrafo 3º, da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45/2004.

Desse modo, os principais aspectos sobre o tema estão nos seguintes questionamentos: Quais seriam os benefícios das isenções heterônomas concedidas através dos tratados internacionais para o Brasil? Essas isenções seriam consideradas constitucionais no sistema jurídico interno brasileiro? No mundo globalizado, a inserção dos tratados internacionais como leis ordinárias, traria algum benefício econômico, social, isonômico, com base no princípio da uniformidade geográfica, previsto no artigo 151, I, da Constituição Federal? Os acordos internacionais revogam, suspendem ou modificam a legislação interna? O que prevalece a soberania ou a autonomia? Qual é o impacto financeiro causado pelas isenções fiscais aos entes federados? Até quanto os estados estão dispostos a abrir mão o seu poder?

Por fim, a busca de tais respostas, retratam a relevância do estudo a respeito dos aspectos mais importantes sobre o tema tendo como norte as isenções tributárias nos acordos internacionais, que serão abordados no decorrer dos capítulos.

1 TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA APLICABILIDADE NO PLANO HIERÁRQUICO INTERNO

1.1 Federalismo no Brasil e no mundo

Para compreender sobre o significado da federação é preciso diferenciá-la da confederação. Na primeira, os Estado federados prescindem a soberania, concedendo-a à União. Em contrapartida, é vedado o desmembramento e qualquer ato que interfira no Estado independente.

Já na segunda, a confederação, que não é uma forma de Estado, porém uma associação de Estados. Nesse caso, a soberania permanece, tendo como principal cada uma das unidades político-jurídicas confederadas. No entanto, é assegurado o direito ao desmembramento.

Dessa maneira, o conceito de soberania poderá ser estabelecido como poder exclusivo e excludente de outros para julgar, administrar e legislar um povo de um território associado a personalidade jurídica concedida pelo direito internacional.

À vista disso, o Brasil possui um tipo de unitário de território político. As capitâneas hereditárias não eram consideradas unidades políticas, administrativas, apenas um modelo privado de transmissão de propriedade. A presença da Coroa no Rio de Janeiro, e não na Metrópole, facilitou a compreensão unitária que foi adotada

pela história do país, desde o período colonial, permanecendo nas duas fases do império.

Quando foi proclamada a República, no ano de 1889, as pessoas que destituíram o imperador, como exemplo de Ruy Barbosa, buscaram um modelo nos Estados Unidos da América do Norte que serviu de inspiração do projeto de construção Republicana Federativa no ano de 1891.

Contudo, nesse período, não foi considerado os princípios caracterizadores de uma federação. Destarte, a competência legislativa foi toda reunida na União, sobrando os resquícios aos Estados membros da Federação. Essa medida criou um contratempo existente até os dias atuais.

Para entender melhor o que foi mencionado, nos Estados Unidos, a Corte Suprema apenas é chamada para exercer suas funções nos casos, raros, em que um Estado, através do legislativo, por sua administração e pela Justiça venha a ferir a Constituição ou a lei federal. O direito é tão somente estadual, são singulares as oportunidades em que a Constituição e a lei federal são desrespeitadas.

Todavia, no modelo brasileiro, diferente do exposto acima, em tese, todos os julgamentos estaduais, os atos da administração estadual e atos legislativos estaduais podem violar direito federal, pois é todo de competência da União. Dessa forma, a Suprema Corte se sobrecarrega, pois ela é obrigada a adotar instrumentos para diminuir a quantidade dos trabalhos que a ela são submetidos, e em algumas situações poderá melindrar o princípio da tutela jurisdicional ampla e irrestrita.¹

Assim sendo, verifica-se que vários são os modelos de um Estado federado. O modelo puro e original de federação é o caso norte americano, como já foi

¹ SEMINÁRIO INTERNACIONAL, 1996, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Conselho Brasileiro de Relações Internacionais, 1997. 139 p. Tema: O federalismo mundial e perspectivas do federalismo no Brasil. FRANCO DA FONSECA, J.R, Federalismo, na Argentina e no Brasil. CBRI, 1997: 73-76.

mencionado. No caso brasileiro, o modelo é inspirado no norte americano, contudo, modificado com relação aos princípios fundamentais do federalismo.²

Tem também o modelo da antiga União Soviética onde pelo menos duas república, Bielorrússia e a Ucrânia, permanecem no texto da Constituição soviética, dotadas de soberania e poder de legação ativa e passiva. Atualmente, aperfeiçoa-se o federalismo, expondo novas formas e sutilezas como no modelo Alemão.

A maioria dos conceitos políticos sobre o federalismo são interpretados de um único modo e de forma equivocada, pois destina-se obedecer a interesses políticos. Para o ex-primeiro-ministro britânico, John Major, assim como, para o ex-primeiro-ministro da França, Alain Juppé, o federalismo significa centralismo.³

A França e a Inglaterra nunca experimentaram o de federalismo na sua história, contudo a experiência do federalismo não impede que a Áustria, Alemanha, e a Suíça retratem a sua interpretação sobre a organização de cada Estado. Para o ex-primeiro-ministro bávaro⁴ o federalismo significa que todo poder deveria estar em Monique, não em Bona ou Bruxelas. Na Áustria, Alemanha e Suíça o federalismo é conhecido por defender as autonomias dos estados-membros, os cantões, contra a excessiva concentração de poder das instituições federais.

Já o exemplo oposto é observado no Canadá, onde o federalismo fortalece o governo central e não tenta reconhecer identidades especiais para as províncias, principalmente em a Quebec. O federalismo é visto como modelo de integração, ou em outros casos, como modelo de devolução. Na prática, as estruturas do

² SEMINÁRIO INTERNACIONAL, 1996, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Conselho Brasileiro de Relações Internacionais, 1997. 139 p. Tema: O federalismo mundial e perspectivas do federalismo no Brasil. FRANCO DA FONSECA, J.R, Federalismo, na Argentina e no Brasil. CBRI, 1997: 73-76.

³ SEMINÁRIO INTERNACIONAL, 1996, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Conselho Brasileiro de Relações Internacionais, 1997. 139 p. Tema: O federalismo mundial e perspectivas do federalismo no Brasil. KINSKY. F., The fundamental principles of federalismo. Its methodology. CBRI, 1997: 13-18.

⁴ *Ibidem*.

federalismo, geralmente, resultam de esforços para integrar sem destruir a diversidade ou descentralizar sem abandonar a unidade.

Portanto, o federalismo respeita o direito de ser distinto e, geralmente, os princípios de autodeterminação e autonomia. Frequentemente, o federalismo é definido como uma combinação de unidade e diversidade. Esse conceito é contrário à anarquia particularista que ainda hoje está presente na sociedade internacional dos conhecidos Estados-nação soberanos, onde alguns se parecem com outros, segundo leciona George Orwell.

Dessa forma, entende-se que federalismo é associado à experiência dos estados federais. Contudo, uma constituição proveniente da divisão do poder entre uma federação política e seus estados-membros pode tolerar sistemas políticos, econômicos e sociais, bem como filosofias tão diferentes quanto as dos Estados Unidos da América, da antiga União Soviética, Brasil ou da ex-Iugoslávia, Argentina ou Suíça, México ou Alemanha.

Os estados federais são distintos das duas confederações, que geralmente carecem de unidade, e dos estados centralizado, que concentram todo o poder no nível do governo nacional, não permitindo diversidade. O estado federal é uma unidade soberana nas relações internacionais, mas é composto por vários estados-membros.

Além das experiências históricas dos estados federais, o federalismo aparece também nas áreas não políticas. Uma combinação de gestão moderna com participação dos trabalhadores levou a experiências muito interessantes na aplicação dos princípios federais, como autonomia para filiais, oficinas e pequenas equipes em grandes empresas. A multiplicação das responsabilidades de tomada de decisão nas empresas multinacionais, universidades e sindicatos é muitas vezes organizada, sem ser chamada assim de acordo com a filosofia do federalismo.

Os esforços para tornar a administração mais eficiente com empresas industriais geralmente levam a maior descentralização. A participação nos procedimentos de tomada de decisão parece ser essencial para maior motivação. Durante décadas, foi ensinado amplamente nas escolas de administração que o centralismo pode ser considerado tão ineficiente quanto a falta de unidade para uma organização empresarial complexa.

O federalismo aparece sempre que uma estrutura política, econômica, social ou cultural contém várias organizações autônomas que são institucionalmente ligadas e representadas em conselhos comuns. Sempre que o poder é distribuído dentro de uma organização complexa de forma a alcançar um equilíbrio generosamente aceito entre a unidade, diversidade, sempre que um nível diferente, uma suborganização e instituições comuns aceitarem mecanismos de controle mútuo (freios e contrapesos).

Refente aos princípios federalistas, todos os estados ou organizações federais têm cinco princípios em comum, que podem ser implementados de maneira desigual ou insuficiente, mas são todos essenciais como critérios para a experiência do federalismo: a autonomia política e o autogoverno dos estados membros dos subgrupos são garantidos por garantias legais e meios financeiros adequados.

Como também, os conflitos entre Estados membros ou subgrupos autônomos não são resolvidos nem por concorrência sem regras, nem por decisões arbitrárias de um centro onipotente, mas por regras ou convenções mutuamente aceitas entre os parceiros envolvidos. Este é o princípio do federalismo cooperativo.

Além disso, no sistema das instituições federais, o poder é dividido de modo que em cada nível, as instituições federais dos estados membros ou áreas não políticas, as organizações globais e as bases, bem como os níveis intermediários, se controlem. É o que os fundadores norte-americanos chamavam de freios e contrapesos. Qualquer potência deve ser equilibrada e controlada pelo menos uma contra-potência.

Ainda sobre o assunto, dentro de um sistema federal, o poder é dividido para que cada nível, as instituições federais e as dos estados membros ou subgrupos, disponham de meios adequados para resolver seus próprios problemas. Instituições federais, centrais ou globais são competentes apenas em áreas muito grandes para a capacidade dos Estados membros ou subgrupos de encontrar soluções adequadas. O objetivo desses princípios de subsidiariedade não é apenas maior eficiência, mas também um maior grau de transparência.

Ademais, o federalismo tende a aumentar o princípio democrático de participação, não apenas para indivíduos, mas também para que Estados-membros ou subgrupos participem de decisões comuns. A participação se torna efetiva através dos outros princípios mencionados acima. Os membros individuais de pequenos subgrupos autônomos têm melhor conhecimento dos problemas e pessoas e, portanto, maiores possibilidades de participar de decisões do que aqueles que pertencem a organizações de massa altamente centralizadas. A solução de conflitos por contratos é mais participativa do que uma decisão imposta pela força.

Desde o início da industrialização, nossa sociedade é cada vez mais dominada por grandes organizações de massa, como grandes cidades, São Paulo é um exemplo gigantesco, imensas administrações públicas ou corporações com várias dezenas de milhares de funcionários públicos, partidos ou sindicatos bipolíticos. Eles constantemente desenvolvendo suas burocracias e tecnocracias. Pequenas comunidades, como famílias, pequenas lojas e empresas estão em declínio há décadas. A maioria das pessoas passa a maior parte de suas vidas em estruturas sociais anônimas e transparentes.

Os resultados dessas várias formas de "massificação", vinculados à globalização mais recente, são uma tendência crescente em direção ao individualismo e ao micronacionalismo.

Por fim, o federalismo deve ser visto como um método ou reavivamento para pequenas comunidades humanas e sua proteção dentro de uma ordem global, mais

transparente e democrática. Se o federalismo não é considerado uma projeção ideológica de uma sociedade idealista perfeita, alguns de nossos principais problemas mundiais provavelmente não conseguiriam encontrar soluções adequadas sem uma abordagem federalista.

1.1.2 Federalismo fiscal

Foedus, unidade linguística proveniente do latim que deu origem a palavra federação⁵. Em latim a palavra tem como significado aliança, contrato, pacto com um Estado que possui supremacia sobre vastas unidades territoriais autônomas, com as quais contém formas de governo exclusivas.

Os estados federados, detentores de autonomia, inseridos no ordenamento jurídico brasileiro, não estão submissos a nenhuma escala hierárquica de poderes, devendo ser respeitado o princípio federalista, previsto nos artigos 1º ao 18 da Constituição Federal. Sendo considerado também cláusula pétrea, segundo o artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, do mesmo diploma legal.

A federação é a união de várias províncias, unidades federadas ou particulares, que mantém sua independência. Somente autônomas, entretanto, quanto aos interesses privados, que compõe uma única estrutura política, na qual consiste a soberania e cujo poder de governo as partes se submetem nas relações recíprocas. Para fins de Direito Internacional, contudo, apenas o Estado federal constitui soberania.

O pacto federativo com a União e seus entes federados, providos de autonomia e dependentes de um poder único dotado de autoridade soberana, é

⁵SOUZA, Alexis Sales de Paula e. **A origem do Federalismo brasileiro**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2642, 25 set. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17486>>. Acesso em: 26 fev. 201.

chamado de federalismo. No Brasil, o sistema de poder federalista compõe uma aliança de pessoas jurídicas de direito público interno, contendo sua competência e limitação previstas na Constituição.

A Constituição Federal preceitua no seu artigo primeiro, que o Brasil é uma República Federativa, composta por estados-membros, os quais fazem parte do regime do governo democrático, que é instituído através do voto direto pela população. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas jurídicas de direito público interno detentoras de autonomia, esta está circunscrita e limitada no território de suas competências.

Para o direito internacional, os Estados-membros realizam um pacto com o Governo, para que sejam representados como um todo no mundo internacional, esse pacto é chamado de pacto federativo. A República Federativa do Brasil é a representante de todos os entes federativos e apenas esta é soberana, sendo, portanto, representante do país.

A pessoa física responsável pela negociação de tratados internacionais, por intermediar acordos de paz, na perspectiva externa, bem como, pela ratificação e promulgação dos tratados no âmbito interno do país, é o Presidente da República através da sua função de Chefe de Estado e de Governo, conforme artigo 84, VII e VIII, da Constituição Federal.

É de importante ressalva que cada ente federativo detém autonomia e competência para instituir normas legislativas, estando estas limitadas territorialmente, conforme prevê artigo 24, I, da Constituição Federal. Enfatiza-se também, que os Estados-membros tem autonomia de criar, fiscalizar e arrecadar suas receitas fiscais, podendo essas duas últimas serem delegadas.

Partindo para análise além das fronteiras geográficas do país, conforme artigo 21 da Magna Carta, a União, como pessoa política de direito público externo, representa os Estados-membros internacionalmente, gozando do seu Poder de Estado para realização de contratos, pactos ou acordos internacionais, com outros Estados, estes também soberanos.

Deve-se lembrar, que entre países não há hierarquia, todos são soberanos, sendo esta a compreensão dada pelo direito internacional.⁶ Referente ao federalismo fiscal, de forma abrangente, é um modelo federativo onde responsabilidades fiscais estão divididas e compartilhadas em diversas etapas de governo e unidades da federação. Acerca da temática o autor, Mauro Santos Silva,⁷ explica que:

"Na organização governamental federativa, o setor público opera por meio de múltiplos centros decisórios (MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1980, p. 531), combinando instrumentos operados pelo governo central e outros administrados pelos governos subnacionais. A adoção do federalismo fiscal implica distribuição de competências constitucionais fiscais entre os diferentes níveis de governo, para que cada um, de modo autônomo, e na medida de suas competências e capacidade de financiamento, possa construir desenhos institucionais capazes de disciplinar os procedimentos de contribuição e gestão tributária, transferências fiscais, composição e dimensão da despesa.

A razão econômica central que preside o processo de descentralização, característico do federalismo, é a otimização da relação existente entre preferências dos agentes econômicos e o perfil do sistema fiscal, num contexto de produção e consumo em que o sistema de preços não é capaz de gerar informações relativas às preferências dos indivíduos, isso porque as decisões locativas do governo não são definidas pela lógica das preferências reveladas nos espaços de mercado, isto é, do ponto de vista normativo, o mecanismo ótimo de provisão de bens públicos considera as preferências coletivas enquanto o mercado aloca em função das preferências individuais.

A natureza dinâmica do federalismo fiscal o faz assumir configurações diversas ao longo do tempo e no espaço, bem como é produto da interação entre as regras institucionais e a organização e dinâmica econômica do País."⁸ (SILVA, 2005, p. 125-126).

Desse modo, observa-se que a composição fiscal na esfera federativa encaminha para repartição de competências tributárias, pois as atividades político-administrativas definidas pela Constituição Federal necessitam de capital para serem

⁶ GUTJAHN, Patrícia; **Possibilidade de a União celebrar tratados internacionais concedendo isenções ou benefícios em tributos estaduais e municipais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 53, 1 jan. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/2542>>. Acesso em: 23 jan. 2019.

⁷ SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Revista Nova Economia**, v. 15 n° 1. Belo Horizonte Janeiro-Abril de 2005.

⁸ RIOS, Jefferson Brandão. Tratados Internacionais frente ao Poder de Tributar dos Entes Federados: Isenção Heterônoma no Ordenamento Jurídico Brasileiro. *Revista Jurídica da Presidência*. v. 12, n° 98. Brasília. Out. 2010/Jan 2011. ISSN 1808-2807 pp. 445 a 446.

exercidas pelos entes federados. Os recursos financeiros são adquiridos quando a competência tributária é estabelecida, sendo este o pilar do federalismo fiscal.

A proporcionalidade fiscal de distribuição de ingressos e receitas, não somente tributária, como também de preços e utilização do patrimônio público. A partilha ocorre entre os entes federados e é esperado a partir da repartição de receitas, conforme previsão dos artigos 157 ao 162 da Constituição Federal Brasileira.⁹

As competências tributárias são distribuídas entre os entes federados, não sendo possível que um ente tribute sobre a competência de outro, sob pena de ocorrer a bitributação, podendo ensejar danos à Federação. Nesse sentido, posiciona-se Gutierrez: “São maléficas do ponto de vista da harmonia entre os entes federados” (GUTIERREZ, 2004, p. 49).¹⁰

Por conseguinte, verifica-se que a competência tributária dos outros entes não é tomada pela União quando legitima os tratados internacionais. Por esse ângulo, a teoria doutrinária que prevalece no ordenamento jurídico brasileiro, de acordo com a jurisprudência, é a corrente do monismo com a primazia do Direito Internacional em face do Nacional.¹¹ Conforme essa corrente monista internacionalista, o direito internacional se adaptaria a legislação interna.¹²

Os entes federados possuem suas Constituições internas e deixam expresso quando almejam a incorporação de tais normas, pois não é pacífica a incorporação normativa internacional como imposição aos Estados-membros. Por conseguinte, é de notória importância, a análise sobre o assunto levando em consideração as decisões do Supremo Tribunal Federal.¹³

⁹ *Ibidem*, pp. 446.

¹⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Repartição das receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária.** in CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, pp. 49.

¹¹ RIOS, Jefferson Brandão. *Tratados Internacionais frente ao Poder de Tributar dos Entes Federados: Isenção Heterônoma no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. *Revista Jurídica da Presidência*. v. 12, nº 98. Brasília. Out. 2010/Jan 2011. ISSN 1808-2807 pp. 446.

¹² *Ibidem*, pp. 446.

¹³ SOARES, Carina de Oliveira; *Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro: análise das relações entre o Direito Internacional Público e o Direito Interno Estatal*. *Âmbito Jurídico*, Alagoas, ano 7, 9 de mar. 2007. Disponível em: <www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura_&artigo_id=9431>. Acesso em: 23 de janeiro 2019.

Um dos objetivos dos tratados internacionais, na esfera fiscal, é evitar a incidência da bitributação internacional nos rendimentos, no imposto de importação e no de exportação. A bitributação é a cobrança de tributos por dois entes competentes sobre o mesmo fato gerador.

Para melhor compreensão, sobre o conceito, tem-se como exemplo: um brasileiro que trabalha em uma empresa e vai, a pedido do seu chefe, para o Chile, para administrar uma filial, ocorre que o trabalhador, como pessoa física, auferir renda, artigo 43 do Código Tributário Nacional, por isso, é contribuinte do imposto de renda à União no Brasil. Porém, o mesmo reside no Chile e o Governo do país também tributa o mesmo imposto. Para evitar que o sujeito passivo da relação jurídica tributária pague duas vezes sobre o mesmo fato gerador, o de auferir renda, delimita-se que o único ente competente para cobrança, neste caso, é o Chile.

A primazia adotada é a do tratado internacional, visto como, lei especial.¹⁴ Por exemplo, quando existir um conflito em que uma legislação local, de um determinado estado brasileiro, que proíba, o consumo de bebidas alcoólicas nos estádios de futebol, na época de Copa do Mundo no Brasil. Sendo antes do evento Copa do Mundo, foi realizado um contrato internacional entre a União, pessoa jurídica de direito público externo, com outro Estado ou instituição internacional, como a Federação Internacional de Futebol (FIFA). Ambos estabelecem, no contrato internacional, que no período da Copa do Mundo, no Brasil, será permitido o consumo de bebidas alcoólicas, sem a cobrança de tributos. Este contrato, por ser lei especial, deverá se sobrepor a norma geral do ente federativo.¹⁵

1.2 Soberania nacional *versus* autonomia

No âmbito internacional os Estados são independentes e soberanos. Soberania denota poder quase absoluto, no qual o detentor não se submete a outra

¹⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 23.ed. São Paulo: Saraiva 2019. pág. 203.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 203.

autoridade, a não ser por espontânea vontade. O poder da soberania não admite limitação externa, ainda que existam distinções quanto ao seu poder político, militar e econômico. Juridicamente os Estados são iguais, nenhum possui poder sobre outro.

No âmbito interno dos Estados incide a autonomia, diferenciando o quantitativo de liberdade que cada pessoa jurídica de direito interno possui. Ela pode ser política quando a subdivisão interna contém poder de formular leis, ou administrativa no momento o qual um novo centro tem liberdade apenas para executar, cumprir as ordens do poder central.

A autonomia ocorre se existir mais de um centro de competências e decisões. Em um Estado unitário e totalmente centralizado, não existe outro ente com autonomia, é de importante ressalva que o Estado unitário pode descentralizar, para aprimorar a administração interna, porém sempre existe a possibilidade de, em qualquer momento, ser realizada nova centralização.

Está presente a autonomia desde que exista governo e administração própria de cada ente. É relevante também, a importância da legislação de cada governo e do sistema organizacional dele. Cita-se o exemplo, da União, que não possui auto-organização e é autônoma, embora não seja soberana, pois quem é dotada de soberania é a República Federativa do Brasil, ou seja, Estado Federal.

Segundo Marcello Caetano, a soberania é poder político supremo, pois não é limitada por nenhum poder de ordem interna, sendo um, por si só, um poder independente, porque a sociedade internacional não tem de acatar regras que não sejam voluntariamente aceitas¹⁶.

As correntes positivistas afirmam que a soberania é juridicamente ilimitada no âmbito territorial do Estado. Já as correntes jusnaturalistas relatam que a soberania encontra barreiras no direito natural, na coexistência das nações e nas próximas finalidades do Estado. Em contrapartida, a autonomia observa limites mais severos e é limitada ainda pela capacidade de disposição de poder conferido pelo soberano.¹⁷

A autonomia apresenta-se como um círculo contido naquele que representa a soberania. Esta permite o exercício da autonomia, restringindo-o a certas distribuições

¹⁶ CAETANO, Marcello apud BERNARDES, Juliano Taveira; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. **Conceitos básicos de teoria geral do Estado**. Salvador: Juspodivm, 2014. p. 32.

¹⁷ *Ibidem*, pp. 32.

de competência. O poder soberano, como fonte originária da ordem normativa, estabelece e regula os termos do poder autônomo.

A soberania caracteriza o Estado na ordem internacional, enquanto a autonomia interessa somente a ordem interna. O Supremo Tribunal Federal adota a corrente positivista, não reconhecendo limites impostos à soberania por parte do direito natural¹⁸.

Sobre soberania Crisafulli¹⁹²⁰ esclarece que:

"[...] Soberania significa que cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento: em contraposição, os ordenamentos *derivados*, que pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona a existência e a validade.²¹" (CRISAFULLI, 1998, p.67, tradução nossa)

A soberania de um país independe da hierarquia do direito internacional ou do nacional. Para Hans Kelsen, o direito internacional delimita a esfera e a razão de validade do direito nacional. Neste norte, a visão de soberania tem um significado relativo, sendo então submissa as normas internacionais²².

Desse modo, o direito internacional não é dito como um perigo à soberania, porém a manifestação de vontade jurídica do país no âmbito internacional, agindo como um neutro mecanismo por concepção²³.

O crescente desenvolvimento econômico, a integração de grupos e a criação de blocos territoriais reformam o conceito de soberania. Os interesses das pessoas estão na satisfação pessoal, sendo esta: o local onde elas convivem, valores nelas agregados, bem como o meio social que elas estão inseridas. Os Estados membros não se descaracterizam por serem parte de uma ordem supranacional.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADInMC 3.300/DF. Rel. Celso de Mello. Julg. 03.02.2006. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14784353/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3300-df-stf>>. Acesso em: 02 fev. 2019.

¹⁹ CRISAFULLI, Vezio. **Lezioni di Diritto Costituzionale**, 5ª ed., Verona: CEDAM, 1998.

²⁰ RIOS, Jefferson Brandão. Tratados Internacionais frente ao Poder de Tributar dos Entes Federados: Isenção Heterônoma no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Revista Jurídica da Presidência. v. 12, nº 98. Brasília. Out. 2010/Jan 2011. ISSN 1808-2807 pp. 443.

²¹ No original: "[...] *sovranità significa l'he ogni siste-ma di diritto statale si legittima da sé, trovando in sé medesimo la própria giustificazione giuridica e il proprio fondamento: in contrapposto agli ordinamenti 'derivati', i quali, invece, presuppongono sopra di sé un ordinamento superiore che ne condiziona la stessa esistenza e la validità.*" (CRISAFULLI, 1998, p. 67)

²² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976. p. 55-57.

²³ *Ibidem*, pp. 55-57.

Por isso, vários são os problemas que atingem a soberania dos países eles são combatidos também pelo direito internacional. A igualdade entre os Estados apenas encontra sustentação com a primazia do direito internacional, pois a busca da soberania de uma nação é parte de um jogo de forças da política internacional, mais do que as relações de direito interno e internacional.

A soberania não retira de plano a norma internacional, pois esta foi formulada de acordo com Estado vigente. Caso certo país não tenha força política na tomada de decisões que visem o poder supremo nacional ao firmar e ratificar tratados internacionais, qual sentido teria o debate sobre soberania? Não há sentido algum, pois as vontades externas serão preponderantes a qualquer forma e momento.

1.3 Procedimento de ingresso dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro

O procedimento para incorporação dos tratados ao direito brasileiro, está previsto em dois dispositivos constitucionais: o primeiro retrata a competência para a sua celebração e o segundo se refere a ratificação.

O artigo 84, VII e VIII da Carta Magna, explicita que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções aos atos internacionais, sendo subordinados a referendo do Congresso Nacional.

Já o artigo 49, I, do mesmo dispositivo, relata que é de competência exclusiva do Congresso Nacional tratar sobre acordos internacionais. Sendo que a decisão proferida por este acarreta encargos ou obrigações ao país.

Nesse sentido, explica-se que são necessárias cinco etapas para que o tratado internacional surta efeito no ordenamento jurídico brasileiro, são elas: celebração, referendo, ratificação, promulgação e publicação.

A primeira, é a negociação e a assinatura, ato privativo do Presidente da República, conforme artigo 84, VII e VIII da Constituição Federal. Nessa etapa são debatidas as propostas de texto das convenções, expondo emendas pelas comissões

participantes. Podendo ser delegadas ao Ministro de Relações Exteriores ou chefe de missões diplomáticas²⁴, sendo necessária uma Carta de Pleno Poderes outorgada pelo Chefe do Poder Executivo.

A segunda fase, trata-se da fase de referendo ou aprovação, artigo 49, I, e artigo 84, VIII, da CF, realizado pelo Congresso Nacional, sendo a matéria votada primeiro na Câmara dos Deputados e depois no Senado para manifestar consentimento a favor ou contra o tratado. Ambos representam os anseios da população brasileira. Nesse sentido, sendo aprovado o tratado internacional por ambas as casas legislativas, através de decreto legislativo, terá a terceira fase. A terceira fase é a ratificação, troca ou depósito, pelo Presidente da República, manifestando o consentimento aos demais países.

Já a quarta fase é a promulgação do tratado, por meio de decreto executivo, essa etapa declara que acabou o procedimento das fases anteriores e que o tratado internacional faz parte do ordenamento jurídico interno, sendo eficaz a produção de seus efeitos.

Por fim, a quinta e última fase, é a da publicação do texto oficial, sua vigência se dá na data fixada pelo decreto presidencial, devendo-se respeitar o prazo, de 45 dias, estatuído no artigo 1º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, LINDB, Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, *in verbis*:

“Art. 1º - Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.

§ 1º - Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade de lei brasileira, quando admitida, se inicia 3 (três) meses depois de oficialmente publicada.

²⁴ BARBOSA, Eduardo Lucchesi. A possibilidade de concessão de isenção de tributos de competência estadual ou municipal por meio de tratados internacionais. CENTRO DE DIREITO INTERNACIONAL. Revista Eletrônica de Direito Internacional, 2011. V.9 - Disponível em: http://centrodireitointernacional.com.br/static/revistaeletronica/volume9/arquivos_pdf/sumario/Artigo%20Eduardo%20Lucchesi.PDF

GODOI, Antonio Tide Tenório Albuquerque Madruga. Tratados internacionais concessivos de isenções de tributos estadual e municipal. A questão da vedação constitucional da isenção heterônoma. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 9, n. 469, 19 out. 2004. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5834>. Acesso em: 13 nov. 2019.

§ 2º - A vigência das leis, que os governos estaduais elaborem por autorização do Governo Federal, depende da aprovação deste e começará no prazo que a legislação estadual fixar.

§ 3º - Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.

§ 4º - As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.²⁵

Os tratados enquanto não submetidos aos procedimentos referidos, são ineficazes no direito brasileiro, esse é posicionamento do Supremo Tribunal Federal²⁶. Com relação, as normas da Constituição, no artigo 84, inciso VIII, parte final, explícita, de forma objetiva, à necessidade de aprovação dos tratados pelo Congresso Nacional.

Assim como, o artigo 49, I e o artigo 84, VII, ambos da Constituição Federal ressaltam a importâncias das demais etapas para o ingresso do acordo internacional no legislativo.²⁷

Todavia, nas situações em que as convenções não geram compromissos ao Estado brasileiro, por ser um acordo meramente executivo, não é necessário a análise do Legislativo. O pacto internacional irá integrar o ordenamento jurídico brasileiro apenas com a simples publicação no Diário Oficial da União.²⁸

Sobre o assunto, Francisco Rezek²⁹ expõe que os acordos executivos são compatíveis com o ordenamento constitucional quando é possível a interpretação de cláusula de um tratado vigente, ou quando são subprodutos ou no momento que

²⁵ BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657 de 4 de setembro de 1942**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 30 fev. 2019.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Carta Rogatória 8279 AT. Tribunal Pleno. Rel. Celso de Mello, julg. 17.06.1998. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740696/agregna-carta-rogoria-cr-agr-8279-at>>. Acesso em: 16 jan. 2019.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. Tratado das imunidades e isenções tributárias. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 483

²⁹ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público. 2ª ed, São Paulo, Saraiva, 1991, p.66 e seguintes.

expressam um hábito diplomático. No concernente as isenções apenas os tratados em sentido estrito, que dependem da aprovação do Congresso Nacional poderiam retratar sobre isenções tributárias.

1.4 Tratados, convenções e acordos internacionais

Os tratados internacionais aparentam conceder conceito especial entre si. Para Hildebrando Accioly³⁰, a denominação de tratados é genérica e significa acordo entre Estados Soberanos.

Dessa forma, os tratados internacionais podem ser nomeados de declaração, convenções, convênio, protocolo, ajuste, dentre outros. Em princípio, admite-se que uma lei delimite as diretrizes para os acordos internacionais destinado a um objeto nela específico. Para Francisco Rezek³¹: “[...]tratado é todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público e destinado a produzir efeitos jurídicos.” (REZEK, 1991, p. 14).³²

Dessa forma, o meio que os Estados soberanos anuem sobre uma matéria será através de um instrumento inscrito, podendo ser denominado de acordo, convenção, tratado, carta ou ajuste,³³ sendo esses termos sinônimos.

³⁰ ACCIOLY, Hildebrando. Tratado de Direito Internacional Público. Vol. 3. ed. Quartier Latin: Saraiva, 2009.

³¹ *Ibidem*.

³² REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1991, p.14.

³³ MOSER, C. *Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Tributário: Revista Digital, São Paulo, Volume 10, Número 19, dez. 2009. Disponível em: <https://tributario.com.br/cmoser/isencao-heteronoma-por-via-de-tratado-internacional-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 29 de janeiro de 2019.

Diante disso, uma das condições fundamentais dos acordos internacionais é a produção de efeitos no direito, sendo um ato jurídico que resultará em norma capaz de gerar obrigações e prerrogativas entre o pactuante e pactuado.³⁴

Concernente a classificação, os tratados podem ter distintas gradações, referente ao número de partes, procedimento, a execução no tempo e espaço e natureza das normas. Quando retratam o número de partes, eles podem ser bilaterais, com dois pactuantes, ou multilaterais, nas situações em que existem mais de três envolvidos.

Em relação ao procedimento, os tratados são diferenciados mediante o procedimento escolhido na sua conclusão. Nesse sentido, explica-se que quando não for necessária a análise da matéria por outro órgão do Estado que pactuou o acordo internacional, o poder legislativo, no caso em análise, será o poder executivo, sendo seu procedimento simplificado. Já quando é necessária ratificação do Congresso, o tratado será em sentido estrito.³⁵

No que tange a natureza das normas, a maioria da doutrina entende que os acordos internacionais são contratuais e normativos, pois os Estados realizam negócio jurídico e utilizam regras editadas de direito.

Quanto a classificação do aspecto temporal, as convenções podem ser estáticas, momento em que a situação jurídica é objetiva e definitiva; e dinâmica, instante em que a relação é mutável, podendo ser por prazo certo ou indefinido. Já referente a diferenciação feita a com base na execução no espaço, os acordos podem ter validade no território do Estado ou ter vigência em apenas parte de dele.³⁶

Os tratados podem se diversificar: bilaterais, plurilaterais, executivos, contratuais e até normativos. Para o direito tributário, é de fundamental importância os tratados de comércio com recíprocas concessões em matéria alfandegária, pois, no caso em análise as cláusulas ajustadas substituem as alíquotas da Tarifa Aduaneira, dando origem a Tarifa Convencional. Outros acordos internacionais regulam casos de pluritributação, por exemplo os impostos de renda e herança.

³⁴ SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. Tratado das imunidades e isenções tributárias. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 482.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ *Ibidem*.

Geralmente, os pactos internacionais apenas produzem efeitos entre as partes que os celebram. Todavia, além da adesão, os pactos relativos ao comércio com concessões alfandegárias contemplam cláusula de nação favorecida, que significa que caso seja feita uma concessão a um terceiro país, a concessão torna-se extensiva de forma automática ao país signatário.

Por exemplo, se Brasil e Noruega estipularem que as importações de frutas frescas de um para o outro terão redução de 60% dos direitos aduaneiros. E, posteriormente, um desses países concede 85% de redução a uma terceira nação, relativamente à mesma mercadoria, assim mais favorecida, essa vantagem automaticamente será assegurada ao outro contratante.³⁷

Para Aliomar Baleeiro³⁸, diante da análise no art. 98 do CTN, observa-se de forma expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente.

1.5 Organização hierárquica normativa do direito internacional e do direito interno

A Constituição Federal é omissa ao determinar sua estrutura hierárquica, embora o dispositivo delimite a competência acerca da celebração e ratificação dos tratados. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é o de que as normas provenientes dos tratados internacionais têm a mesma força que as leis ordinárias, e, portanto, as suspendem ou modificam e pelas mesmas podem ser modificadas.³⁹

³⁷ BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro, 12ª edição., p. 969-970, 2013.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ BRASIL. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1480/DF. Tribunal Pleno. Rel. Celso de Mello, DJ 18/05/2001. Disponível em:

O entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria é criticado por alguns autores, dentre eles, Celso Mello. Na visão do autor, a omissão constitucional sobre sua estrutura hierárquica faz com que as decisões jurisprudenciais ganhem mais força,⁴⁰ e quando o posicionamento dos tribunais está em preponderância.

Observa-se o princípio de que os acordos devem ser cumpridos, fazendo com que, em alguns casos, originem o questionamento sobre a constitucionalidade dos pactos internacionais. Pois, com a estrutura hierárquica omissa, alguns dispositivos constitucionalmente previstos podem ir de encontro com o pactuado nos tratados internacionais. Nesse caso, qual dispositivo deveria se prevalecer para combater a controvérsia?

O Supremo Tribunal Federal posicionou-se no sentido de que os tratados não terão força de normas constitucionais, não sendo aceitas nem as hipóteses inseridas, no parágrafo segundo, do art. 5º da Carta Magna, o qual assegura que os direitos, garantias não excluem os princípios utilizados e nem elidem os tratados que o Brasil seja signatário.

Para os tratados serem firmados independe se a matéria tratada é objeto de lei ordinária, complementar ou normal constitucional, é necessário que o procedimento para a aprovação do decreto legislativo esteja em conformidade com a matéria que está sendo trabalhada.

Nesse sentido, o autor Sérgio Mourão Corrêa Lima, afirma que os acordos internacionais que retratam sobre matéria relativa à lei complementar devem ser submetidos a aprovação pela maioria absoluta do Congresso Nacional, com o consenso dos membros de ambas as Câmaras dos Deputados e Senadores.⁴¹

O posicionamento da jurisprudência no direito internacional diante das leis ordinárias é da existência de um monismo na qualidade de dispositivos internos e externos. Desse modo, prevalece à norma mais atual, possibilitando uma lei ordinária delimitar o não cumprimento de regras procedentes de tratados.

<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742038/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-1480-df>>. Acesso em: 27 jan. 2019.

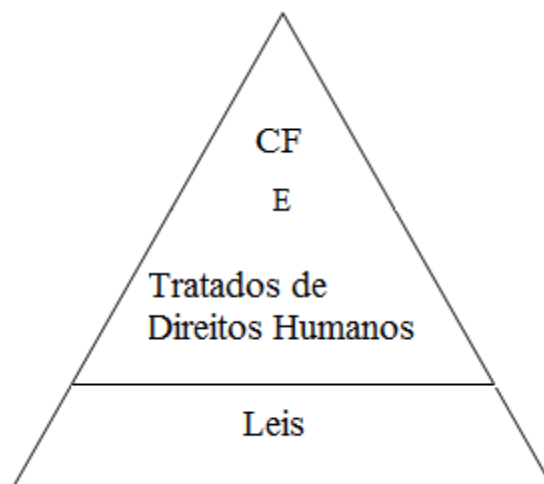
⁴⁰ DAUDT, Gabriel Pithan. Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas. **Revista Jurídica Brasília**. Brasília, v. 7, n. 77, p. 55-84, fev./mar., 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_77/artigos/Gabriel-rev77.htm>. Acesso em: 03 jan. 2019.

⁴¹ DAUDT, Gabriel Pithan. *op. cit.* p. 55-84.

Em comparação com as leis complementares e normas constitucionais, entretanto, existe um dualismo⁴². O Supremo Tribunal Federal não consente que os tratados criem ou revoguem normas complementares ou constitucionais e o Congresso Nacional, por sua vez, não contém um procedimento para aprovação de tratados com quórum diferenciado.

Por conseguinte, para que uma norma internacional que retrate sobre matéria complementar ou constitucional entre em vigor. Faz-se necessária uma nova Lei Complementar ou uma Emenda Constitucional para nacionalizar a norma dita como internacional, como ocorre com os tratados de direitos humanos.

Para tanto, deve-se analisar o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto com o julgamento RE 466.343/SP e HC 87.585/TO proferido, no dia três de dezembro de dois mil e oito, sobre a eficácia e integração dos tratados internacionais de direitos humanos, tendo como tese vencedora a de que os tratados de direitos humanos têm valor supralegal. Sendo, portanto, superiores às leis e inferiores a Constituição Federal, adotando a pirâmide kelsiana⁴³, e as mudanças proferidas pelo julgamento do STF, tem-se que:



⁴²REIS, Élcio Fonseca. Os tratados internacionais e seu regime jurídico no direito tributário brasileiro: o problema das isenções heterônomas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 77, p. 240 - 264, 2010.

⁴³ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 247.

Contudo, os tratados internacionais referentes a matéria tributária, como é consentido pelo sistema jurídico nacional são recepcionados como lei ordinária, e no instante que afetem matérias reservadas a emenda constitucional ou lei complementar são reputados como inconstitucionais.

1.6. Responsabilidade internacional da Federação brasileira

O Estado poderá ser responsabilizado internacionalmente quando estiver impossibilitado de isentar tributos estaduais e municipais. Sobrepondo, desse modo, a norma interna em desfavor do tratado internacional, já incorporado e em vigor, que discorra sobre matéria tributária.⁴⁴

Nesse sentido Jorge Miranda retrata que quando um indivíduo desrespeita um preceito ou uma obrigação relativa a outro indivíduo, ou quando cause algum dano incide encargo.⁴⁵ O autor expressa seu entendimento de que no âmbito interno o Estado e todas as repartições públicas são responsáveis pelos danos que causarem.

Assim como, no plano internacional a República Federativa do Brasil se responsabiliza pelas ações ilegais que cometam que levem a ferir direitos de outros sujeitos.⁴⁶

Para o autor a responsabilidade internacional dos Estados está dividida em quadro fundamentos: existência de comportamento, imputação, dano e nexos de causalidade.⁴⁷ Diante disso elementos, expõe que:

“Tem que haver uma ação ou omissão, atribuída ou atribuível a certo sujeito e que cause um prejuízo moral ou patrimonial a

⁴⁴ MOSER, C. *Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Tributário: Revista Digital, São Paulo, Volume 10, Número 19, dez. 2009. Disponível em: <https://tributario.com.br/cmoser/isencao-heteronoma-por-via-de-tratado-internacional-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 29 de janeiro de 2019.

⁴⁵ MIRANDA, Jorge. Direito internacional público, p. 317.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 318.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 321.

outro, verificando-se uma relação necessária entre o comportamento e o dano”.⁴⁸

Para o autor Guido Soares⁴⁹, os elementos acima expostos são os deveres de reparação no direito internacional, conforme o sistema da responsabilidade subjetiva, ou seja, a culpa. Além do mais, a Constituição Federal prevê no seu artigo 52, V, que:

“Compete privativamente ao Senado Federal autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios”⁵⁰.

Dessa forma, explica Guido Soares⁵¹ que, na hipótese de o Estado brasileiro não aplicar o tratado internacional em razão de lei interna, por ato do Poder Judiciário, o mesmo poderá ser responsabilizado internacionalmente.

Tal encargo pode ser atribuído ao Brasil, quando o Poder judiciário nega aplicação à norma internacional em benefício de norma nacional. Por exemplo, a possibilidade de isenção de tributos estaduais e municipais.

Outra situação é o tratamento diferenciado entre nacional e estrangeiro, sendo este último caso, proibido pela Constituição Federal, conforme artigo 5º, caput, que retrata que todos são iguais perante a lei, ressaltando o princípio da isonomia.

1.7 Sanções internacionais

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ MOSER, C. *Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Tributário: Revista Digital, São Paulo, Volume 10, Número 19, dez. 2009. Disponível em: <https://tributario.com.br/cmoser/isencao-heteronoma-por-via-de-tratado-internacional-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 29 de janeiro de 2019.

⁵⁰ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

⁵¹ SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2002. v. I. 437p.

Leciona Celson de Albuquerque Mello, que as sanções são distintas nos âmbitos internacional e interno,⁵² de forma que:

“Na ordem jurídica internacional ele não é monopolizado por um poder central superior aos indivíduos, mas, pelo contrário, elas são ainda de fato aplicadas pelos próprios interessados. Por outro lado, elas são coletivas, ao contrário do D. Interno, em que as sanções são individuais”⁵³.

O mencionado autor exemplifica as sanções no âmbito internacional podem ser ⁵⁴ a ruptura de acordos diplomáticos, ⁵⁵, a contestação ⁵⁶, as retaliações⁵⁷, o embaraço ⁵⁸, o entrave⁵⁹, e a sabotagem⁶⁰”.

1.8. Prevenção da dupla tributação

O mundo atualmente encontra-se desenvolvido no tempo e no espaço. Os avanços tecnológicos influenciam na maximização das relações entre pessoas, transportes de mercadorias, prestação de serviços e aproximação entre os continentes.

⁵² MOSER, C. *Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Tributário: Revista Digital, São Paulo, Volume 10, Número 19, dez. 2009. Disponível em: <https://tributario.com.br/cmoser/isencao-heteronoma-por-via-de-tratado-internacional-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 29 de janeiro de 2019.

⁵³ MELLO, Celso. D. Albuquerque. Curso de direito internacional público. 5.ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1976, v. II. p. 811.

⁵⁴ MOSER, C. *Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Tributário: Revista Digital, São Paulo, Volume 10, Número 19, dez. 2009. Disponível em: <https://tributario.com.br/cmoser/isencao-heteronoma-por-via-de-tratado-internacional-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 29 de janeiro de 2019.

⁵⁵ *Ibidem*. p. 813.

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ *Ibidem*. p. 814.

⁵⁸ *Ibidem*. p. 815.

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ *Ibidem*. p. 816.

As partes para transacionarem não precisam mais estar presentes fisicamente, o consumidor para comprar e receber um produto não necessita ir à loja física e nem os tributos de outros países para serem fiscalizados e cobrados, não é obrigatório que o auditor compareça aos países de residência dos contribuintes.

Diante de tal realidade, tributar tornou-se mais ágil. Como também, a verificação dos fatos geradores que incidem sobre os tributos foi beneficiada com a tecnologia.

Além disso, com a facilidade nas comunicações oriunda do avanço tecnológico, para simplificar as transações comerciais foram criados blocos e acordos econômicos entre os Estados. O objetivo está no intercâmbio de mercadorias, pessoas e serviços.

Um país que não tem determinado produto que é essencial a população ou a produção local, através de acordos com outros Estados pode suprir suas necessidades.⁶¹ Uma nação no mundo globalizado tem que criar relações econômicas e diplomáticas, aprimorar seu sistema normativo para se tornar competitiva no mundo externo.⁶²

Dessa maneira, os casos mais comuns são a dupla tributação de renda, tanto de pessoa física quanto de pessoa jurídica⁶³. Essa situação ocorre quando contribuintes auferem renda em mais de um Estado e são tributados por diferentes países sob o mesmo fato gerador.⁶⁴ Desse modo, a múltipla tributação ocasiona um óbice na economia mundial.⁶⁵

Igualmente, a múltipla tributação pode ocasionar diversos prejuízos financeiros aos países atingidos, como corolário pode existir uma diminuição do

⁶¹ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25.

⁶² PIRES, Adilson Rodrigues. Práticas Abusivas no Comércio Internacional. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 19

⁶³ AVI-YONAH, Reuven S. Tributação internacional e competitividade: introdução e visão geral / Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori; traduzido por João Henrique Kurtz Algarve; revisão técnica por Cristiano Carvalho. In: Revista tributária das Américas, v. 4, n. 7, p. 237-250, jan./jun. 2013. p. 97.

⁶⁴ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25.

⁶⁵ *Ibidem*. p. 27.

recebimento de receitas fiscais. Além de ferir a capacidade contributiva do sujeito passivo.⁶⁶

Existem também, os impactos da dupla tributação que afetam também a cultura, pois, há repercussões sobre a atividade estrangeira de profissionais, impactando inclusive na difusão da tecnológica, ciência, medicina, esportes e na propriedade intelectual.⁶⁷ Tendo em vista que, a múltipla tributação ocasiona empecilhos sócio-políticos, na medida em que impactam no deslocamento de pessoas e na transmissão de ideias e conhecimentos.⁶⁸

Para melhor entendimento é importante distinguir a múltipla tributação jurídica da dupla tributação econômica. Na primeira, dois entes, ou Estados, cobram sobre o mesmo fato gerador, ao mesmo sujeito passivo em período temporal iguais. Já na segunda, o provento econômico é submetido ao dever de pagar tributos semelhantes, contudo o contribuinte⁶⁹ é distinto.⁷⁰

Como forma de prevenir a múltipla tributação jurídica, os Estados modificam, por iniciativas próprias, o sistema normativo interno. Outra opção, é mediante convenção internacional alterarem em acordo as leis nacionais de cada país.⁷¹

Além das alternativas anteriormente citadas, existe o padrão adotado pela União Europeia, que utiliza um sistema de uniformidade tributária.⁷² Para melhor compreensão, serão expostos alguns exemplos e explicações sobre a temática.

No caso da alteração normativa por iniciativa interna do país, o caso hipotético é o de que no Brasil o gasto com cirurgias plásticas reparadoras pode ser deduzido no imposto de renda. Ocorre que na Suíça não existe tal previsão legal, como isso, o contribuinte que fez a cirurgia na Suíça e é empregado de

⁶⁶ *Ibidem.* p. 28.

⁶⁷ *Ibidem.*

⁶⁸ *Ibidem.*

⁶⁹ *Ibidem.* p. 26.

⁷⁰ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD, 2010. p. 7.

⁷¹ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 28.

⁷² *Ibidem.*

uma empresa brasileira na Suíça, poderia ser deduzido do imposto devido no Brasil da cirurgia realizada, como uma forma de compensação.⁷³

Ou seja, existiria uma forma de compensação de crédito do imposto de renda estrangeiro, com imposto do contribuinte brasileiro. Outro modo, poderia ser concedida a possibilidade de utilizar o imposto já pago no exterior como despesa dedutível para calcular o imposto de renda. Além do mais, seria possível a compensação do tributo pago no país estrangeiro nas hipóteses de transparência fiscal.⁷⁴

Referente a prevenção da múltipla tributação mediante convenção, essa pode ser feita por dois países ou vários países envolvidos. O exemplo desse caso é o Acordo Geral de Tarifas e Comércio, o qual prevê isenção de imposto estadual incidente sobre produto importado de Estado assinante do tratado, no momento em que o similar nacional for tratado da mesma forma. Sendo este o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 229.096 do Rio Grande do Sul, em 2007.^{75 76}

Quando o assunto é uniformidade tributária, o modelo comparativo é o Europeu⁷⁷. Através da adoção do imposto sobre o valor agregado, aplicado

⁷³ *Ibidem.* 29

⁷⁴ *Ibidem.*

⁷⁵ SANTOS, Saulo Gonçalves. *Tratados tributários – A busca pela multilateralidade*. Jota. São Paulo. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tratados-tributarios-a-busca-pela-multilateralidade-08062019>>. Acesso em: 29 nov. 2019.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 229.096/RS. (...) A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. (...). Relator: Ministro Ilmar Galvão. Relatora do acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Data do Julgamento: 16/08/2007. Diário da Justiça de 11 de abril de 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1709525>>. Acesso em: 29 nov. 2019.

⁷⁷ BRASIL. Câmara Legislativa. Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária. Deputado Luiz Carlos Hauly. Brasília. Maio 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>. Acesso em: 29 nov. 2019.

somente no país de destino.⁷⁸ O IVA incide sobre despesa, consumo e a tributação recai sobre o valor acrescentado.^{79 80}

Neste tópico, o estudo será voltado a aplicação das convenções como forma de evitar a múltipla tributação. Nesse contexto, observa-se que manter o vínculo mercantil e repartir recursos fiscais entre os pactuantes, são objetivos dos Estados para entrarem em comum acordo nos pactos estrangeiros^{81 82}

Nessa perspectiva, os objetivos dos sujeitos passivos da relação tributária e dos países signatários, são justapostos. Para os contribuintes as convenções podem elidir a múltipla tributação estrangeira, conceder dados sobre o sistema de tributos de países estrangeiros.⁸³

Como também, salvaguardar investimentos de estrangeiros e garantir uma maior segurança jurídica aos investidores que optam por construir riquezas em terras exteriores. Além de priorizar o princípio da não discriminação, diminuir a retenção dos tributos na fonte e se assegurarem com as cláusulas de tax sparing e matching credit.^{84 85}

A primeira cláusula referida no parágrafo anterior, fornece um crédito hipotético que será uma referência para a dedução tributária no Estado de domicílio. Nesse sentido, o Estado de residência deduziria do seu recolhimento montante igual ao que foi pago no Estado fonte, senão existir nenhum benefício tributário.⁸⁶

⁷⁸ Oliveira, Gustavo de. A reforma tributária e o exemplo do IVA europeu. Migalhas. 16 jun de 2013. Disponível em: < <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI2071,51045-A+reforma+tributaria+e+o+exemplo+do+IVA+europeu>>. Acesso em: 29 de nov. 2019.

⁷⁹ EUROPA. IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado. 11 out 2019. Disponível em: < https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index_pt.htm>. Acesso em: 29 nov. 2019.

⁸⁰ Soares, Antonie. Taxas de IVA na Europa. Tudo sobre eCommerce. 22 de jul 2019. Disponível em: < <https://tsecommerce.com/blog/iva-europa/>>. Acesso em: 29 nov 2019.

⁸¹ DAVIES, David R. Principles of Internaciona Double Taxation Relief. 1985. p.4

⁸² ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 75.

⁸³ SERRANO ANTÓN, Fernando, Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional..., 2001, pp. 119-121.

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ TAVARES, João Marcos Gertrudes; CRISPIM, Renata Freitas. Cláusulas de matching credit e tax sparing em acordos internacionais contra a bitributação da renda. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5014, 24 mar. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/56694>. Acesso em: 03 out. 2019.

⁸⁶ *Ibidem*.

Já a segunda cláusula, o matching credit ou o crédito presumido, utilizada com mais frequência no Brasil, seria a não tributação de proventos pelo Estado fonte de certos rendimentos. Sendo assim, o Estado residência, presume como quitado o montante superior a quantia não tributada na fonte, descrito como crédito tributário.⁸⁷

Os objetivos dos países é o de elidir com a múltipla tributação no âmbito exterior. Além de associar uns aos outros em prol de elidir a evasão fiscal. Os Estados também buscam ter a salvaguarda da segurança jurídica fundamental para a atração de investimentos estrangeiro.⁸⁸

Igualmente, busca banir a tributação discriminatória. E também, objetiva repartir de forma proporcional as receitas tributárias entre os países.⁸⁹

A finalidade das convenções internacionais é de eliminar a múltipla tributação da renda e combater à evasão fiscal.⁹⁰ ⁹¹ Nesse sentido, as convenções praticam o princípio da não bitributação internacional.⁹² Sendo as convenções, acordos internacionais que aplicam o mencionado princípio.

É através desse entendimento que a OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, retrata que as CDTRs, convenções bilaterais para evitar a bitributação de renda, combatem a dupla tributação e a evitam a dupla isenção.⁹³ ⁹⁴

Outro ponto de grande relevância é a divisão das receitas fiscais entre os Estados signatários das convenções, devendo ambos os países acordarem

⁸⁷ *Ibidem*.

⁸⁸ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 76.

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 260. Ver também: TOSI, Loris; BAGGIO, Roberto, *Lineamenti di Diritto Tributario Internazionale*, 2011, p. 12; ROTHMANN, Gerd W. *Bitributação Internacional*, 1983, p. 138; ROTHMANN, Gerd W., *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, 1978, p. 149; GARBARINO, Carlo, *Manuale di Tassazione Internazionale*, 2005, p. 148; GOUTHIERE, Bruno, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, 1989, p. 24.

⁹¹ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 76.

⁹² *Ibidem*. p. 77.

⁹³ *Ibidem*. p. 78.

⁹⁴ OECD. *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. In: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 2000. v. II. p. R(15)-20/21. Sobre a dupla não tributação, ver: TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. *Dupla Não-Tributação: Entre o Poder de Tributar e as Convenções Internacionais em Matéria Fiscal*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. pp. 241-270.

entre si, sendo proibida a decisão unilateral.⁹⁵ Por isso, é necessário estipular diretrizes sobre a partilha dos tributos determinando a poder tributário de cada país para uma renda ou patrimônio estipulado.

Na prática, o método utilizado é a tributação de certas categorias de rendas ou patrimônios. Levando em consideração a preferência de um país sobre o outro ou com supressão do direito de submeter o Estado a tributação.⁹⁶

Uma das preocupações das convenções é a quando envolve países desenvolvidos e subdesenvolvidos. Pois, quando o pacto é realizado entre países desenvolvidos, que de maneira balanceada importam e exportam capital, encontra-se um equilíbrio na partilha de receitas fiscais através da convenção.⁹⁷

Todavia, quando o acordo é realizado entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, a partilha de receita é mais difícil, existindo uma forte concorrência pela tributação na fonte dos rendimentos e tributação do país da residência.⁹⁸ Como exemplo, temos a convenção das Nações Unidas.^{99 100}

Desse modo, é extremamente relevante observar o princípio da não discriminação que instaura que certo Estado não tire, proveito através de vantagens tributárias, em relação a nacionais de outros Estados. O objetivo é não fomentar a desigualdade.^{101 102}

O princípio da não discriminação nas convenções estabelece que é vedado método desfavorável tendo como argumento a nacionalidade

⁹⁵ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 78.

⁹⁶ *Ibidem*. p. 79.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Sparing: uma Reconsideração da Reconsideração. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 26, 2011, pp. 93-108.

¹⁰⁰ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 81.

¹⁰¹ TÔRRES, Heleno. Capital estrangeiro e o princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, dez. 2002, pp. 45-46.

¹⁰² ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 84.

estrangeira. É proibido também o tratamento desfavorável ¹⁰³ quando fundamentado na não residência. ¹⁰⁴

Além do que fora dito, a finalidade das convenções que tem por objetivo evitar a bitributação de renda, é combater a evasão fiscal e o planejamento tributário arbitrário. Diante disso, analisa-se que por um lado as negociações internacionais estão expostas a múltipla tributação. Do outro lado, a não concessão do acordo poderá originar possibilidades de elisão e evasão ¹⁰⁵ tributária. ¹⁰⁶

Existe ainda, a possibilidade de ser utilizada as convenções de bilaterais para evitar a bitributação de renda, como uma maneira de macular a legitimidade dos tratados. ¹⁰⁷ A maneira mais utilizada é a treaty shopping, que ocorre quando pessoa física ou jurídica, utiliza como forma de planejamento tributário, com a finalidade de reduzir ou não pagar tributos que incidiriam sobre a renda. ¹⁰⁸

O treaty shopping é uma forma de reduzir a carga tributária, através de planejamento tributário, buscando favorecimento através de um tratado de dupla tributação. ¹⁰⁹ Contudo, o treaty shopping é utilizado pelas conduit companies, que são companhias constituídas em certo país para que a controladora, que reside em outro país, retire benefícios do acordo realizado entre o Estado residência da conduit e terceiro país. ¹¹⁰

¹⁰³ *Ibidem*, p. 85.

¹⁰⁴ VAN RAAD, Kees. Não-discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais. Tradução Flávio Rubinstein. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 19, 2005, p. 52.

¹⁰⁵ DAVIES, David R., Principles of International Double Taxation Relief, 1985, p. 6. Sobre o planejamento fiscal internacional, ver: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Elisão Fiscal Objetiva no âmbito Internacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 49-62.

¹⁰⁶ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 85.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ SANTOS, Adriana Santana Vieira dos. Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal. Estudo sobre o "treaty shopping" à luz da norma geral anti-elisiva. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2769, 30 jan. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18384>. Acesso em: 4 dez. 2019.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ ROCHA, Sérgio André. Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 86.

Através dessa possibilidade de ilicitude, pode ser instaurada uma cláusula de beneficiário efetivo que procura rejeitar as companhias intermediárias em um dos países contratantes por outra empresa que não teria direito ao benefício fiscal¹¹¹ concedido pela convenção.¹¹²

2 A APLICAÇÃO DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO DE TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Análise do artigo 98 do Código de Tributário Nacional

É de grande relevância a análise minuciosa do artigo 98 do Código Tributário Nacional, que menciona que os contratos e as convenções internacionais modificam ou revogam a lei fiscal brasileira, e devem ser considerados pela legislação que suceda.¹¹³

A doutrina retrata que os tratados internacionais não revogam a legislação interna, apenas a suspendem ou a modificam. Valendo-se do entendimento que quando inserido no ordenamento brasileiro, o tratado internacional, irá apenas suspender a legislação tributária anterior a ele, que seja incompatível ou divergente, devendo salientar que quando revogado, esse tratado, a legislação tributária anterior retoma sua vigência.

Mediante um conflito entre a norma interna e um tratado internacional, é importante destacar, que norma especial¹¹⁴, o tratado internacional, prevalece, em

¹¹¹ *Ibidem*, p, 88.

¹¹² SCHOUERI, Luís Eduardo, *Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais*, 2006, p. 53.

¹¹³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 29 out. 2018.

¹¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23.ed. São Paulo: Saraiva 2019. pág. 98.

relação a geral, lei interna, obedecendo o princípio da especialidade. Para condensar melhor a explanação sobre princípio da especialidade, faz-se necessário observar, por conseguinte, a ementa da decisão do Superior Tribunal Federal sobre o tema:

"O mandamento contido no art. 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O art. 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos (...)" (REsp 196.560, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 18-03-1999; ver, no mesmo sentido: REsp 27.728; REsp 37.065; REsp 45.759; REsp 47.244)

A grande polêmica sobre o assunto é baseada na preponderância do direito internacional sobre o direito brasileiro, bem como, a União como ente político internacional. Vários são os doutrinadores que questionam sobre a constitucionalidade do artigo, como o Carraza,¹¹⁵ que menciona a hierarquização das normas jurídicas, estando, portanto, o Código Tributário Nacional em posição inferior na pirâmide de Kelsen.

Já, Helenilson Pontes¹¹⁶ entende diferente, para ele o tema sobre a hierarquização das normas não teria qualquer utilidade segundo o artigo 98 do CTN, pois o dispositivo não visa discutir a preponderância de uma legislação sobre outra. Ou seja, não está em pauta o plano de hierarquização das normas, para ele não há subordinação legislativa, o artigo apenas preceitua a especialidade dos tratados sobre uma norma interna, compactuando de mesmo pensamento Francisco Rezek.¹¹⁷

Para melhor entendimento sobre o tema, Valério Mazzuoli, compreende:

"O problema da concorrência entre tratados internacionais e leis internas de estatura infraconstitucional pode ser resolvido, no âmbito do direito das gentes, em princípio, de duas maneiras. Numa, dando prevalência aos tratados internacionais sobre o direito interno infraconstitucional, a exemplo das constituições francesa de 1958 (art. 55), grega de 1975 (art. 28, §1º) e peruana de 1979 (art. 101),

¹¹⁵ BERRI, Carolina Heloisa Guhel. Tratados internacionais concessivos de isenção tributária heterônoma. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2744, 5 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18202>>. Acesso em: 2 dez. 2018.

¹¹⁶ PONTES, Helenilson Cunha. Contribuição social sobre os lucros e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda. In: Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997. p. 45.

¹¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 205-208.

garantindo ao compromisso internacional plena vigência, sem embargo de leis posteriores que o contradigam. Noutra, tais problemas são resolvidos garantindo-se aos tratados apenas tratamento paritário, tomando como paradigma leis nacionais e outros diplomas de grau equivalente. Ou seja, havendo conflito entre tratado e lei interna a solução é encontrada aplicando-se o princípio *lex posterior derogat priori*. O Brasil, segundo a Egrégia Corte, enquadra-se nesse segundo sistema (monismo moderado). Há mais de vinte anos (desde 1977 com o resultado do RE 80.004) vigora na jurisprudência do STF o sistema paritário, em que o tratado, uma vez formalizado, passa a ter força de lei ordinária, podendo, por isso, revogar as disposições em contrário, ou ser revogado (*rectius: perder eficácia*) diante de lei posterior".¹¹⁸

Diante do exposto insta esclarecer que os tratados internacionais passaram a se valer de uma lei especial, que seria preponderante quando conflitasse com a lei interna. Mediante a análise do artigo 98 do Código Tributário Nacional, a interpretação dada a palavra "revogar" não é aplicada, apenas apega-se ao sentido semântico da palavra "modificar" ou "suspender", esta é a compreensão dos efeitos causados pelos tratados internacionais quando modificam a lei interna¹¹⁹.

Não há de se falar em repristinação, caso caçado um tratado internacional já recepcionado no ordenamento interno, ocorre a perda da sua eficácia. Portanto, quando a norma especial afasta a incidência da norma geral, esta volta a sua aplicabilidade.¹²⁰

Todavia, para José Carlos Faleiro, o Código Tributário Nacional não poderá negar a preponderância dos tratados, pois trata-se de uma questão consagrada pela Constituição Federal e não da Lei n. 5.172.

Tomando o mesmo norte, na compreensão de Alberto Xavier e de Hugo Machado Brito, indo em contraponto com a de Francisco Rezek e Helenilson Cunha Pontes, o dispositivo aqui em discussão possui um cunho meramente declaratório, que aplica o implicitamente previsto na Constituição, podendo a lei complementar vedar a lei ordinária quando destoante do previsto no tratado internacional.¹²¹

¹¹⁸ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *A influência dos tratados internacionais de direitos humanos no direito interno*. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 4, n. 37, 1 dez. 1999. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1608>>. Acesso em: 19 jun. 2019.

¹¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 619.

¹²⁰ *Ibidem*. p. 204.

¹²¹ *Ibidem*. p. 202-208.

Entretanto, faz-se necessário percorrer na linha do tempo e trazer à tona a modificação do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988. A Lei n. 5.172 de 1966, quando inserida no ordenamento jurídico para regulamentar sistema tributário nacional, tinha forma e eficácia de lei ordinária, com a Constituição Federal de 1969, época em que não existia o artigo 5º, §2, da Lei Maior, porém quando adveio a Constituição Federal de 1988, o CTN foi recepcionado como Lei Complementar.¹²²

Para o Supremo Tribunal Federal (ADI n. 1.480/DF-2001) o tratado internacional seria equivalente a lei ordinária, desse modo, quando advindo uma lei posterior que contrarie o pacto internacional, implicaria na revogação do mesmo, por conseguinte, os efeitos dessa anulação ocasionariam uma sanção internacional.¹²³

Para Luciano Amaro, a aplicabilidade art. 98 do CTN seria inútil, visto que o tratado não poderia se sobrepor a lei interna e não existia harmonização entre ambos os preceitos.¹²⁴

Partindo desse norte, pergunta-se: seria bom para imagem do Brasil internacionalmente, a revogação do contrato pactuado entre dois ou mais Estados soberanos, estando sujeito a sanções pelos países signatários?

Os autores Ives Granda da Silva, Alcides Jorge Costa, Celso Bastos, Claudio Filkensteins, José Eduardo Soares de Melo, dentre outros, concordam com a ideia de que os acordos internacionais não podem isentar tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal, prevalecendo o entendimento previsto no artigo 151, III, da Constituição Federal. Tal posicionamento vai de encontro aos adeptos das isenções tributárias.

Em contrapartida aos autores acima citados, posicionam-se, Natanel Martins, Sacha Calmon, Hugo de Brito Machado, Maria Helena Tinoco Soares, dentre outros, estes acreditam que os pactos internacionais quando inseridos no ordenamento jurídico garantem o direito à isenção dos tributos aos entes federados. Bem como, estimulam o desenvolvimento econômico local. O que causa dúvida sobre o tema é se o Brasil tem competência para interferir na incidência tributária dos entes federativos.¹²⁵

¹²² *Ibidem*.

¹²³ *Ibidem*. p. 208

¹²⁴ *Ibidem*.

¹²⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 23.ed. São Paulo: Saraiva 2019. págs. 208-209

Para aquela corrente doutrinária, os tratados, e mais especificamente, no entender de Sacha Calmon, os atos e as convenções internacionais, quando referendados pelo Congresso Nacional, condiciona a legislação interna e obriga estados e municípios, a revogarem e modificarem a legislação interna.

Em razão de a Magna Carta reconhecer o tratado internacional como fonte de direito, além de quando assinado pelo Ministro das Relações Exteriores, que detém plenos poderes, ou pelo Presidente da República e referendado pelo Poder Legislativo, representa o anseio dos brasileiros.

Além do mais, o Código Tributário Nacional garante a preponderância do tratado sobre a legislação interna e a competência da União para celebrar tratados representando o interesse da República Federativa do Brasil não lesiona a teoria do federalismo.¹²⁶

A teoria diferencia União Federação, tais com ordem jurídica no âmbito nacional e indivisível, superior ordens jurídicas parciais, da União Central, que tem como característica a descentralização parcial, que contém posicionamento de equidade às ordens jurídicas dos entes federados internos.

Faz-se necessário sublinhar a importância da relação quantitativa entre a descentralização e a centralização, porque são relativos, não sendo admissível seu grau máximo.¹²⁷ Pelo fato de que não é concebível uma centralização total, como também a descentralização, que seria causa de uma dispersão da comunidade nacional em ordens jurídicas soberana, sendo esse o princípio da simetria e dissimetria de Pontes de Miranda.¹²⁸

Sobre o princípio anteriormente citado, Lourival Vilanova, retrata que a simetria não poderá atingir determinada quantidade se o Estado federal não se fragmentar em uma unidade, o quantitativo da simetria não poderá ir adiante de terminado ponto sem que o Estado federal se desmembre em uma pluralidade Estado soberanos.¹²⁹

¹²⁶ CALMON, Sacha. Validade e extensão dos tratados internacionais em matéria tributária, perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. Imposto de Renda. Estudos. n. 13. São Paulo: Ed. Resenha Tributária. p 52-53. nov 92)

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro, 12ª edição., p. 973, 2013

¹²⁸ MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967, t II.

¹²⁹ VILLANOVA, Lorival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: RT, 1977. p. 124.

Nessa corrente doutrinária, existe uma parcela de poder que é única, que provém de normas que obrigam as ordens jurídicas parciais. Na realidade do Brasil, existem três ordens jurídicas, sendo elas, a local, a central e a nacional. As todas as ordens jurídicas parciais se subordinam a ordem jurídica total, que originam os preceitos constitucionais, as leis complementares de normas gerais, que obrigam à União, com seu poder central, os Estados e Municípios.

A ordem jurídica nacional, a Federação, encontra-se limitada pela norma da Constituição, que veda que a União conceda isenção de tributo estadual e municipal, fora do que é legalmente previsto. A ordem jurídica nacional, da República Federativa, que é limitada pela Constituição, que firma tratados no plano internacional.

Para Aliomar Baleeiro, os doutrinadores que tentam conciliar o federalismo brasileiro e as autonomias de Estados e Municípios, para reconhecer a competência da União em celebrar acordos internacionais, procuram soluções compatíveis com a tendência de formações de novos blocos e mercados comuns com países diferentes.

Estes devem fazer levando em consideração que o princípio federal é supraconstitucional e o artigo 98 do Código Tributário Nacional possui uma interpretação, de superioridade do mencionado princípio. Também se observa que é de competência específica da União regulamentar as relações comerciais e financeiras internacionais. Por isso, a União tem competência específica para o comércio exterior e não tem ingerência do Estado e do Municípios.¹³⁰

Assim, pode-se concluir que, as convenções internacionais de competência tributária federal, atuam em território específico, de forma que como são normas especiais não são revogadas pelas leis de tributação interna geral, mas convivem entre si.

Além disso, na área de competência tributária estadual ou municipal, sobretudo quando o assunto for renúncia fiscal ou isenções, fica limitada a competência da União.

As restrições extensas ao artigo 98 do Código Tributário, preveem que não pode a União de forma discricionária, conceder benefícios fiscais, utilizando os cofres dos Estados e dos Municípios. No entanto, a competência da União para regular o

¹³⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro, 12ª edição., p. 973, 2013

comércio exterior, no plano regional, poderá, de forma indireta, resultar em isenção do ICMS ou do ISS.¹³¹

Se, não obstante, o tratado internacional de comércio, pactuado pela União, garantir tratamento isonômico tributário interno aos bens, mercadorias, produtos e serviços estrangeiros que ingressam no Brasil, como no caso do GATT, Acordo Geral de Tarifas de Comércio, os Estados e Municípios estarão obrigados a observar as normas internacionais, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal.¹³²

Desse modo, tem-se que a União não concede de forma direta a isenção fiscal referente aos tributos municipal ou estadual, mas fica à discricionariedade de cada Ente conceder ou não a retribuição ao produto nacional. O que ocorre na realidade, é uma imposição da normal internacional, mais específica, de tratamento igualitário e condição de nação mais privilegiada.¹³³

2.2 Exonerações tributárias

O ente competente para tributar poderá também abrandar a carga tributária mediante concessão de exonerações tributárias. Explica José Eduardo Soares de Melo ¹³⁴ que:

"[...] O Poder Público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos."¹³⁵

Várias são as maneiras adotadas para concessão de benefícios fiscais, tais como: remissões, alíquota zero, isenções, imunidades, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, anistias, manutenção de créditos, bonificações e etc. Diante

¹³¹ *Ibidem*. p. 975.

¹³² *Ibidem*. p. 975.

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro, 12ª edição., p. 975, 2013

¹³⁴ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Teoria e Prática; 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 333.

¹³⁵ SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. Tratado das imunidades e isenções tributárias. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 478.

da importância sobre o tema, é necessária uma análise mais aprofundada sobre os benefícios fiscais, como previsto no próximo tópico.

2.2.1 Distinções entre imunidade, não incidência, isenção e alíquota zero

É de grande importância a análise do conceito de isenção tributária e a sua diferença da não incidência, da imunidade e da alíquota zero. Hugo de Brito Machado diferencia imunidade, isenção e não incidência.

A isenção para o autor seria não admitir, através da lei, a hipótese de incidência da lei tributária, tornando-se o objeto da isenção parte da norma que exclui dos fatos que executam a hipótese de incidência da legislação de tributária.¹³⁶

Conforme destaca Misabel Derzi, em anotação a obra de Aliomar Baleeiro, as isenções poderão ser divididas em: exonerações exógenas que não modificam a estrutura interna da norma tributária, originando a obrigação tributária incluiriam remissões, prescrição, decadência, ressarcimento de valor de tributo já pago; bem como, exonerações endógenas, as quais influenciam a estrutura da norma e são totais ou parciais. As totais são as isenções alíquotas zero, já as parciais redução da base de cálculo ou alíquotas e as deduções legalmente previstas.¹³⁷

Para José Eduardo Soares de Melo¹³⁸, a isenção:

"[...] veiculada por legislação ordinária, delimita regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador. Exclui da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária". (MELO, 2009, P. 337)

¹³⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 341.

¹³⁷ In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*; 7ª ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 394/409.

¹³⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*; 11ª Ed. São Paulo. 2009, p.337.

Desse modo, as isenções autônomas, segundo artigo 151, III, da Constituição podem ser concedidas por entes com relação aos seus próprios tributos. Este benefício fiscal é concedido mediante interesse público, quando não respeitado poderá infringir a regra da generalidade da tributação, conseqüente ao princípio da isonomia. Seu fomento poderá ter caráter político ou técnico.¹³⁹

As isenções heterônomas, ocorrerão quando outra pessoa pública não que é a titular da competência para instituir o tributo, o faz. Em outras palavras, é quando um ente federativo, divergente daquele que detém a competência para instituir o tributo, concede o benefício fiscal da isenção. O instituto é causa da exclusão do crédito tributário, pois mediante lei o lançamento fica impedido.¹⁴⁰

Distintamente, a não-incidência adéqua-se em face da lei tributária, consistindo objeto da não incidência, em se tratando de todos os acontecimentos que não estão abarcados pela definição da hipótese de incidência.¹⁴¹

No instante em que a lei de tributária está proibida, mediante dispositivo constitucional que impede a incidência da norma fiscal, institui-se a imunidade. A imunidade ocorre pelo fato que proceder de regra jurídica de categoria superior, no plano hierárquico das normas, que seria Constituição, que obsta a incidência da lei ordinária de tributação, razão esta que diferencia imunidade de isenção¹⁴².

Em outras palavras, referente aos benefícios são quatro institutos jurídicos que podem excetuar a regra, referente ao pagamento do tributo, que são: a não incidência, a isenção, a imunidade e a fixação de alíquota zero.

A imunidade é momento em que o fato não é atingido pela norma tributária, isso ocorre de três formas: o legislador não define uma situação em que o fato é alçando pela regra tributária; a negativa de competência do ente para eleger uma situação específica como hipótese de incidência tributária; a Magna Carta limita a

¹³⁹ SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. Tratado das imunidades e isenções tributárias. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 480.

¹⁴⁰ FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Do instituto das isenções heterônomas. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3248, 23 maio 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/21833>. Acesso em: 3 jul. 2019.

¹⁴¹ SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. Tratado das imunidades e isenções tributárias. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 480.

¹⁴² **ZANDOMENECO, Hilbert Etges**. Isenção tributária e alíquota zero no imposto sobre produtos industrializados: manutenção do crédito tributário na aquisição de insumos desonerados. **Âmbito Jurídico**. Set. de 2012. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=66%2022. Acesso em: 12 fev. 2019.

competência do ente federativo vedando-o de eleger específicas situações como hipótese de incidência tributária. Dessa maneira, o desenho das competências tributárias muda, impedindo que a atividade legislativa do ente cobre o tributo.¹⁴³

A isenção é a prescindibilidade legal da quitação do tributo. Nesse sentido, o ente político tem competência de estabelecer o tributo a ser pago. Bem como, detém a faculdade de dispensar o seu pagamento em alguns momentos.

As limitações ao poder de tributar que demarcam a competência tributária atribuída pela Constituição aos entes políticos são conhecidas como imunidades. Atuando, a isenção, portanto, no âmbito da competência, já imunidade influi na delimitação da competência.

Paulo Barros Carvalho diferencia imunidade tributária da isenção, quando o autor afirma que a primeira detém a função de colaborar no desenho das competências impostas, sendo normas constitucionais. Ela não observa a incidência, apenas atuando no momento do ato tributário. Contudo, a isenção está no âmbito da legislação ordinária.¹⁴⁴

Já na alíquota zero, o ente responsável pela cobrança do tributo tem competência para eleger uma situação no mundo jurídico e criar o tributo. Como também, o seu fato gerador que ocorre no mundo concreto. Entretanto, por uma questão de cálculo, são nulas as obrigações dele provindas.¹⁴⁵

2.3 Isenções de tributos do Estado, Distrito Federal e Município e a análise do artigo 151, III, da Constituição Federal

¹⁴³ ROSSI, Maurício. *As diferenças e semelhanças entre os seguintes institutos do Direito Tributário: hipóteses de não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 19 jun. 2018. Disponível em: <<http://www.conteudojuridi.co.com.br/?artigos&ver=2.590946&seo=1>>. Acesso em: 19 jun. 2019.

¹⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 188.

¹⁴⁵SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 479.

Através da redação que deu a Emenda nº 1, de 1969, a Constituição Federal de 1967, continha regra expressa:

"A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais" ¹⁴⁶

Conforme transcrito acima, a Constituição autorizava expressamente que a União concedesse isenção de impostos estaduais e municipais, através da concentração do poder político no governo federal. Contudo, não era possível questionar a validade de lei complementar da União que concedia isenção de impostos. ¹⁴⁷

Todavia, durante o desempenho das atividades da Assembleia Constituinte, nos anos oitenta, houve uma desconcentração do poder político, mediante as exigências de prefeitos e governadores, e a consequência das demandas foi a não repetição da regra que concedia a autorização, mas a edição de regra em sentido oposto. ¹⁴⁸

Devido as modificações, na vigente Constituição Federal a regra estabelecida foi a que é vedado à União instituir isenção de tributos da competência de outros Entes federados. Diante dessa vedação, não é possível lei complementar federal conceder isenção de tributos estaduais e municipais. O que remanesceu, contudo, foi o questionamento se era válida a isenção desses impostos concedida pela União em matéria de tratado internacional. ¹⁴⁹

¹⁴⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 19 fev. 2019.

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Tratados Internacionais e Isenções de Tributos Estaduais e Municipais*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 164, São Paulo, 2009, p. 66.

¹⁴⁸ MOSER, C. *Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Tributário: Revista Digital, São Paulo, Volume 10, Número 19, dez. 2009. Disponível em: <https://tributario.com.br/cmoser/isencao-heteronoma-por-via-de-tratado-internacional-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 29 de janeiro de 2019.

¹⁴⁹ *Ibidem*.p. 67.

Tal questionamento enseja várias divergências como exposto no item anterior. Existem autores que sustentam que é possível, com o argumento de que o tratado seria uma lei interna do Estado brasileiro, e não apenas da União, obrigando a esta da mesma maneira que obrigada os demais entes que formam a República Federativa do Brasil.¹⁵⁰

Entretanto, existem autores e julgados que oferecem resposta negativa a esse quesito. Posicionamento abalizado pelo Superior Tribunal de Justiça¹⁵¹, que se decidiu:¹⁵²

"Isenção. Tratado Internacional - O STJ tem decisão no sentido de que a União não pode isentar do ICMS mediante tratado internacional, sem lei do Estado, porque "O art. 98 do CTN deve ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional".¹⁵³

Ao ser analisado no plano federativo interno, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça é irrefutável, sendo vedada a União conceder isenção de tributos estaduais e municipais.¹⁵⁴

É admissível compreender que a proibição terá que ser aceita, quando a norma que concede a isenção, é por meio de tratado internacional. Em vista disso, em 1995 o governo objetivava alterar o sistema tributário através de uma norma que

¹⁵⁰ SILVA, Edgar Neves. "Tratados e Convenções Internacionais - Outorga de Isenção - Imposto Municipal sobre Serviços - Inconstitucionalidade". Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. vol 5. pp. 44/53.

¹⁵¹ GODOI, Antonio Tide Tenório Albuquerque Madruga. Tratados internacionais concessivos de isenções de tributos estadual e municipal. A questão da vedação constitucional da isenção heterônoma. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 9, n. 469, 19 out. 2004. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5834>. Acesso em: 13 nov. 2019.

¹⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça., REsp, nº 90.871-PE, Rel. Min. José Delgado. decisão de 17.06.97. DJU 1 de 20.10.97, p. 52.977; e Repertório IOB jurisprudência nº 5/98, 1ª q. mar.98, p.97, texto nº 1/11.982. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19133616/recurso-especial-resp-1112943-ma-2009-0057117-0/inteiro-teor-19133617>.

¹⁵³ *Ibidem*.

¹⁵⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 fev. 2019.

ressalvava a vedação para isenções previstas em tratado internacional do qual o Brasil fosse parte.¹⁵⁵

Todavia, os acordos internacionais não poderiam ser inseridos no plano das normas que regulam as relações internas, por isso, a concessão de isenções municipais e estaduais por tratados. Estes são atos de soberania externa, e são celebrados pelo Estado brasileiro, a União, que não deverá ser observado como órgão de soberania interna.¹⁵⁶

Já com relação ao ICMS e ISS exportação, no artigo 155, §2, XII, e, bem como, o artigo 156, § 3, II, ambos da Constituição Federal, preveem imunidade aos impostos de ICMS exportação e ISS exportação, respectivamente. O que é contraditório, pois se a Magna Carta estabelece que ambos são imunes, com objetivo de estimular o mercado interno na exportação de produtos para outros países, qual seria o motivo para que outros impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios não sejam beneficiário da negativa de competência constitucionalmente prevista?

Outro questionamento sobre o tema, seria com relação a previsão do artigo 146, III, a, da CF, que prevê que caberá a lei complementar, estabelecer normas gerais definindo o fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

Como a Constituição Federal imuniza o ICMS exportação e ISS exportação, delimitando que estes impostos serão regulamentados por lei complementar, sendo essas leis complementares do ICMS exportação e ISS exportação, as respectivas leis de número 87/96 e lei 116/03, indo em contraponto, as leis ordinárias dos Estados e Municípios que instituem a cobrança dos impostos?

Nota-se um caso em que duas leis complementares regulamentam as isenções de impostos de competência de leis ordinárias dos Estados e Municípios. Pergunta-se, nessa situação: Por que as leis complementares do ISS e ICMS

¹⁵⁵ BRASIL. SENADO. PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 175. Apresentada pelo Presidente da República com a mensagem nº 888, de 23 de agosto de 1995, na qual é sugerida, para o item III, do art. 151, da Constituição a redação seguinte: "III - instituir isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário". Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/2000/2000%20Livro%2016.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2019.

¹⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Tratados Internacionais e Isenções de Tributos Estaduais e Municipais. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 164, São Paulo, 2009, p. 67-68.

exportações podem regulamentar a imunidade prevista na Constituição, e o artigo 98 do CTN, também lei complementar, não pode regulamentar as isenções para os tratados internacionais interferindo, portanto, na competência dos entes federados que legislam através de leis ordinárias próprias?

A retirada do artigo 19, §2, da antiga Constituição de 1969, que permitia as isenções heterônomas, deu a compreensão de que a atual Lei Maior veda, tal exclusão do crédito tributário. Como também, a Emenda Constitucional n. 3/93, que inseriu o artigo 150, §6, da CF, o qual retrata que seja qual for as isenções relativas aos impostos, elas só poderiam ser outorgadas através de lei específica, podendo esta, ser federal, estadual, distrital ou municipal.¹⁵⁷

Contudo, frisa-se que quando firmado um pacto internacional, o Presidente da República estabelece o interesse de toda a Nação,^{158 159} não interferindo na competência dos entes federados, que criam suas leis federais¹⁶⁰. O representante do Poder de Estado e de Governo, o Chefe do Executivo, não precisa pedir autorização de todos os 26 estados federados mais o Distrito Federal e dos 5570 municípios para saber se concordam com a negociação de determinado acordo internacional.

Caso contrário, seria caótico tal decisão, pois existiriam divergências com relação aos interesses dos Estados-membros, deste modo, o Presidente da República toma as decisões como se fosse uma espécie de procurador dos interesses da Nação. Portanto, tem-se que a representação do poder soberano na ratificação do contratado internacional não infringe a competência individual de cada Estado-membro.¹⁶¹

As imunidades do ICMS e ISS exportações, previstas na Constituição e na Lei Complementar, não são exclusivas entre eles, Estados e Municípios, existem outras isenções legislativas que podem ser concedidas. Por isso, nota-se apenas que a

¹⁵⁷ MARTINS, Natanael. *Tratados internacionais em matéria tributária. Impostos de renda: estudos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pág. 142

¹⁵⁸ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *A solução dos conflitos de dupla tributação jurídica internacional*. In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Uihôa Canto*. v. 2 n Rio de Janeiro: Forense, 1988. pág. 13.

¹⁵⁹ ROCHA, Valdir de Oliveira. *Tratados Internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988, Repertório IOB de jurisprudência - Tributário e Constitucional*, n. 5, p. 83-4. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996

¹⁶⁰ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, n. 59, pág 183.

¹⁶¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23.ed. São Paulo: Saraiva 2019. págs. 210-211.

imunidade em causa se trata de um dos meios protetivos para preservar o mercado interno, utilizando-se da legislação local.¹⁶²

Tendo em vista que os preceitos Constitucionais demonstram a existência de um caráter bifronte da União, observou-se a prerrogativa de conceder a União, pessoa jurídica de direito público interno, a cautela de reservar ao Poder Legislativo a disposição sobre os tributos dos Estados-membros.¹⁶³

Entretanto, quando representante da Nação, a União, pode usurpar dessa competência no plano internacional, visto que esta é detentora de soberania e não se deve falar em competência interna dos entes federados, pois ela é sujeito político de direito público externo. Como representante da República Federativa do Brasil, apenas se relacionando com outros países soberanos.

Portanto, não há de se afirmar que os tratados são inconstitucionais, através do preceito do artigo 151, III, da CF. Deve-se atentar a diferença da bilateralidade concedida a União, sendo, por conseguinte, constitucional a inserção dos contratos internacionais no sistema jurídico interno, respeitando o princípio da especialidade.¹⁶⁴

3. POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SOBRE A MATÉRIA

3.1 Análise jurisprudencial

Para melhor entendimento sobre o assunto em estudo, é de suma importância o exame minucioso da jurisprudência dos tribunais no Brasil:

¹⁶² *Ibidem*.

¹⁶³ *Ibidem*.

¹⁶⁴ *Ibidem*. p. 211-212.

"Processo Civil. Embargos de Declaração. Omissão. Tributário. Aeronave. Produtos aeronáuticos Acordo GATT. Art. 45, XXVIII, e art. 50, VIII, a, do RIPI. Art. 98 do CTN. Decisão mantida. A interpretação conjunta do art. 45, XXVIII, c/c o artigo 50, VIII, a, ambos do RIPI deixa claro que o real alcance da isenção instituída abrange apenas produtos aeronáuticos oriundos de estabelecimentos que sejam homologados pelo Ministério da Aeronáutica, bem como que os mesmos tenham como finalidade exclusiva a de emprego ou reposição nos produtos industrializados pelo sujeito passivo tributário ou em seus componentes. O acórdão embargado teria violado o art. 98 do CTN se as aeronaves produzidas no Brasil fossem isentas de IPI. Embargos de declaração acolhidos" (TRF- 1ª. R., EDAMS 01177494/MG, rel. Juíza Selene Almeida, j. 14.12.1999, v.u., DJU 17.03.2000, p. 129)¹⁶⁵

A referida ementa retrata sobre o Acordo Geral de Tarifas e Comércio, (GATT), o qual prevê que os países signatários do tratado internacional, serão isentos de IPI. Pois, quando os produtos estrangeiros ingressam no Brasil, para se fixarem no mercado interno ou para consumidor final, eles adquirem a naturalização brasileira.

Ressalta-se, portanto, que é necessária a equivalência de tratamento entre a mercadoria importada, quando ingressada no território local, e o similar nacional, obedecendo-se a regra do tratamento nacional.

Insta ressaltar a constitucionalidade do acordo internacional realizado, o qual encontra-se expressamente previsto na Constituição Federal em seu artigo 152. Como também, os posicionamentos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto presentes nas súmulas 575 do STF, 20 e 71 do STJ. No mesmo sentido, tem-se outro julgado, dessa vez do STF:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO TRIBUTO – ISENÇÃO – ARTIGO 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – POLÍTICA INTERNACIONAL – GATT – POSSIBILIDADE PRECEDENTE DO PLENÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO. 1. O acórdão impugnado mediante o extraordinário foi sintetizado nesta TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE PESCADO DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. COBRANÇA DIFERENCIADA DE ALÍQUOTAS. CABIMENTO. APELO PROVIDO. 1. Pretensão de pagamento de alíquota diferenciada de ICMS à razão de dois e meio por cento nas operações de importação de pescados de qualquer natureza oriundos de país signatário do GATT, cuja origem deve se verificar no momento do desembarço aduaneiro. 2.

¹⁶⁵ FREITAS, Vlademir Passos de. Código Tributário Nacional Comentado. 3. ed. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais LTDA. 2005. pág 504.

Tratamento dispensado ao pescado nacional, previsto no Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco. 3. Cabimento. 4. Norma estadual que estipula em sentido contrário, no caso o Decreto nº 21.050/98, com as modificações do Decreto nº 20.411/98, afronta ao contido nos arts. 152 da CF e 11 do CTN. 4. Apelo provido. 5. Liminar substitutiva ativa ratificada. Decisão unânime. Não há divergência com o entendimento pacificado do Supremo sobre a matéria. Conforme assentado no Recurso Extraordinário nº 229.096-0/RS, a República Federativa do Brasil, ao celebrar acordos e tratados internacionais, pode instituir isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais. Daí, a constitucionalidade da isenção de ICMS relativa a mercadoria importada de país signatário do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio -GATT, quando isento o similar nacional. Eis o teor do Verbete nº 575 da Súmula do Supremo: À MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS SIGNATÁRIO DO (GATT), OU MEMBRO DA (ALALC), ESTENDE-SE A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CONCEDIDA A SIMILAR NACIONAL. A alegação do recorrente, no sentido de que a norma estadual, ao contrário do que decidido pelo Tribunal de origem, não promove discriminação entre o produto importado e o nacional, implica o reexame de matéria fática bem como a análise da legislação infraconstitucional pertinente. 2. Ante o precedente, nego seguimento ao extraordinário. 3. Publiquem. Brasília, 30 de outubro de 2012. Ministro MARCO AURÉLIO Relator (STF - RE: 632778 PE, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 30/10/2012, Data de Publicação: DJe-219 DIVULGADO 06/11/2012 PUBLICADO 07/11/2012)."¹⁶⁶

O Supremo Tribunal Federal é pacífico quanto a matéria sobre os tratados internacionais. A corte reconhece o mecanismo bilateral da União, como pessoa jurídica de direito público externo e interno. A primeira trata-se do Poder de Estado, atribuído ao Presidente da República, responsável pela celebração ou assinatura dos tratados com outros países.

Já a segunda, conhecida como mecanismo unilateral, trata-se da União como ente federado no âmbito interno. Prevalendo-se, no entendimento do STF, a regra da especialidade dos tratados internacionais em relação a legislação interna.

O STF interpreta que os tratados podem se sobrepor às legislações dos entes federados quando este estiver mais atualizado ou for capaz de dirimir conflitos. Entretanto, caso uma legislação posterior atual e mais completa retrate sobre o

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 632778/PE. Rel. Marco Aurélio. Julg. 30.10.2012. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22599665/recurso-extraordinario-re-632778-pe-stf> >. Acesso em: 25 dez. 2019.

assunto de forma clara e se adéque ao contexto temporal normativo, sendo ela legislação ordinária, a mesma poderá revogar o tratado, submetendo-se o Brasil às sanções internacionais.

Frisa-se que, caso o tratado quando inserido no ordenamento interno venha se sobrepor à legislação interna, grifa-se que não há revogação, apenas suspensão ou modificação da norma existente. Essa, portanto é a interpretação dada ao artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Nota-se que a situação discutida na ementa do STF é bem parecida com a decisão proferida pelo TRF, ambas definem que o mesmo tratamento dado a mercadoria nacional deve ser também atribuído ao produto estrangeiro.

Diante do exposto, sublinha-se a relevância sobre o tema, desse modo, para enriquecer o estudo serão citados alguns exemplos, sendo eles: as olimpíadas, evento que o Brasil realiza contratos com outros países para isenção tributária, como a do Imposto de Importação na vinda temporária de produtos para auxílio dos atletas e sua equipe; na Copa do Mundo, como anteriormente citado, tratando-se de festival futebolístico também temporário, que atraem numerosos turistas que se sujeitam a legislação brasileira, mas também as isenções provenientes dos acordos internacionais durante aquele momento;

O caso do salmão, não industrializado, importado do Chile que é isento de imposto de importação; o pacto internacional realizado entre os países membros do MERCOSUL, com a livre circulação de pessoas não sendo necessário o porte de passaporte, que para ser emitido, é obrigatório o pagamento de taxa, podendo os cidadãos desses países portarem apenas a cédula de identidade.

Observa-se que vários são os benefícios advindos dos pactos federativos. Por isso, é necessária a análise da seguinte jurisprudência do STJ:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga a disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o artigo 98 do CTN. 2. Recurso especial não-provido. (STJ, Relator: Ministro JOÃO

OTÁVIO DE NORONHA, Data de julgamento: 12/05/2005, T2 - SEGUNDA TURMA)¹⁶⁷

Na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça ressalta a grande polêmica discutida nos outros capítulos sobre a legislação nacional e o pacto internacional. O qual este se sobrepõe, na situação discutida pelo Tribunal, sobre a lei local, visto que deve, no caso explicitado, prevalecer o princípio da especialidade, como também, deve ser respeitado o princípio o qual retrata que os contratos devem ser cumpridos. Deste modo, como foi decidido, que não haverá incidência do imposto sobre as operações financeiras, o IOF.

Em sentido contrário as demais jurisprudências que se posicionavam a favor do preceituado artigo 98 do CTN, temos o julgamento do Recurso Especial 90871/PE, do relator José Delgado, pelo Superior Tribunal de Justiça com entendimento oposto:

"Tributário. Isenção. ICMS. Tratado Internacional. O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou à União Federal conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151, III). Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna. O art. 98 do CTN há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo sistema tributário nacional. Recurso especial improvido" (STJ, Turma, REsp 90871/PE, rel. Min. José Delgado, j. 17.06.1997, v.u., DJU 20.10.1997)¹⁶⁸

A referida ementa relata a discussão com relação interferência feita pela União, mediante os tratados internacionais, na competência dos Estados isentando, no caso em análise, o ICMS.

O novo sistema tributário nacional, retratado trata-se da recepção do CTN como norma complementar pela Constituição Federal de 1988, sendo, portanto para entendimento do Superior Tribunal de Justiça, neste julgado, não aplicável o artigo 98 do CTN, visto que a lei complementar não poderá isentar tributos de competência

¹⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 228324 RS 1999/0077572-4. Rel Ministro João Otávio de Noronha. julg. 12.05.2005. Disponível em < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/82249/recurso-especial-resp-228324-rs-1999-0077572-4>>. Acesso 15 de fev. 2019.

¹⁶⁸ FREITAS, Vlademir Passos de. Código Tributário Nacional Comentado. 3. ed. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais LTDA. 2005. págs 505-506.

estadual, que são regulamentados por lei ordinária dos receptivos estados. Ideia essa prevista pelo artigo 151, III, da CF, dispositivo do qual o STJ se baseou para proferir sua decisão.

CONCLUSÃO

Em virtude dos argumentos apresentados, faz-se necessário assumir um posicionamento no presente estudo: ao ser celebrado um tratado internacional, a União não representa pessoa jurídica de Direito Público interno, que reparte com Estados e Municípios o poder de tributar, conforme previsto na Constituição Federal. Porém, atua como pessoa jurídica de Direito Internacional, representando a República Federativa do Brasil.

Além disso, entende-se que a vedação contida no artigo 151, III. da Constituição Federal, não é utilizada nos tratados e convenções internacionais. Assim como, as isenções estaduais e municipais concedidas por tratados internacionais são válidas.

Ademais, os tratados internacionais são de fundamental influência para o desenvolvimento social, econômico, financeiro e estrutural do país. Em vista disso, por meio do direito comparado, da aplicação das legislações estrangeiras e dos resultados provenientes desses institutos normativos, é que o Brasil poderá se reerguer no cenário mundial de crise financeira.

Para tanto, o Brasil deve seguir exemplos de países com costumes, sistemas organizacionais legislativos e formas de governos similares para a solução de conflitos e para o alcançar o tão almejado do desenvolvimento nacional.

Os pactos internacionais são encarados como um conjunto de oportunidades para o intercâmbio de informações, mercadorias, pessoas, culturas e tecnologias. Atualmente, se os países não forem mais flexíveis nos seus sistemas normativos internos, adequando-os aos avanços do mundo, eles irão retroceder no tempo. Pois, o desenvolvimento do comércio, das comunicações e do meio tecnológico estão ligados a permuta de mecanismos que uma pátria pode realiza com outra.

Nesse sentido, questiona-se: Quem imaginaria que, através da criação do bloco econômico, como o do MERCOSUL, as pessoas poderiam ver a história Sul-americana ao vivo e a cores mediante um sistema menos burocrático? Como fariam os estudiosos para pagar os livros importados, caso estes não fossem imunes aos impostos? O que fariam os músicos sem a imunidade musical para baratear o acesso a suas obras quando não mais residissem no Brasil, porém, seus fãs fossem

brasileiros? Com esses casos, sublinha-se a importância da regra do tratamento nacional aos produtos importados.

Dentre outros benefícios vividos pelos brasileiros, tem-se como exemplos: a vedação da bitributação de renda ao funcionário, brasileiro, transferido, por seu empregador, para trabalhar em outro país, sendo delimitado, através de tratados internacionais, que apenas o país de destino, é quem tem competência para cobrar o IR.

Há também, o salmão do Chile, que abastece o mercado de consumo brasileiro, sendo beneficiário das isenções do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, exclusão do crédito esta que barateia o custo do alimento.

De mesmo modo, tem-se a difusão do saber nas exposições temporárias artísticas, que difundem pelo mundo as obras de grandes artistas renomados. Portanto, com tantos exemplos práticos, são incontáveis os benefícios advindos dos tratados internacionais.

Neste norte, tem-se que os artigos que imunizam os ICMS e ISS exportações, são apenas medidas protetivas ao mercado interno brasileiro, não proibindo, portanto, a negociação de acordos internacionais.

Por fim, torna-se clara, que as isenções concedidas pelos tratados internacionais é uma das soluções para a crise financeira do Brasil, repercutindo no mercado interno e no internacional, pois, as isenções fiscais beneficiam a todos os Estados-membros, desenvolvendo a região de cada um deles, estimulando a circulação de capital. Bem como, atraindo mão de obra interna com novas oportunidades de emprego, tendo, como resultado, o crescimento do Brasil.

Entretanto, o Brasil deve fazer um planejamento tributário, estudar o impacto das isenções em cada país. E questionar, por que alguns entes federados são contrários as isenções fiscais? Quanto cada ente estará disposto a renunciar seu poder e interesse econômico e político em prol do desenvolvimento de um país? Por que o Estado de Pernambuco cria barreiras a isenção tributária? Seria uma guerra de poder? Até quanto o Estado está disposto a reduzir a sua arrecadação?

REFERÊNCIAS

- AARNIO, Aulis. **La Tesis de la Única Respuesta Correcta y el Principio Regulativo del Razonamiento Jurídico**. Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, Alicante, n. 8, 1990.
- _____. **Sobre la Ambigüedad Semántica en la Interpretación Jurídica**. Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, Alicante, n. 4, 1987.
- ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ACCIOLI, Wilson. **Instituições de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- ACCIOLY, Hidebrando. **Tratado de Direito Internacional Público**. Vol. 3. ed. Quartier Latin: Saraiva, 2009.
- _____; NASCIMENTO E SILVA, G. E do. **Manual de Direito Internacional Público**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ADONNINO, Pietro. General Report. In: IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Non-discrimination rules in international taxation. Deventer: Kluwer Law International, 1993. v. 78b.
- VILANOVA, José. **Introducción al Derecho**. 7. ed. Buenos Aires: La Ley, [196-].
- AKEHURST, Michael. **Introdução ao Direito Internacional**. Tradução Fernando Ruivo. Coimbra: Almedina, 1985.
- ALBUQUERQUE, Simone Gasperin de. **Isonção por Meio de Tratados Internacionais e Autonomia Tributária**. Curitiba: Juruá, 2005.
- ALCHOURRÓN, Carlos R.; BULYGIN, Eugenio. **Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.
- ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Trad. de Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação: A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Tradução Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. **Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUES, Jorge; RIDER, Mark (Eds.) **The Challenges of Tax Reform in a Global Economy**. p. 167-192. New York: Springer, 2006.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; YAMASHITA, Douglas. **Norma Antielisão: Tributação de Lucros no Exterior. Disponibilidade da Renda e Tratados Internacionais**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

AMARAL, Gustavo. *Direito, Escassez & Escolha: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

AMATUCCI, Andréa. **La Interpretación de la Ley Tributaria**. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Themis, 2001.

_____. **L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario**. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1965.

AMATUCCI, Fabrizio. **El Tratamiento Discriminatorio en el Modelo OCDE (art. 24)**. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tradução Cristian J. Billardi; Juan O. Zanotti Aichino. Bogotá: Temis, 2003. v. II.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2004. _____. *Interpretação e Aplicação de Normas de Direito Tributário*. São Paulo: Editora CID, 2002.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

ANDRADE, Marcelo de Azevedo. **Isenções Heterônomas de Tributos Estaduais e Municipais por meio de Tratado Internacional**. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/sistemas/site/TemplateTexto.aspx?idConteudo=82084&ordenacao=1&id site=1115>. Acessado em 26 de novembro de 2019.

ANZILOTTI, Dionisio. *Corso di Diritto Internazionale*. 4. ed. Padova: CEDAM, 1964. v. I.

ARANA, Josycler. **Uma Breve Apresentação dos Meios Pacíficos de Solução de Controvérsias no Direito Internacional na Atualidade**. In: ARANA, Josycler; CACHAPUZ, Rozane da Rosa (Coords.). *Direito Internacional: Seus Tribunais e Meios de Solução de Conflitos*. Curitiba: Juruá, 2007.

ARAÚJO, Joana Franklin de; MATARAZZO, Giancarlo Chamma. *Caso Copesul*. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). **Tributação Internacional: Análise de Casos**. São Paulo: MP Editora, 2010.

ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim. **Curso de Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro: PROCAM, 1998.

_____. **Curso de Direito Internacional Público**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
 ARAUJO, Nadia de. **Direito Internacional Privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ARESPACOCCHAGA, Joaquín de. **Planificación Fiscal Internacional**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2002. ARIOSI, Mariângela. **Confl itos entre Tratados Internacionais e Leis Internas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ARKWRIGHT, Roisin; DEUTSCH, Robert; CHIEW, Daniela. **Principles and Practice of Double Taxation Agreements**. London: BNA International, 2008.

ARNOLD, Brian J. **Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model**. Bulletin for International Taxation, Amsterdam, June 2004.

_____. **Threshold Requirements for Taxing Business Profi ts under Tax Treaties**. Bulletin for International Taxation, Amsterdam, Oct. 2003.

_____; MCINTYRE, Michael J. **International Tax Primer**. 2nd. ed. The Hage: Kluwer Law International, 2002.

_____; SASSEVILLE, Jacques; ZOLT, Eric M. **Summary of the Proceedings of na Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century**. Bulletin for International Taxation, Amsterdam, June 2002.

ASÍS, Rafael; FERNÁNDEZ, Eusébio; PECES-BARBA, Gregório. **Curso de Teoría del Derecho**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, p. 133. 1976.

AVI-YONAH, Reuven S. **Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State**. Harvard Law Review, v. 113, n. 7, p. 1573-1676, 2000.

AVI-YONAH, Reuven S. **Tributação internacional e competitividade: introdução e visão geral** / Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori; traduzido por João Henrique Kurtz Algarve; revisão técnica por Cristiano Carvalho. In: Revista tributária das Américas, v. 4, n. 7, p. 237-250, jan./jun. 2013.

_____. The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective. **Brooklin Journal of International Law**, v. 34, n. 3, p. 783-795, 2009.

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados Internacionais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro:

Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro, 12ª edição., p. 969-970, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**; 7ª ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 394/409

BAKER, Paul. L. An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment. **International Journal of the Economics of Business**, p. 341-377. v. 212, n. 2. 2014.

BAPTISTA, Luiz Olavo. **Inserção dos tratados no direito brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 33, n. 132, p. 78, dez. 1996

BARBOSA, Eduardo Lucchesi. **A possibilidade de concessão de isenção de tributos de competência estadual ou municipal por meio de tratados internacionais**. CENTRO DE DIREITO INTERNACIONAL. Revista Eletrônica de Direito Internacional, 2011. V.9 - Disponível em: http://centrodireitointernacional.com.br/static/revistaeletronica/volume9/arquivos_pdf/sumario/Artigo%20Eduardo%20Lucchesi.PDF. Acesso em: 02 de nov. 2019.

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 70, p. 141-149, jul. 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed.. São Paulo: Malheiros: 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro e outros. **Tributação no Mercosul in Pesquisas tributárias**, nova série – nº 03. São Paulo, RT e CEU, 1997, p. 120.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**; 4ª ed.: Editora Noeses, 2007.

BERNARDES, Juliano Taveira; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. **Conceitos básicos de teoria geral do Estado**. Salvador: Juspodivm, 2014.

BERRI, Carolina Heloisa Guchel. **Tratados internacionais concessivos de isenção tributária heterônoma. Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2744, 5 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18202>>. 19 fev. 2019.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*; 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções em tratados internacionais de impostos dos Estados-Membros e Municípios in* Direito Tributário – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo, Malheiros Editores, s. ano. p. 39.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Lições de Direito Público.*; 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Câmara Legislativa. Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária. Deputado Luiz Carlos Hauly. Brasília. Maio 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1969.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 19 fev. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 fev. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988 / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Lívia Céspedes. 33. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 5

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657 de 4 de setembro de 1942.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 30 fev. 2019.

BRASIL. Senado. PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 175. Apresentada pelo Presidente da República com a mensagem nº 888, de 23 de agosto de 1995, na qual é sugerida, para o item III, do art. 151, da Constituição a redação seguinte: "III - instituir isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário". Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/2000/2000%20Livro%2016.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADInMC 3.300/DF. Rel. Celso de Mello. Julg. 03.02.2006. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14784353/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3300-df-stf>>. Acesso em: 19 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Carta Rogatória 8279 AT. Tribunal Pleno. Rel. Celso de Mello, julg. 17.06.1998. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740696/agregna-carta-rogoratoria-cr-agr-8279-at>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Convenção de Genebra. Lei Uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias. Aval aposto à nota promissória não registrada no prazo legal.

Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo nas vias ordinárias. Validade do Decreto-lei n. 427, de 22.01.1969. Recurso Extraordinário n. 80.004/SE. Recorrente: Belmiro da Silveira Goes. Recorrido: Sebastião Leão Trindade. Relator: Min. Cunha Peixoto. 01. jun. 1977. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/frame.asp?processo=80004&classe=re&cod_classe=437&origem=it&recurso=0&tip_julgamento=m>. Acesso em: 30 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1480/DF. Tribunal Pleno. Rel. Celso de Mello, DJ 18/05/2001. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742038/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-1480-df>>. Acesso em: 01 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 229.096/RS. (...) A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. (...). Relator: Ministro Ilmar Galvão. Relatora do acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Data do Julgamento: 16/08/2007. Diário da Justiça de 11 de abril de 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1709525>. Acesso em: 29 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 632778/PE. Rel. Marco Aurélio. Julg. 30.10.2012. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22599665/recurso-extraordinario-re-632778-pe-stf>>. Acesso em: 02 fev 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 228324 RS 1999/0077572-4. Rel Ministro João Otávio de Noronha. julg. 12.05.2005. Disponível em <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/82249/recurso-especial-resp-228324-rs-1999-0077572-4>

_____. _____. ADIn 1.600. Tribunal Pleno, rel. Sydney Sanches, julg. 26.11.2001. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775889/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1600-uf>>. Acesso em: 01 out. 2018.

_____. _____. ADInMC 3.300/DF. Rel. Celso de Mello. Julg. 03.02.2006. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14784353/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3300-df-stf>>. Acesso em: 01 out. 2018.

_____. _____. Recurso Extraordinário n. 90.824/SP, Tribunal Pleno, Rel. Moreira Alves, Julg. **25/06/1980**. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 01 out. 2018.

BURNS, Lee; LE LEUCH, Honoré; SUNLEY, Emil. Transfer of an interest in a mining or petroleum right. In DANIEL, Philip et. al (eds.) **International Taxation and the Extractive Industries: Resources without Borders**. Washington: IMF/Routledge, 2017.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **A impossibilidade de denúncia de tratados internacionais por ato privativo do presidente da república (uma análise crítica dos argumentos dominantes sobre o assunto)**. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, ano 12, n. 46, p. 346, jan.-mar. 2004

CAETANO, Marcello apud BERNARDES, Juliano Taveira; FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. **Conceitos básicos de teoria geral do Estado**. Salvador: Juspodivm, 2014.

CALMON, Sacha. **Validade e extensão dos tratados internacionais em matéria tributária, perante a Constituição Federal do Brasil de 1988**. Imposto de Renda. Estudos. n. 13. São Paulo: Ed. Resenha Tributária. p 52-53. nov 92)

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. **Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais**. Revista de Direito Tributário. *São Paulo*, n. 64, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 71

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2012.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro, **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos Direitos Humanos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CONTE, Francesco. **O Tratado Internacional e a Isenção de Tributos Estaduais e Municipais: breves reflexões.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 35, ago. 1998.

COSTA, Alcides Jorge. **O ICMS na Constituição** in Revista de Direito Tributário nº 46. São Paulo, Revista dos Tribunais, out/dez/1988, p. 161/171.

COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena de. **Tributação no MERCOSUL, vedação constitucional a tratado internacional concessivo de isenção tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no Mercosul. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

CRISAFULLI, Vezio. **Lezioni di Diritto Costituzionale**, 5ª ed., Verona: CEDAM, 1998.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado.** 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 314p.

DAUDT, Gabriel Pithan. **Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas.** Revista Jurídica Brasília, v. 7, n. 77, p. 55-84, fev./mar., 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_77/artigos/Gabriel-rev77.htm>. Acesso em: 20 fev. 2019.

DAVIES, David R., **Principles of International Double Taxation Relief**, 1985, p. 6. Sobre o planejamento fiscal internacional, ver: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Elisão Fiscal Objetiva no âmbito Internacional.** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 49-62.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo.** 3. ed. São Paulo: Martins

Fontes, 1998.

DELGADO, José Augusto. **Tributação no Mercosul in Pesquisas tributárias**, nova série – nº 03. São Paulo, RT e CEU, 1997, p.71.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DROMI, José Roberto. **La Reforma Constitucional: el constitucionalismo del “por venir”.** In:

El derecho publico de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana. Madrid: Fundación BBV, 1997.

EUROPA. IVA – **Imposto sobre o Valor Acrescentado.** 11 out 2019. Disponível em: <https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index_pt.htm>. Acesso em: 29 nov. 2019.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. 149p.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**; 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Do instituto das isenções heterônomas**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3248, 23 maio 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/21833>. Acesso em: 3 jul. 2019.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 100-104.

FREITAS, Vlademir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**. 3. ed. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais LTDA. 2005.

GILISSEN, John. **Introdução Histórica ao Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2010

GODOI, Antônio Tide Tenório Albuquerque Madruga. **Tratados internacionais concessivos de isenções de tributos estadual e municipal: a questão da vedação constitucional da isenção heterônoma**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 469, 19 out. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5834>>. Acesso em: 01 out. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. **Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no direito brasileiro in. Direito Tributário**. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2014. v. 1. p. 994

GRECO, Marco Aurélio, **Tributação no Mercosul in Pesquisas tributárias**, nova série – nº 03. São Paulo, RT e CEU, 1997, p.71.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. 159p.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **A Concessão, pela união, de isenções relativas a tributos Estaduais e Municipais - possibilidade no âmbito dos tratados internacionais**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 216, p. 109-124, abr.-jun. 1999.

GONÇALVES, Cláudio Cairo. **Isenção heterônoma por via de tratado internacional – uma interpretação sistemática**. Disponível em: <<http://www.direitofba.net/mensagem/claudiocairo/direitoeconomico.html>>. Acesso em: 10 mai. 2019.

GUTJAHR, Patrícia; GUTJAHR, Valéria. **Possibilidade de a União celebrar tratados internacionais concedendo isenções ou benefícios em tributos estaduais e municipais.** Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 53, 1 jan. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/2542>>. Acesso em: 01 out. 2018.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição.** Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Tributação no Mercosul in Pesquisas tributárias**, nova série – nº 03. São Paulo, RT e CEU, 1997, p. 243.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Receitas Tributárias e Centralidade Normativa.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias.** São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Isenções Tributárias no Mercosul in Repertório IOB de jurisprudência nº 11/97.** São Paulo, s. Ed., 1ª quinzena/ junho/ 1997, texto 1/11103, p. 267/269.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978. **Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo.** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018, p. 31.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tratados Internacionais e Isenções de Tributos Estaduais e Municipais.** Revista Dialética de Direito Tributário, n. 164, São Paulo, 2009, p. 66.

MAGALHÃES, José Carlos de. *O STF e as relações entre direito interno e direito internacional.* Revista de Direito Público, São Paulo, n. 51/52, p. 122-125, jul. 1979.

MAGALHÃES, José Carlos de. **O Supremo Tribunal Federal e o direito internacional: uma análise crítica.** [S.l: s.n.], 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** São Paulo, Atlas, 2013.

MARTINS, Ivens Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MARTINS, Natanael. **Tratados internacionais em matéria tributária.** Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo, v. 3, n. 12, jul./set, 2010.

MATOS, Gustavo Martini de. **Questões relacionadas à tributação dos “royalties”, em virtude da existência de tratados internacionais.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 95, p. 65-74, ago. 2003.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **A influência dos tratados internacionais de direitos humanos no direito interno.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 4, n. 37, 1 dez. 1999. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1608>>. Acesso em: 19 jun. 2019.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 3. ed. rev. atual. e amp. São Paulo:RT, 2009.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O Brasil e os novos desafios do Direito dos tratados.** In: BRANT, Leonardo Nemer Caldeira (coord.). **O Brasil e os novos desafios do Direito Internacional.** Rio de Janeiro: Forense, 2004. Cap. XVII, p. 433-524.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e Prática;** 11^a ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 333.

MELLO, Celso. D. Albuquerque. **Curso de direito internacional público.** 5.ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1976, v. II.

MIRANDA, Jorge. **Direito internacional público.** Lisboa: Pedro Ferreira, 1995.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967,** t II.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSER, C. **Isenção heterônoma por via de tratado internacional: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Tributário: Revista Digital, São Paulo, Volume 10, Número 19, dez. 2009. Disponível em: <https://tributario.com.br/cmoser/isencao-heteronoma-por-via-de-tratado-internacional-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 29 de janeiro de 2019.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra, Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

OECD. **The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships.** In: OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD, 2000. v. II. p. R(15)-20/21. Sobre a dupla não tributação, ver: TEIXEIRA, Alexandre Alkmin. Dupla Não-Tributação: Entre o Poder de Tributar e as Convenções Internacionais em Matéria Fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Direito Tributário Internacional Aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. pp. 241-270.

OLIVEIRA, Adriana Sousa de. **Exoneração Autônoma em Acordos Tributários Internacionais.** Disponível em: <http://www.agu.gov.br/sistemas/site.TemplateTexto.asp?idConteudo=104460&ordenacao=1&idsite=1115>. Acessado em 26 de nov. de 2019.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias.* São Paulo, Max Limonad, 1997.

PELLET, Alain; DAILLIER, Patrick; DINH, Nguyen Quoc. **Direito internacional público**. Tradução de Vítor Marques Coelho. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. 1517p. Título original: Droit international public.

PEREIRA, Lafayette Rodrigues. **Princípios de Direito Internacional**. Rio de Janeiro: Jacintho

Ribeiro dos Santos, 1902, v.1.

PEREIRA, Luís Cezar Ramos. **Limitação e Não Aplicabilidade do Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 13. ed. São

Paulo: Saraiva, 2012.

PIOVESAN, Flávia. **Temas de Direitos Humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Práticas Abusivas no Comércio Internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 19

PIZOLIO, Reinaldo. **Operações de exportação e isenção tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 88, p. 115-125, jan. 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. **Contribuição social sobre os lucros e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda**. In: Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 1997. p. 45.

_____. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 2010. p. 7.

Oliveira, Gustavo de. **A reforma tributária e o exemplo do IVA europeu**. Migalhas. 16 jun de 2013. Disponível em: < <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI2071,51045-A+reforma+tributaria+e+o+exemplo+do+IVA+europeu>>. Acesso em: 29 de nov. 2019.

OLIVEIRA, Juliana Maria Radtke Cordeiro de. **Conflito entre tratados internacionais e normas de direito interno: problemática da incorporação de um tratado que versa sobre matéria que exige regulamentação através de lei complementar**. Blumenau, 2000. Monografia (Especialização: Direito Empresarial). Universidade Regional de Blumenau, 2001. 37p.

OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. **Imposto de renda: remuneração paga pelo banco mundial a funcionários brasileiros residentes no exterior (coordenação-geral do sistema de tributação)**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 14, p. 105-107, nov. 2010.

RAMOS, André de Carvalho. **Processo Internacional de Direitos Humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RAMOS, André de Carvalho. **Teoria Geral dos Direitos Humanos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva,

2014.

RAMOS, Dirceo Torrecillas. **O federalismo assimétrico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

RAMOS, Rui Manuel Gens de Moura. **Da comunidade internacional e do seu direito: estudos de direito internacional público e relações internacionais**. Coimbra: Coimbra Ed, 1996.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

RECHSTEINER, Beat Walter. **Direito internacional privado: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

REIS, Élcio Fonseca. **Os tratados internacionais e seu regime jurídico no direito tributário brasileiro: o problema das isenções heterônomas**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 77, p. 240-264, 2010.

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

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. 2ª ed, São Paulo, Saraiva, 1991, p.66 e seguintes.

REZEK, José Francisco. **Jurisprudência do supremo e direito tributário**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, ano 10, n. 37, p. 122, jul.-set. 1986

RIOS, Jefferson Brandão. **Tratados Internacionais frente ao Poder de Tributar dos Entes Federados: Isenção Heterônoma no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista Jurídica da Presidência. v. 12, nº 98. Brasília. Out. 2010/Jan 2011. ISSN 1808-2807 pp. 443 a 446.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do Mercosul**. Disponível em: <<http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&coddou=766>>. Acesso em: 05 nov. 2019.

RODRIGUES DO AMARAL, Antônio Carlos (coord.). **Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais**. São Paulo: Aduaneiras, 2004. 395p.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Tratados Internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988, Repertório IOB de jurisprudência - Tributário e Constitucional**, n. 5. A consulta fiscal. São Paulo: Dialética, 1996

ROSSI, Maurício. **As diferenças e semelhanças entre os seguintes institutos do Direito Tributário: hipóteses de não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 19 jun. 2018. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.590946&seo=1>>. Acesso em: 19 jun. 2019.

ROTHMANN, Gerd W. **Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a**

bitributação internacional. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, p. 33-43, jan. 2002.

SANCHES, Marcelo Elias. **Os tratados internacionais e a disciplina dos tributos estaduais e municipais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 56-66, ago. 2000.

SARAIVA. **Código tributário nacional**. Obra coletiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Lívia Céspedes. 45. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. São Paulo, Max Limonad, 2001.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Relações entre o Direito interno e o Direito Internacional em matéria tributária**. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 3, p. 169-198, jan./jun. 2005.

SANTOS, Adriana Santana Vieira dos. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal. Estudo sobre o "treaty shopping" à luz da norma geral anti-elisiva**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2769, 30 jan. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18384>. Acesso em: 4 dez. 2019.

SANTOS, Saulo Gonçalves. **Tratados tributários – A busca pela multilateralidade**. Jota. São Paulo. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tratados-tributarios-a-busca-pela-multilateralidade-08062019>>. Acesso em: 29 nov. 2019.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **O Direito Internacional e o sistema tributário brasileiro**. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 7, p. 107-138, jan./jun. 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang (Org). **Jurisdição e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, v.1, t.2.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos**

direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo, **Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais**, 2006, p. 53.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 260. Ver também: TOSI, Loris; BAGGIO, Roberto, Lineamenti di Diritto Tributario Internazionale, 2011, p. 12; ROTHMANN, Gerd W. Bitributação Internacional, 1983, p. 138; ROTHMANN, Gerd W., Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação, 1978, p. 149; GARBARINO, Carlo, Manuale di Tassazione Internazionale, 2005, p. 148; GOUTHIERE, Bruno, Les Impôts dans les Affaires Internationales, 1989, p. 24.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tax Sparing: uma Reconsideração da Reconsideração.** Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 26, 2011, pp. 93-108.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL, 1996, São Paulo. **Anais [...].** São Paulo: Conselho Brasileiro de Relações Internacionais, 1997. 139 p. Tema: **O federalismo mundial e perspectivas do federalismo no Brasil.** KINSKY. F., The fundamental principles of federalismo. Its methodology. CBRI, 1997: 13-18.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL, 1996, São Paulo. **Anais [...].** São Paulo: Conselho Brasileiro de Relações Internacionais, 1997. 139 p. Tema: **O federalismo mundial e perspectivas do federalismo no Brasil.** FRANCO DA FONSECA, J.R, Federalismo, na Argentina e no Brasil. CBRI, 1997: 73-76.

SERRANO ANTÓN, Fernando. **Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional**, 2001, pp. 119-121.

SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. **Tratado das imunidades e isenções tributárias.** São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 482.

SILVA, Edgar Neves. **"Tratados e Convenções Internacionais - Outorga de Isenção - Imposto Municipal sobre Serviços - Inconstitucionalidade"**. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. vol 5. pp. 44/53.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico:** J – P. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967. v. 3.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Mauro Santos. **Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian.** Revista Nova Economia, v. 15 nº 1. Belo Horizonte Janeiro-Abril de 2005.

SOARES, Albino de Azevedo. **Lições de Direito Internacional Público.** São Paulo: Coimbra, 1996.

Soares, Antonie. **Taxas de IVA na Europa. Tudo sobre eCommerce.** 22 de jul 2019. Disponível em: < <https://tsecommerce.com/blog/iva-europa/>>. Acesso em: 29 nov 2019.

SOARES, Carina de Oliveira; **Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro: análise das relações entre o Direito Internacional Público e o Direito Interno Estatal.** Âmbito Jurídico, Alagoas, ano 7, 9 de mar.2007. Disponível em: <www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura_&artigo_id=9431>. Acesso em: 23 de maio de 2019.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Curso de direito internacional público.** São Paulo: Atlas, 2002. v. I. 437p.

SOUSA, Denise Silva de. **O indivíduo como sujeito de direito internacional.** Curitiba: Juruá, 2004. 191p.

SOUZA, Alexis Sales de Paula e. **A origem do Federalismo brasileiro. Jus Navigandi,** Teresina, ano 15, n. 2642, 25 set. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17486>>. Acesso em: 26 fev. 2019.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Tratados internacionais – OMC e Mercosul.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 27, p. 34-35, dez. 1997

STOLL, Paulo Roberto Colombo Arnold y Luciana Bullamah. **Globalização – realidade e perspectivas.** Revista de Derecho Internacional y del Mercosur, Buenos Aires/Argentina, ano 6, n. 6, p. 26-40, dez. 2018.

STRECK, Lenio Luiz. **A hermenêutica jurídica nos vinte anos da Constituição do Brasil. In: O novo constitucionalismo na era pós-positivista: homenagem a Paulo Bonavides.** São Paulo: Saraiva, 2009.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. 710p.

SÜSSEKIND, Arnaldo. **Tratados ratificados pelo Brasil.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editor, 1981. 470p.

TABOSA, Agérson. **Teoria Geral do Estado.** Fortaleza: Imprensa Universitária, 2002.

TARUFFO, Michele. **La prueba de los hechos.** 3. ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Paradigmas do Judicialismo Constitucional.** São Paulo: Saraiva,

2012.

TAVARES, João Marcos Gertrudes; CRISPIM, Renata Freitas. **Cláusulas de matching credit e tax sparing em acordos internacionais contra a bitributação da renda**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5014, 24 mar. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/56694>. Acesso em: 03 out. 2019.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **A solução dos conflitos de dupla tributação jurídica internacional**. In: **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. v. 2 n Rio de Janeiro: Forense, 1988.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*; 12ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

TERRA, Ben. **Sales Taxation – The Case of Value Added Tax in the European Community**. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.

TERRY, Nardin. **Lei, moralidade e as relações entre estados**. Rio de Janeiro: Forense-Universitária, 1987. 344p.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado e de los contribuyentes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina, Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Heleno. **Capital estrangeiro e o princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 87, dez. 2002, pp. 45-46.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 585.

TORRES, Heleno. **Telecomunicações internacionais: impostos e contribuições sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 83, p. 57-70, ago. 2002.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário**. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey. v. 5. p. 223-244, jan/jun 2006.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Tratado de direito internacional dos direitos humanos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997. v. I. 486p.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Isenção da cofins à exportação e sua regulamentação – aplicabilidade**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 4, p. 25-29, jan. 1996.

VALÉRIO, Beatriz Binello. **Integração e conceito de estado.** *Revista de Direito Internacional e Econômico*, Porto Alegre, n. 1, p. 23-33, out.-dez. 2002.

VAN RAAD, Kees. **Não-discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais.** Tradução Flávio Rubinstein. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005, p. 52.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito, humanismo e democracia.** São Paulo: Malheiros, 1998.

VEDANA, Celso. **Federalismo: autonomia tributária formal dos municípios.** Florianópolis: Habitus, 2002. 208p.

VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. **“Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica: a descurada especificação do seu objeto pela EC 33/2001 e os seus reflexos tributários”.** In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 149, São Paulo: Dialética.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **O direito internacional e o supremo tribunal federal.** *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 229, p. 5-25, jul./set. 2002.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Federalismo e tributação.** In: CAMPOS, Dejalma de. (coord.) *O sistema tributário na revisão constitucional.* São Paulo: Atlas, 1993. p. 13-23.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **“Notas acerca da tutela provisória”** In: VIANA, Juvêncio Vasconcelos (Coord.). *O Novo CPC.* Fortaleza: Expressão Gráfica, 2016.

VILLALBA, Francisco Javier de León. **Acumulación de sanciones penales y administrativas – sentido y alcance del principio “ne bis in idem”.** Barcelona: Bosch Casa Editorial S.A, 1998.

VILLANOVA, Lorival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** São Paulo: RT, 1977. p. 124.

XAVIER, Alberto. **Aspectos fiscais de “cost-sharing agreement”.** *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23, p. 7-24, ago. 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito internacional do Brasil.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

_____. **Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais.** Coimbra: Almedina, 2013.

XAVIER, Alberto. **Inexistência jurídica e inconstitucionalidade da denúncia do tratado contra a dupla tributação entre o Brasil e Portugal.** *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 7-16, set. 1999.

XAVIER, Alberto, Helena de Araújo Lopes. **Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à constituição federal de 1988**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 66, p. 30-48, jan. 1996.

ZANDOMENECO, Hilbert Etges. Isenção tributária e alíquota zero no imposto sobre produtos industrializados: **manutenção do crédito tributário na aquisição de insumos desonerados**. *Âmbito Jurídico*. Set. de 2012. Disponível em:<http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=66%2022>. Acesso em: 01 out. 2018.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Tributação sobre o comércio eletrônico** – o caso Amazon. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: IBDT/Dialética, 2011, n. 26.

ZOLT, Eric. **Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments**. New york university tax review. 62 Tax L. Rev. 445 2008-2009.

ANEXOS

ANEXO 1 - Recurso Extraordinário nº 466.343 de São Paulo do Supremo Tribunal Federal

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 466.343-1 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. CEZAR PELUSO
 RECORRENTE(S) : BANCO BRADESCO S/A
 ADVOGADO(A/S) : VERA LÚCIA B. DE ALBUQUERQUE E
 OUTRO(A/S)
 RECORRIDO(A/S) : LUCIANO CARDOSO SANTOS

VOTO-VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO GILMAR MENDES: O recurso extraordinário foi interposto pelo Banco Bradesco S.A., com fundamento no art. 102, III, "a", da Constituição, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, negando provimento ao recurso de apelação nº 791031-0/7, consignou entendimento no sentido da inconstitucionalidade da prisão civil do devedor fiduciante em contrato de alienação fiduciária em garantia, em face do que dispõe o art. 5º, inciso LXVII, da Constituição.

Após o voto do Ministro Cesar Peluso, negando provimento ao recurso, passo a analisar o tema.

I - Prisão civil do depositário infiel em face dos tratados internacionais de direitos humanos

Se não existem maiores controvérsias sobre a legitimidade constitucional da prisão civil do devedor de alimentos, assim não ocorre em relação à prisão do depositário infiel. As legislações mais avançadas em matéria de direitos humanos proíbem expressamente qualquer tipo de prisão civil decorrente do descumprimento de obrigações contratuais, excepcionando apenas o caso do alimentante inadimplente.

O art. 7º (nº 7), da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica, de 1969, dispõe desta forma:

"Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar."

Com a ratificação pelo Brasil desta convenção, assim como do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos¹, sem qualquer reserva, ambos no ano de 1992, iniciou-se um amplo debate sobre a possibilidade de revogação, por tais diplomas internacionais, da parte final do inciso LXVII do art. 5º da Constituição brasileira de 1988, especificamente, da expressão "depositário infiel", e, por consequência, de toda a legislação infraconstitucional que nele possui fundamento direto ou indireto.

Dispensada qualquer análise pormenorizada da irreconciliável polêmica entre as teorias monista (Kelsen)² e dualista (Triepel)³ sobre a relação entre o Direito Internacional e o Direito Interno dos Estados - a qual, pelo menos no tocante ao sistema internacional de proteção dos direitos humanos, tem-se tornado ociosa e supérflua -, é certo que qualquer discussão nesse âmbito pressupõe o exame da relação hierárquico-normativa entre os tratados internacionais e a Constituição.

¹ Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (1966), adotado pela Resolução nº 2.200 A (XXI) da Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 16 de dezembro de 1966 e ratificado pelo Brasil em 24 de janeiro de 1992, que, em seu art. 11, assim dispõe: "Ninguém poderá ser preso apenas por não poder cumprir com uma obrigação contratual".

² KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 313 e ss.

³ TRIEPPEL, Karl Heinrich. As relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional. Trad. de Amílcar de Castro. Belo Horizonte, 1964.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, surgiram diversas interpretações que consagraram um tratamento diferenciado aos tratados relativos a direitos humanos, em razão do disposto no § 2º do art. 5º, o qual afirma que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Essa disposição constitucional deu ensejo a uma instigante discussão doutrinária e jurisprudencial - também observada no direito comparado⁴ - sobre o status normativo dos tratados e convenções internacionais de direitos humanos, a qual pode ser sistematizada em quatro correntes principais, a saber:

- a) a vertente que reconhece a natureza supraconstitucional dos tratados e convenções em matéria de direitos humanos⁵;
- b) o posicionamento que atribui caráter constitucional a esses diplomas internacionais⁶;
- c) a tendência que reconhece o status de lei ordinária a esse tipo de documento internacional⁷;

⁴ Cfr.: BIDART CAMPOS, Gárrnan J.. *Teoría General de los Derechos Humanos*. Buenos Aires: Astrea, 1991, p. 357.

⁵ Cfr.: MELLO, Celso Savivier de Albuquerque. O §2º do art. 5º da Constituição Federal. In: TOMAZ, Ricardo Logo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 25-26.

⁶ Cfr.: Campos Tomaz, Antônio Augusto. *Memorial em prol de uma nova mentalidade quanto à proteção dos direitos humanos nos planos internacional e nacional*. Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional, Brasília, n° 113-118, 1998, pp. 88-89; e Provas, Flávia. *Direitos humanos e o Direito Constitucional Internacional*. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 83.

d) por fim, a interpretação que atribui caráter supralegal aos tratados e convenções sobre direitos humanos⁸.

A primeira vertente professa que os tratados de direitos humanos possuíam status supraconstitucional. No direito comparado, Bidart Campos defende essa tese em trechos dignos de nota:

"Si para nuestro tema atendemos al derecho internacional de los derechos humanos (tratados, pactos, convenciones, etc., con un plexo global, o con normativa sobre un fragmento o parcialidad) decimos que en tal supuesto el derecho internacional contractual está por encima de la Constitución. Si lo que queremos es optimizar los derechos humanos, y si conciliarlo con tal propósito interpretamos que las vertientes del constitucionalismo moderno y del social se han enroldado - cada una en su situación histórica - en líneas de derecho interno inspiradas en un ideal análogo, que ahora se ve acompañado internacionalmente, nada tenemos que objetar (de lege ferenda) a la ubicación prioritaria del derecho internacional de los derechos humanos respecto de la Constitución. Es cosa que cada Estado ha de decir por sí, pero si esa decisión conduce a erigir a los tratados sobre derechos humanos en instancia prelatória respecto de la Constitución, el principio de su supremacía - aun debilitado - no queda escarnecido en su télesis, porque es sabido que desde que lo plasmó el constitucionalismo clásico se ha enderezado - en común con todo el plexo de derechos y garantías - a resguardar a la persona humana en su convivencia política."⁹

Entre nós, Celso de Albuquerque Mello¹⁰ é um exemplar defensor da preponderância dos tratados

⁷ Cfr.: RE n° 80.004/SE, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 29.12.1977.

⁸ Art. 25 da Constituição da Alemanha; art. 55 da Constituição da França; art. 28 da Constituição da Grécia.

⁹ BIDART CAMPOS, Gáerman J.. Teoría General de los Derechos Humanos. Buenos Aires: Astrea; 1991, 353.

¹⁰ Cfr.: MELLO, Celso D. de Albuquerque. O §2° do art. 5° da Constituição Federal. In: TORRES, Ricardo Logo (Org.). Teoría dos direitos fundamentais. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 25.

internacionais de direitos humanos em relação às normas constitucionais, que não teriam, no seu entender, poderes revogatórios em relação às normas internacionais. Em outros termos, nem mesmo emenda constitucional teria o condão de suprimir a normativa internacional subscrita pelo Estado em tema de direitos humanos.

É de ser considerada, no entanto, a dificuldade de adequação dessa tese à realidade de Estados que, como o Brasil, estão fundados em sistemas regidos pelo princípio da supremacia formal e material da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico. Entendimento diverso anularia a própria possibilidade do controle da constitucionalidade desses diplomas internacionais.

Como deixou enfatizado o Supremo Tribunal Federal ao analisar o problema, "assim como não o afirma em relação às leis, a Constituição não precisou dizer-se sobreposta aos tratados: a hierarquia está ínsita em preceitos inequívocos seus, como os que submetem a aprovação e a promulgação das convenções ao processo legislativo ditado pela Constituição (...) e aquele que, em consequência, explicitamente admite o controle da constitucionalidade dos tratados (CF, art. 102, III, b)¹¹.

Os poderes públicos brasileiros não estão menos submetidos à Constituição quando atuam nas relações internacionais em exercício do *treaty-making power*. Os tratados e convenções devem ser celebrados em consonância não só com o procedimento formal descrito na Constituição¹², mas com respeito ao seu conteúdo material, especialmente em tema de direitos e garantias fundamentais.

¹¹ RHC n.º 79.785/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 22.11.2002.

¹² A aplicabilidade dos preceitos internacionais somente é possível a partir do momento em que cumpridos os requisitos solenes para a sua devida integração à ordem jurídico-

O argumento de que existe uma confluência de valores supremos protegidos nos âmbitos interno e internacional em matéria de direitos humanos não resolve o problema. A sempre possível ampliação inadequada dos sentidos possíveis da expressão "direitos humanos" poderia abrir uma via perigosa para uma produção normativa alheia ao controle de sua compatibilidade com a ordem constitucional interna. O risco de normatizações camufladas seria permanente.

A equiparação entre tratado e Constituição, portanto, esbarraria já na própria competência atribuída ao Supremo Tribunal Federal para exercer o controle da regularidade formal e do conteúdo material desses diplomas internacionais em face da ordem constitucional nacional.

Ressalte-se, porém, que, na medida em que esse tipo de controle possa ser exercido, não se podem olvidar as possíveis repercussões de uma declaração de inconstitucionalidade no âmbito do Direito Internacional.

A experiência de diversos ordenamentos jurídicos, especialmente os europeus, demonstra que as Cortes Constitucionais costumam ser bastante cautelosas quanto à questão da apreciação da constitucionalidade de tratados internacionais. Assim, mesmo em momentos

constitucional, a saber: i) celebração da convenção internacional; ii) aprovação pelo Parlamento; e iii) a ratificação pelo Chefe de Estado - a qual se conclui com a expedição de Decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: a) a promulgação do tratado internacional; b) a publicação oficial de seu texto; e c) a executoriedade do ato internacional, que, somente a partir desse momento, passa a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

delicados - como os famosos casos Maastricht na Alemanha¹³ e na Espanha¹⁴ - os Tribunais evitam declarar a inconstitucionalidade de atos normativos internacionais.

Como afirmou o Tribunal Constitucional da Espanha no caso Maastricht:

"Aunque aquella supremacía quede en todo caso asegurada por la posibilidad de impugnar (arts. 27.2 a, 31 y 32.1 LOTC) o cuestionar (art. 35 LOTC) la constitucionalidad de los tratados una vez que formen parte del ordenamiento interno, es evidente la perturbación que, para la política exterior y las relaciones internacionales del Estado, implicaría la eventual declaración de inconstitucionalidad de una norma pactada."

É nesse contexto que se impõe a necessidade de utilização de uma espécie de controle prévio, o qual poderia impedir ou desaconselhar a ratificação do tratado de maneira a oferecer ao Poder Executivo possibilidades de renegociação ou aceitação com reservas.

Essa idéia, apesar de todos os óbices do sistema brasileiro, já apresenta os elementos suficientes para a sua exequibilidade. Uma vez que o Decreto Legislativo que aprova o instrumento internacional é passível de impugnação pela via da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), ou ainda, da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), esse controle de caráter preventivo é possível no Brasil.

Assim, em face de todos os inconvenientes resultantes da eventual supremacia dos tratados na ordem constitucional, há quem defenda o segundo posicionamento, o

¹³ BVerfGE 89, 155 (175); cf. também Schwan, Jürgen. In: Basora, Peter/ Basora, Horst, Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Vol. I, p. 224 (229).

¹⁴ Declaração do Tribunal Constitucional da Espanha de 1.º de julho de 1992, caso Maastricht. In: LÓPEZ GUERRA, Luis. Las sentencias básicas del Tribunal Constitucional. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; 2000, p. 603.

qual sustenta que os tratados de direitos humanos possuiriam estatura constitucional.

Essa tese entende o § 2º do art. 5º da Constituição como uma cláusula aberta de recepção de outros direitos enunciados em tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil. Ao possibilitar a incorporação de novos direitos por meio de tratados, a Constituição estaria a atribuir a esses diplomas internacionais a hierarquia de norma constitucional. E o § 1º do art. 5º asseguraria a tais normas a aplicabilidade imediata nos planos nacional e internacional, a partir do ato de ratificação, dispensando qualquer intermediação legislativa.

A hierarquia constitucional seria assegurada somente aos tratados de proteção dos direitos humanos, tendo em vista seu caráter especial em relação aos tratados internacionais comuns, os quais possuiriam apenas estatura infraconstitucional.

Para essa tese, eventuais conflitos entre o tratado e a Constituição deveriam ser resolvidos pela aplicação da norma mais favorável à vítima, titular do direito, tarefa hermenêutica da qual estariam incumbidos os tribunais nacionais e outros órgãos de aplicação do direito¹⁵. Dessa forma, o Direito Interno e o Direito Internacional estariam em constante interação na realização do propósito convergente e comum de proteção dos direitos e interesses do ser humano¹⁶.

¹⁵ Cfr.: PIOVESAN, Flávia. A Constituição Brasileira de 1988 e os Tratados Internacionais de Proteção dos Direitos Humanos. In: Temas de Direitos Humanos. 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, pp. 44-56.

¹⁶ Cfr.: CANÇADO TRINDADE, Antonio Augusto. A interação entre o Direito Internacional e o Direito Interno na proteção dos direitos humanos. In: Arquivos do Ministério da Justiça, Ano 46, n.º 12, jul/dex. 1993.

qual, além da hierarquia constitucional, estabelece a aplicabilidade imediata e direta dos tratados na ordem interna e fixa a regra hermenêutica da norma mais favorável ao indivíduo, tal como defendido por essa corrente doutrinária²¹.

Apesar da interessante argumentação proposta por essa tese, parece que a discussão em torno do status constitucional dos tratados de direitos humanos foi, de certa forma, esvaziada pela promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004, a Reforma do Judiciário (oriunda do Projeto de Emenda Constitucional nº 29/2000), a qual trouxe como um de seus estandartes a incorporação do § 3º ao art. 5º, com a seguinte disciplina: "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."

Em termos práticos, trata-se de uma declaração eloqüente de que os tratados já ratificados pelo Brasil,

Facto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño: en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos".

²¹ Constituição da Venezuela de 2000, art. 23: "Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público".

anteriormente à mudança constitucional, e não submetidos ao processo legislativo especial de aprovação no Congresso Nacional, não podem ser comparados às normas constitucionais.

Não se pode negar, por outro lado, que a reforma também acabou por ressaltar o caráter especial dos tratados de direitos humanos em relação aos demais tratados de reciprocidade entre os Estados pactuantes, conferindo-lhes lugar privilegiado no ordenamento jurídico.

Em outros termos, solucionando a questão para o futuro - em que os tratados de direitos humanos, para ingressarem no ordenamento jurídico na qualidade de emendas constitucionais, terão que ser aprovados em quorum especial nas duas Casas do Congresso Nacional -, a mudança constitucional ao menos acena para a insuficiência da tese da legalidade ordinária dos tratados e convenções internacionais já ratificados pelo Brasil, a qual tem sido preconizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal desde o remoto julgamento do RE n.º 80.004/SE, de relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque (julgado em 1.6.1977; DJ 29.12.1977) e encontra respaldo em um largo repertório de casos julgados após o advento da Constituição de 1988⁴⁴.

Após a reforma, ficou ainda mais difícil defender a terceira das teses acima enunciadas, que prega a idéia de que os tratados de direitos humanos, como quaisquer outros instrumentos convencionais de caráter internacional, poderiam ser concebidos como equivalentes às leis ordinárias. Para esta tese, tais acordos não possuiriam a

⁴⁴ HC n.º 72.131/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 1.8.2003; ADI-MC n.º 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 18.5.2001. MC n.º 51.139/GO, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.8.2003; EC n.º 79.870/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 20.10.2000; EC n.º 77.053/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 4.9.1998; RE n.º 208.452/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 5.9.2003; RMC n.º 80.035/SC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 17.8.2001.

devida legitimidade para confrontar, nem para complementar o preceituado pela Constituição Federal em matéria de direitos fundamentais.

O Supremo Tribunal Federal, como anunciado, passou a adotar essa tese no julgamento do RE n° 80.004/SE, Rel. p/ o acórdão Min. Cunha Peixoto (julgado em 1.6.1977). Na ocasião, os Ministros integrantes do Tribunal discutiram amplamente o tema das relações entre o Direito Internacional e o Direito Interno. O Relator, Ministro Xavier de Albuquerque, calcado na jurisprudência anterior, votou no sentido do primado dos tratados e convenções internacionais em relação à legislação infraconstitucional. A maioria, porém, após voto-vista do Min. Cunha Peixoto, entendeu que ato normativo internacional - no caso, a Convenção de Genebra, Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias - poderia ser modificado por lei nacional posterior, ficando consignado que os conflitos entre duas disposições normativas, uma de direito interno e outra de direito internacional, devem ser resolvidos pela mesma regra geral destinada a solucionar antinomias normativas num mesmo grau hierárquico: *lex posterior derogat legi priori*.

Na verdade, o entendimento que prevaleceu foi o exposto no brilhante voto do Ministro Leitão de Abreu, que bem equacionou a questão, da seguinte maneira:

"(...) Como autorização dessa natureza, segundo entendido, não figura em nosso direito positivo, pois que a Constituição não atribui ao judiciário competência, seja para negar aplicação a leis que contradigam tratado internacional, seja para anular, no mesmo caso, tais leis, a consequência, que no parecer inevitável, é que os tribunais estão obrigados, na falta de título jurídico para proceder de outro modo, a aplicar as leis incriminadas de incompatibilidade com tratado. Não se diga que isso equivale a admitir que a lei posterior ao tratado e com ele incompatível reveste eficácia revogatória

deste, aplicando-se, assim, para dirimir o conflito, o princípio *'lex posterior derogat priori'*. A orientação, que defendo, não chega a esse resultado, pois, fiel à regra de que o tratado possui forma de revogação própria, nega que este seja, em sentido próprio, revogado pela lei. Conquanto não revogado pela lei que o contradiga, a incidência das normas jurídicas constantes do tratado é obstada pela aplicação, que os tribunais são obrigados a fazer, das normas legais com aquelas conflitantes. Logo, a lei posterior, em tal caso, não revoga, em sentido técnico, o tratado, sendo que lhe afasta a aplicação. A diferença está em que, se a lei revogasse o tratado, este não voltaria a aplicar-se, na parte revogada, pela revogação pura e simples da lei dita revogatória. Mas como, e nou juro, a lei não o revoga, mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ele incompatíveis, voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas."²¹

Sob a égide da Constituição de 1988, exatamente em 22 de novembro de 1995, o Plenário do STF voltou a discutir a matéria no HC n° 72.131/RJ, Red. p/ o acórdão Ministro Moreira Alves, porém agora tendo como foco o problema específico da prisão civil do devedor como depositário infiel na alienação fiduciária em garantia. Na ocasião, reafirmou-se o entendimento de que os diplomas normativos de caráter internacional adentram o ordenamento jurídico interno no patamar da legislação ordinária e eventuais conflitos normativos resolvem-se pela regra *lex posterior derogat legi priori*. Preconizaram esse entendimento também os votos vencidos dos Ministros Marco Aurélio, Francisco Resak e Carlos Velloso. Deixou-se assentado, não obstante, seguindo-se o entendimento esposado no voto do Ministro Moreira Alves, que o art. 7º

(7) do Pacto de San José da Costa Rica, por ser norma geral, não revoga a legislação ordinária de caráter especial, como o Decreto-Lei n° 911/69, que equipara o

²¹Tanto foi assim que o Tribunal, posteriormente, no julgamento do RE n° 23.001/PR, Rel. Min. Soares Muffes, DJ 13.11.1981, voltou a aplicar a Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias.

devedor-fiduciante ao depositário infiel para fins de prisão civil.

Posteriormente, no importante julgamento da medida cautelar na ADI n° 1.480-3/DF, Rel. Min. Celso de Mello (em 4.9.1997), o Tribunal voltou a afirmar que entre os tratados internacionais e as leis internas brasileiras existe mera relação de paridade normativa, entendendo-se as "leis internas" no sentido de simples leis ordinárias e não de leis complementares.

A tese da legalidade ordinária dos tratados internacionais foi reafirmada em julgados posteriores (RE n° 206.482-3/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgado em 27.5.1998, DJ 5.9.2003; HC n° 81.319-4/GO, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 24.4.2002, DJ 19.8.2005)³⁴ e mantém-se firme na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

É preciso ponderar, no entanto, se, no contexto atual, em que se pode observar a abertura cada vez maior do Estado constitucional a ordens jurídicas supranacionais de proteção de direitos humanos, essa jurisprudência não teria se tornado completamente defasada.

Não se pode perder de vista que, hoje, vivemos em um "Estado Constitucional Cooperativo", identificado pelo Professor Peter Häberle como aquele que não mais se apresenta como um Estado Constitucional voltado para si mesmo, mas que se disponibiliza como referência para os outros Estados Constitucionais membros de uma comunidade, e

³⁴ HC n° 77.093-1/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgado em 23.8.1998, DJ 4.9.1998; HC n° 79.870-3/SP, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 18.9.2000, DJ 20.10.2000; RE n° 282.844-3/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, julgado em 13.2.2001, DJ 20.9.2002.

no qual ganha relevo o papel dos direitos humanos e fundamentais²².

Para Häberle, ainda que, numa perspectiva internacional, muitas vezes a cooperação entre os Estados ocupe o lugar de mera coordenação e de simples ordenamento para a coexistência pacífica (ou seja, de mera delimitação dos âmbitos das soberanias nacionais), no campo do direito constitucional nacional, tal fenômeno, por si só, pode induzir ao menos a tendências que apontem para um enfraquecimento dos limites entre o interno e o externo, gerando uma concepção que faz prevalecer o direito comunitário sobre o direito interno²³.

Nesse contexto, mesmo conscientes de que os motivos que conduzem à concepção de um Estado Constitucional Cooperativo são complexos, é preciso reconhecer os aspectos sociológico-econômico e ideal-moral²⁴ como os mais evidentes. E no que se refere ao aspecto ideal-moral, não se pode deixar de considerar a proteção aos direitos humanos como a fórmula mais concreta de que dispõe o sistema constitucional, a exigir dos atores da vida sócio-política do Estado uma contribuição positiva para a máxima eficácia das normas das Constituições modernas que protegem a cooperação internacional amistosa como princípio vetor das relações entre os Estados Nacionais²⁵ e a proteção dos direitos humanos como

²² HÄBERLE, Peter. El estado constitucional. Trad. de Hector Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003. p. 75-77.

²³ HÄBERLE, Peter. El estado constitucional. Trad. de Hector Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003. p. 74.

²⁴ HÄBERLE, Peter. El estado constitucional. Trad. de Hector Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003. p. 68.

²⁵ HÄBERLE, Peter. El estado constitucional. Tradução de Hector Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003. p. 67.

corolário da própria garantia da dignidade da pessoa humana.

Na realidade europeia, é importante mencionar a abertura institucional a ordens supranacionais consagrada em diversos textos constitucionais (cf. v.g. Preâmbulo da Lei Fundamental de Bonn e art. 24, (I); o art. 11 da Constituição italiana²⁰; os arts. 8^o²¹ e 16^o da Constituição portuguesa; e, por fim, os arts. 9^o (2) e 96 (1) da Constituição espanhola²²; dentre outros)²³.

Ressalte-se, nesse sentido, que há disposições da Constituição de 1988 que remetem o intérprete para realidades normativas relativamente diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público.

²⁰ O art. 11 da Constituição italiana preceitua que a Itália "consente, em condições de reciprocidade com outros Estados, nas limitações de soberania necessárias a uma ordem asseguradora da paz e da justiça entre as Nações".

²¹ Cf. CASARETO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da Constituição, p. 725-727. Dispõe o atual art. 8.º da Constituição da República Portuguesa (Quarta Revisão/1997): "Art. 8.º (direito internacional). 1. As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português. 2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internamente o Estado Português. 3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos".

²² O art. 18, n.º 1 da Constituição Portuguesa preceitua que: "os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional". Ademais, o art. 18, n.º 2 aduz que: "os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados em harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem."

²³ A Constituição espanhola, em seu art. 9 n.º 2, afirma que: "As normas relativas aos direitos fundamentais e às liberdades que a Constituição reconhece se interpretarão de conformidade com a Declaração Universal dos Direitos Humanos e os tratados e acordos internacionais sobre as mesmas matérias ratificados pela Espanha". Ademais, no art. 96, n.º 1, dita a regra de que: "os tratados internacionais, logo que publicados oficialmente na Espanha serão parte da ordem interna espanhola".

²⁴ Cf. THÜMMER, Jochen Abr. Die Europäisierung des Verfassungsrechts. In: BAKMA, Peter e BAKMA, Ercat. Festschrift des Bundesverfassungsgerichts. Bd. I, 2001. pp. 209-210.

Refiro-me, especificamente, a quatro disposições que sinalizam para uma maior abertura constitucional ao direito internacional e, na visão de alguns, ao direito supranacional.

A primeira cláusula consta do parágrafo único do art. 4º, que estabelece que a "República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações".

Em comentário a este artigo, o saudoso Professor Celso Bastos ensinava que tal dispositivo constitucional representa uma clara opção do constituinte pela integração do Brasil em organismos supranacionais²⁴.

A segunda cláusula é aquela constante do § 2º do art. 5º, ao estabelecer que os direitos e garantias expressos na Constituição brasileira "não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte".

A terceira e quarta cláusulas foram acrescentadas pela Emenda Constitucional nº 45, de 08.12.2004, constantes dos §§ 3º e 4º do art. 5º, que resam, respectivamente, que "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", e "o Brasil se submete à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão."

Lembre-se, também, que vários países latino-americanos já avançaram no sentido de sua inserção em

²⁴ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 488.

contextos supranacionais, reservando aos tratados internacionais de direitos humanos lugar especial no ordenamento jurídico, algumas vezes concedendo-lhes valor normativo constitucional.

Assim, Paraguai (art. 9º da Constituição)¹⁵ e Argentina (art. 75 inc. 24)¹⁶, provavelmente influenciados pela institucionalização da União Européia, inseriram conceitos de supranacionalidade em suas Constituições. A Constituição uruguaia, por sua vez, promulgada em fevereiro de 1967, inseriu novo inciso em seu artigo 6º, em 1994, porém mais tímido que seus vizinhos argentinos e paraguaios, ao prever que "A República procurará a integração social e econômica dos Estados latino-americanos, especialmente no que se refere à defesa comum de seus produtos e matérias primas. Assim mesmo, propenderá a efetiva complementação de seus serviços públicos."

Esses dados revelam uma tendência contemporânea do constitucionalismo mundial de prestigiar as normas internacionais destinadas à proteção do ser humano. Por conseguinte, a partir desse universo jurídico voltado aos direitos e garantias fundamentais, as constituições não apenas apresentam maiores possibilidades de concretização de sua eficácia normativa, como também somente podem ser concebidas em uma abordagem que aproxime o Direito Internacional do Direito Constitucional.

¹⁵Constituição do Paraguai, de 20.08.1992, artigo 9º: "A República do Paraguai, em condições de igualdade com outros Estados, admite uma ordem jurídica supranacional que garanta a vigência dos direitos humanos, de paz, de justiça, de cooperação e de desenvolvimento político, econômico, social e cultural."

¹⁶A Constituição da Argentina, no inciso 24 do Artigo 75, estabelece que "Corresponde ao Congresso: aprovar tratados de integração que deleguem competências e jurisdição a organizações supraestatais em condições de reciprocidade e igualdade, e que respeitem a ordem democrática e os direitos humanos. As normas ditadas em sua consequência têm hierarquia superior às leis."

No continente americano, o regime de responsabilidade do Estado pela violação de tratados internacionais vem apresentando uma considerável evolução desde a criação da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também denominada Pacto de San José da Costa Rica, adotada por conferência interamericana especializada sobre direitos humanos, em 21 de novembro de 1969.

Entretanto, na prática, a mudança da forma pela qual tais direitos são tratados pelo Estado brasileiro ainda ocorre de maneira lenta e gradual. E um dos fatores primordiais desse fato está no modo como se tem concebido o processo de incorporação de tratados internacionais de direitos humanos na ordem jurídica interna.

Tudo indica, portanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sem sombra de dúvidas, tem de ser revisitada criticamente.

O anacronismo da tese da legalidade ordinária dos tratados de direitos humanos, mesmo antes da reforma constitucional levada a efeito pela Emenda Constitucional n° 45/2004, está bem demonstrado em trechos da obra de Cançado Trindade, que cito a seguir:

"A disposição do artigo 5° (2) da Constituição Brasileira vigente, de 1988, segundo a qual os direitos e garantias neste expressos não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que o Brasil é parte, representa, a meu ver, um grande avanço para a proteção dos direitos humanos em nosso país. Por meio deste dispositivo constitucional, os direitos consagrados em tratados de direitos humanos em que o Brasil seja parte incorporam-se ipso jure ao elenco dos direitos constitucionalmente consagrados. Ademais, por força do artigo 5° (1) da Constituição, têm aplicação imediata. A intangibilidade dos direitos e garantias individuais é determinada pela própria Constituição Federal, que inclusive proíbe expressamente até mesmo qualquer emenda tendente a aboli-los (artigo 60(4) (IV)). A especificidade e o caráter especial dos tratados de direitos humanos encontram-se, assim, devidamente reconhecidos pela Constituição Brasileira vigente.

Se, para os tratados internacionais em geral, tem-se exigido a intermediação pelo Poder Legislativo de ato com força de lei de modo a outorgar a suas disposições vigência ou obrigatoriedade no plano do ordenamento jurídico interno, distintamente, no tocante aos tratados de direitos humanos em que o Brasil é parte, os direitos fundamentais neles garantidos passam, consoante os parágrafos 2 e 1 do artigo 5º da Constituição Brasileira de 1988, pela primeira vez entre nós a integrar o elenco dos direitos constitucionalmente consagrados e direta e imediatamente exigíveis no plano do nosso ordenamento jurídico interno. Por conseguinte, mostra-se inteiramente infundada, no tocante em particular aos tratados de direitos humanos, a base clássica - ainda seguida em nossa prática constitucional - de paridade entre os tratados internacionais e a legislação infraconstitucional.

Foi esta a motivação que me levou a propor à Assembleia Nacional Constituinte, na condição de então Consultor jurídico de Itamaraty, na audiência pública de 29 de abril de 1987 da Subcomissão dos Direitos e Garantias Individuais, a inserção em nossa Constituição Federal - como veio a ocorrer no ano seguinte - de cláusula que hoje é o artigo 5º (2). Minha esperança, na época, era no sentido de que esta disposição constitucional fosse consagrada concomitantemente com a pronta adesão do Brasil aos dois Pactos de Direitos Humanos das Nações Unidas e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o que só se concretizou em 1992.

É esta a interpretação correta do artigo 5º (2) da Constituição Brasileira vigente, que abre um campo amplo e fértil para avanços nesta área, ainda lamentavelmente e em grande parte desperdiçada. Com efeito, não é razoável dar aos tratados de proteção de direitos do ser humano (a começar pelo direito fundamental à vida) o mesmo tratamento dispensado, por exemplo, a um acordo comercial de exportação de laranjas ou cogatos, ou a um acordo de isenção de vistos para turistas estrangeiros. A hierarquia de valores, deve corresponder uma hierarquia de normas, nos planos tanto nacional quanto internacional, e ser interpretadas e aplicadas mediante critérios apropriados. Os tratados de direitos humanos têm um caráter especial, e devem ser tidos como tais. Se maiores avanços não se têm logrado até o presente neste domínio de proteção, não tem sido em razão de obstáculos jurídicos - que na verdade não existem -, mas antes de falta de compreensão de matéria e de vontade de dar real efetividade àqueles tratados no plano do direito interno.³⁷

³⁷ CAVALCANTE TRINDADE, Antonio Augusto. Memorial em prol de uma nova mentalidade quanto à proteção dos direitos humanos nos planos

Importante deixar claro, também, que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite ao Estado brasileiro, ao fim e ao cabo, o descumprimento unilateral de um acordo internacional, vai de encontro aos princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, a qual, em seu art. 27, determina que nenhum Estado pactuante "pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado".

Por conseguinte, parece mais consistente a interpretação que atribui a característica de supralegalidade aos tratados e convenções de direitos humanos. Essa tese pugna pelo argumento de que os tratados sobre direitos humanos seriam infraconstitucionais, porém, diante de seu caráter especial em relação aos demais atos normativos internacionais, também seriam dotados de um atributo de supralegalidade.

Em outros termos, os tratados sobre direitos humanos não poderiam afrontar a supremacia da Constituição, mas teriam lugar especial reservado no ordenamento jurídico. Equipará-los à legislação ordinária seria subestimar o seu valor especial no contexto do sistema de proteção dos direitos da pessoa humana.

Essa tese foi aventada, em sessão de 29 de março de 2000, no julgamento do RHC n° 79.785-RJ, pelo voto do Eminentíssimo Relator, Min. Sepúlveda Pertence, que acenou com a possibilidade da consideração dos tratados sobre direitos humanos como documentos supralegais. O Ministro Pertence manifestou seu pensamento da seguinte forma:

"Certo, com o alinhá-lo ao consenso em torno da estatura infraconstitucional, na ordem positiva brasileira, dos tratados e ela incorporados, não houve compromisso de lei - como creio ter deixado expresso no voto proferido na ADInMc 1.480 - com o entendimento, então majoritário - que, também em relação às convenções internacionais de proteção de direitos fundamentais - preserve a jurisprudência que a todos equívocos hierarquicamente às leis.

Na ordem interna, direitos e garantias fundamentais a não, com grande frequência, precisamente porque - alçados ao texto constitucional - se erigem em limitações positivas ou negativas ao conteúdo das leis futuras, assim como à recepção das anteriores à Constituição (...).

Se assim é, à primeira vista, parificar às leis ordinárias os tratados e que alude o art. 2º, § 2º, da Constituição, seria covariar de muito do seu sentido útil e inovação, que, malgrado os termos equívocos do seu enunciado, traduziu uma abertura significativa ao movimento de internacionalização dos direitos humanos." (RHC nº 79.785-RJ, Pleno, por maioria, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 22.11.2002, vencidos os ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso (o então Min. Presidente)).

Na experiência do direito comparado, é válido mencionar que essa mesma qualificação é expressamente consagrada na Constituição da Alemanha que, em seu art. 25, dispõe que "as normas gerais do Direito Internacional Público constituem parte integrante do direito federal.

Elas prevalecem sobre as leis e produzem diretamente direitos e deveres para os habitantes do território nacional".

Adoto, ainda, que o mesmo tratamento hierárquico-normativo é dado aos tratados e convenções internacionais pela Constituição da França de 1958 (art. 55)²⁴ e pela Constituição da Grécia de 1975 (art. 28)²⁵.

²⁴ Art. 55 da Constituição da França de 1958: "Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie."

²⁵ Art. 28 da Constituição da Grécia de 1975: "The generally recognized rules of international law and the international conventions after their ratification by law and their having been put into effect in

Também o Reino Unido vem dando mostras de uma verdadeira revisão de conceitos. O Parlamento já não mais se mostra um soberano absoluto. O "European Communities Act", de 1972, atribuiu ao direito comunitário hierarquia superior em face de leis formais aprovadas pelo Parlamento. Essa orientação tornou-se realidade no caso *Factortame Ltd.*

*v. Secretary of State for Transport (N.2) [1991]*⁴².

No Direito Tributário, ressalto a vigência do princípio da prevalência do direito internacional sobre o direito interno infraconstitucional, previsto pelo art. 98 do Código Tributário Nacional⁴³. Há, aqui, uma visível incongruência, pois admite-se o caráter especial e superior (hierarquicamente) dos tratados sobre matéria tributária em relação à legislação infraconstitucional⁴⁴, mas quando se trata de tratados sobre direitos humanos, reconhece-se a possibilidade de que seus efeitos sejam suspensos por simples lei ordinária⁴⁵.

É preciso lembrar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, por longo tempo, adotou a tese do primado do direito internacional sobre o direito interno

accordance with their respective terms, shall constitute an integral part of Greek law and override any law provision to the contrary."

⁴² TOMUSCHAT, Christian. Das Bundesverfassungsgericht im Kreise anderer nationaler Verfassungsgerichte, in Peter Sadura e Rolf Dreier (org.), Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, 2001, Tübingen, Mohr Siebeck, v. 1, p. 249.

⁴³ Na doutrina: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira*. São Paulo: Lex Editora; 2003. MACEDO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros; 2003, p. 88-89. Na jurisprudência: RE n° 99.378/RS, Rel. Min. Moreira Alves, julg. 1.8.1984; RE n° 90.824/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 19.9.1980. Já quem defende a inconstitucionalidade do art. 98 do Código Tributário. Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª Ed. São Paulo: Malheiros; 2003, p. 208-209.

⁴⁴ RE n° 99.378/RS, Rel. Min. Moreira Alves, julg. 1.8.1984.

⁴⁵ EC n° 72.131/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 1.8.2003; ADI-EC n° 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 18.9.2001. EC n° 81.139/GO, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.8.2003; EC n° 79.870/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 20.10.2000; EC n° 77.083/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa; DJ 4.9.1998; RE n° 208.482/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 5.9.2003; RMC n° 80.035/SC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 17.8.2001.

infraconstitucional. Cito, a título exemplificativo, os julgamentos das Apelações Cíveis n° 9.587, de 1951, Rel. Min. Orosimbo Nonato, e 7.872, de 1943, Rel. Min. Philadelpho Azevedo.

No julgamento da Apelação Cível n° 7.872/RS (11.10.1943), o Ministro Philadelpho Azevedo assim equacionou o problema:

"(...) Tarafa interessante é, porém, a de situar esses atos (tratados internacionais) em face do direito interno, especialmente do nosso, ainda que sem a deslinde do problema filosófico da primazia do direito internacional sobre o interno, pretendida pela chamada escola de Viena e por outros repelido (Nuevo Digesto Italiano - Trattati e convenzioni internazionali - vol. 12 pgs. 382 - Gustavo Santiso Galvez - El caso de Belice - Guatemala 1941 fls. 182 e seqs.) ou o exame das teorias, p. ex. de ANEILOFFI e TRIEPEL - dualistas, fazendo girar o direito interno e o internacional em órbitas excêntricas, e monistas, desdobradas por sua vez em nacionalistas e internacionalistas, segundo Verdross e Kelsen, eis que sempre teria de prevalecer o pacto fund servando a título de axioma ou categoria. (...)

(...) Chegamos, assim, ao ponto nevrálgico da questão - a situação do tratado, como lei interna, no sistema de aplicação do direito no tempo, segundo o equilíbrio de normas, em regra afetadas as mais antigas pelas mais recentes. O Ministro Carlos Maximiliano chegou a considerar a ato internacional de aplicação genérica no espaço, alcançando até súditos de países e não estranhos, quando tiver a categoria de Código, com o conhecido pelo nome Bustamente (voto in Direito, vol. 8, pgs. 322). Haveria talvez aí um exagero, interessando, antes, examinar, em suas devidas proporções, o problema do tratado no tempo, sendo claro que ele, em princípio, altera as leis anteriores, afastando sua incidência, nos casos especialmente regulados. A dificuldade está, porém, no efeito inverso, último aspecto a que desejávamos atingir - o tratado é revogado por lei ordinária posterior, ao menos nas hipóteses em que a seria uma outra lei? A equiparação absoluta entre a lei e o tratado conduziria à resposta afirmativa, mas evidente o desacerto de solução tão simplista, ante o caráter convencional do tratado, qualquer que seja a categoria atribuída do regras de direito internacional.

Em país em que ao Judiciário se vede apreciar a legitimidade de atos do legislativo ou do executivo se poderia preferir tal solução, deixando ao Governo

a responsabilidade de ser haver com as potências contratantes que reclamaram contra a indevida e unilateral revogação de um pacto por lei posterior; nunca, porém, na grande maioria das nações em que o sistema constitucional reserva aquele poder, com ou sem limitações.

Na América, em geral, tem assim força vinculatória a regra de que um país não pode modificar o tratado, sem o acordo dos demais contratantes; proclamou-a até o art. 10 da Convenção sobre Tratados, assinada na 6ª Conferência Americana de Havana, e entre nós promulgada pelo Decreto 18.256, de 22 de outubro de 1929, embora não a havendo feito, até 1938, o Uruguai, também seu signatário.

Essa era, aliás, o princípio já codificado por Eptimio Pessoa que entendia ainda a vinculação ao que, perante a equidade, os costumes e os princípios de direito internacional, pudesse ser considerado como tendo estado na intenção dos pactuantes (Código, art. 208); nenhuma das partes se exoneraria e assim isoladamente (art. 210) podendo apenas fazer denúncia, segundo o combinado ou de acordo com a cláusula rebus sic stantibus subentendida, aliás, na ausência de prazo determinado.

Clévio Beviláqua também não se afastou desses princípios universais e eternos, acentuando que fielmente devem ser executados os tratados, não alteráveis unilateralmente e interpretados segundo a equidade, a boa fé e o próprio sistema das normas (D.T. Público, vol. 2, pgs. 31 e 32).

Igualmente Hildebrando Acioli, em seu precioso Tratado de Direito Internacional, acentua os mesmos postulados, ainda quando o tratado se incorpora à lei interna e enseja a formação de direitos subjetivos (vol. 2, § 1.309).

É certo que, em caso de dúvida, qualquer limitação de soberania deve ser interpretada restritamente (Acioli, p. cit. § 1.341 n.º 13), e que levou Ben Devent, Gastón Jara e Nicolas Politis a subscreverem parecer favorável à Tchecoslováquia, quanto à desapropriação de latifúndios, ainda que pertencentes a alemães, que invocavam o Tratado de Versalhes (les traités de paix, ont-ils limité la compétence législative de certains états? Paris, 1.927); em contrário, a Alemanha teve de revogar, em homenagem àquilo pacto, o art. 61 da Constituição de Weimar que conferia à Áustria o direito de se representar no Reichstag. Sem embargo, a Convenção de Havana já aludida, assentou que os tratados continuarão a produzir seus efeitos, ainda quando se modificar a constituição interna do Estado, salvo caso de impossibilidade, em que serão eles adaptados às novas condições (art. 11).

Mas não precisariam chegar ao exato desse grave problema de possibilidade, para o Estado, de modificar certa orientação internacional, por

exigências da ordem pública, a despeito de prévia limitação contratual.

Urge apreciar apenas o caso de modificações indiretas, isto é, trazidas normalmente no âmbito interno, sem o propósito específico de alterar a convenção, ou atender a mudança para efeitos externos.

Seria exatamente o caso que ora tentamos focalizar de lei ordinária posterior em certo conflito com o Tratado.

Diz, por exemplo, Oscar Tendric: 'uma lei posterior não revoga o tratado por ser esta especial' (op. cit. pp. 45).

Corrobore-o Aciceli: 'os tratados revogam as leis anteriores nas posteriores não prevaleçam sobre eles, porque teriam de o respeitar' (op. cit. vol 1 § 30)'. Um caso deuses de subsistência de tratado até sua denúncia, a despeito de promulgação, no interrogatório, de certa lei sobre o mesmo assunto encontra-se no acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal de 7 de janeiro de 1.914 (Coelho Rodrigues - Extradicação, vol. 3, n° 78); no parecer sobre a carta rogatória n° 89, o atual Procurador-Geral da República também acentuou que contra o acordo internacional não podiam prevalecer nem o regime desta Carta, nem quaisquer normas de direito interno, salvo as consagradas na Constituição (Rev. de Jurisprudência Brasileira, vol. 52, pp. 17).

Por isso a técnica exata e sincera foi a que adotou a lei de extradicação de 1.911, mandando no art. 12 que fossem denunciadas todas as tratados vigentes para que ela pudesse vigorar genérica e irrestritamente, mas antes dessa denúncia, os Tratados não seriam alcançados pela lei, como reconheceu, acabamos de ver, o Supremo Tribunal em 1.914.

Essa é a solução geralmente seguida, como se pode ver, de artigo de Ramon Soleriano, publicado na Revista de Derecho Internacional de Habana e transcrito na Rev. de Direito, vol. 128, pp. 3; afóra a opinião de Hyde e de alguns julgados contrários, o escritor aponta o sentido de mais expressão corrente, não só prestigiada por decisões americanas, como de tribunais alemães e franceses, e, sobretudo, de vários países do novo continente; também Matélio Chediak, de Cuba, escreveu longo trabalho sobre 'Aplicación de las convenciones internacionales por el derecho nacional - Habana 1.937 - em que chega às mesmas conclusões, e o apresentou ao 2° Congresso de Direito Comparado, recordando a propósito o art. 65 da Constituição espanhola de 1.931, in verbis:

'No podrá dictarse Ley alguna en contradicción con Convenios internacionales, si no hubieran sido previamente denunciados conforme al procedimiento en ellos establecidos'.

O mesmo se nota nos países europeus, onde também prevalece a regra de imodificabilidade unilateral dos

tratados (Paul Fauchille - Droit International Public - 8^a ed. Paris - 1.926 - t. 1^a, III, § 858)."

Anos depois, baseando-se nesse julgado, o Ministro Orosimbo Nonato, relator da Apelação Cível n.º 9.587/DF (21.8.1951), teceu em seu voto vencedor as seguintes considerações:

"Já sustentei, ao proferir voto nos embargos na apelação cível 9.585, de 22 de junho de 1950, que os tratados constituem leis especiais e por isso não ficam sujeitos às leis gerais de cada país, porque, em regra, visam justamente à exclusão dessas mesmas leis."

Após citar o voto do Ministro Philadelpho Azevedo no julgado anterior, o Ministro Orosimbo Nonato assim concluiu:

"Sem dúvida que o tratado revoga as leis que lhe são anteriores, mas não pode ser revogado pelas leis posteriores, se estas não se referirem expressamente a essa revogação ou se não denunciarem o tratado. À meu ver, por isso, uma simples lei que dispõe sobre imposto de consumo não tem força para alterar os termos de um tratado internacional."

Assim, a premente necessidade de se dar efetividade à proteção dos direitos humanos nos planos interno e internacional torna imperiosa uma mudança de posição quanto ao papel dos tratados internacionais sobre direitos na ordem jurídica nacional.

É necessário assumir uma postura jurisdicional mais adequada às realidades emergentes em âmbitos supranacionais, voltadas primordialmente à proteção do ser humano.

Como enfatiza Cançado Trindade, "a tendência constitucional contemporânea de dispensar um tratamento especial aos tratados de direitos humanos é, pois,

sintomática de uma escala de valores na qual o ser humano passa a ocupar posição central”³⁴.

Portanto, diante do inequívoco caráter especial dos tratados internacionais que cuidam da proteção dos direitos humanos, não é difícil entender que a sua internalização no ordenamento jurídico, por meio do procedimento de ratificação previsto na Constituição, tem o condão de paralisar a eficácia jurídica de toda e qualquer disciplina normativa infraconstitucional com ela conflitante.

Nesse sentido, é possível concluir que, diante da supremacia da Constituição sobre os atos normativos internacionais, a previsão constitucional da prisão civil do depositário infiel (art. 5º, inciso LXVII) não foi revogada pela ratificação do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), mas deixou de ter aplicabilidade diante do efeito paralisante desses tratados em relação à legislação infraconstitucional que disciplina a matéria, incluídos o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e o Decreto-Lei n° 911, de 1º de outubro de 1969.

Tendo em vista o caráter supralegal desses diplomas normativos internacionais, a legislação infraconstitucional posterior que com eles seja conflitante também tem sua eficácia paralisada. E o que ocorre, por exemplo, com o art. 652 do Novo Código Civil (Lei n° 10.406/2002), que reproduz disposição idêntica ao art. 1.287 do Código Civil de 1916.

³⁴ CANÇADO TRINDADE, Antonio Augusto. Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003, p. 313.

Enfim, desde a ratificação pelo Brasil, no ano de 1992, do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), não há base legal para aplicação da parte final do art. 5º, inciso LVII, da Constituição, ou seja, para a prisão civil do depositário infiel.

De qualquer forma, o legislador constitucional não fica impedido de submeter o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica, além de outros tratados de direitos humanos, ao procedimento especial de aprovação previsto no art. 5º, § 3º, da Constituição, tal como definido pela EC nº 45/2004, conferindo-lhes status de emenda constitucional.

II - Prisão civil do devedor-fiduciante em face do princípio da proporcionalidade

Se, desde o ano de 1992, com a ratificação, pelo Brasil, de tratados de direitos humanos proibitivos da prisão civil por dívida - excetuado apenas o caso do devedor alimentante - não há mais base legal para a prisão civil do depositário infiel na alienação fiduciária em garantia, não se pode descartar a hipótese de que mesmo antes desse fato normativo essa possibilidade de prisão civil já contrariava a ordem constitucional, posterior ou anterior à Constituição de 1988.

É possível antever que a contrariedade à Constituição já estaria configurada pela violação ao princípio da proporcionalidade, a qual ocorreria, no caso, por dois motivos principais:

a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passaria no exame da proporcionalidade como proibição de excesso (Übermassverbot), em sua triplíce configuração: adequação (Geeignetheit), necessidade (Erforderlichkeit) e proporcionalidade em sentido estrito;

b) o Decreto-Lei n° 911/69, ao instituir uma ficção jurídica, equiparando o devedor-fiduciante ao depositário, para todos os efeitos previstos nas leis civis e penais, estaria a criar uma figura atípica de depósito, transbordando os limites do conteúdo semântico da expressão "depositário infiel" insculpida no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição e, dessa forma, desfigurando o instituto do depósito em sua conformação constitucional, o que perfaria a violação ao princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes).

Passemos a analisar essas duas teses.

II.1 - A violação ao princípio da proporcionalidade como proibição de excesso (Übermassverbot)

A alienação fiduciária em garantia, tal como definida pelo art. 66 da Lei n° 4.278/65 (Lei do Mercado de Capitais), com a redação determinada pelo Decreto-Lei n° 911/69, "transfere ao credor o domínio resolúvel e a posse indireta da coisa móvel alienada, independentemente da tradição efetiva do bem, tornando-se o alienante ou devedor

em possuidor direto e depositário com todas as responsabilidades e encargos que lhe incumbem de acordo com a lei civil e penal”.

Segundo os ensinamentos de Orlando Gomes, “a alienação fiduciária em garantia é o negócio jurídico pela qual o devedor, para garantir o pagamento da dívida, transmite ao credor a propriedade de um bem, retendo-lhe a posse direta, sob a condição resolutiva de saldá-la”⁴².

Nas lições de Caio Mário, a alienação fiduciária, “criando ‘direito real de garantia’, implica a transferência, pelo devedor ao credor, da propriedade e posse indireta do bem, mantida a posse direta com o alienante. E, portanto, um negócio jurídico de alienação, subordinado a uma condição resolutiva. Efetuada a liquidação do débito garantido, a coisa alienada retorna automaticamente ao domínio pleno do devedor, independentemente de nova declaração de vontade. Na sua essência, a alienação fiduciária em garantia abrange dupla declaração de vontade: uma de alienação, pela qual a coisa passa ao domínio do adquirente fiduciário (correspondente à *mancipatio* ou a *in iure cessio* de sua fonte romana); outra de retorno da coisa ao domínio livre do devedor alienante (correspondente *factum fiduciae*). A *conditio* está ínsita no próprio contrato, qualificando a lei de ‘resolúvel’ a propriedade. A solução da *obligatio* será o implemento pleno *iure* da condição. O contrato é bilateral, oneroso e formal. Exige instrumento escrito que se completa pela inscrição no Registro de Títulos e Documentos”⁴³.

Em outros termos, a alienação fiduciária é contrato em que figuram o devedor-fiduciante, que aliena a

⁴² GOMES, Orlando. *Contratos*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense; 2000, p. 459.

⁴³ FERREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. III. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense; 2000, p. 381.

coisa em garantia, mas permanece com sua posse direta: e o credor-fiduciário, que adquire a propriedade resolúvel do bem, mantido em sua posse indireta.

O instituto tem dupla finalidade: a) propiciar às instituições financeiras (fiduciário) garantia especial, com todos os meios processuais a ela inerentes, para a satisfação do crédito; b) conceder ao consumidor (fiduciante) melhores condições para a aquisição de bens duráveis⁴⁷.

Na condição de sujeitos ativo e passivo da relação contratual, fiduciante e fiduciário possuem obrigações recíprocas. Se o fiduciante paga a dívida, o que importa em implemento da condição resolutiva, o fiduciário perde a condição de proprietário e é obrigado a restituir o domínio do bem alienado em garantia. Por outro lado, se o fiduciante se torna inadimplente, cabe ao fiduciário - possuidor de todos os direitos e pretensões que lhe correspondem pela condição de proprietário, ainda que não-pleno, do bem - optar por um dos seguintes meios para garantia do crédito⁴⁸:

a) se o devedor entrega o bem, pode o credor-fiduciário aliená-lo a terceiros (venda extrajudicial) e aplicar o preço da venda no pagamento do seu crédito e das despesas decorrentes da cobrança, entregando ao devedor o

⁴⁷ Como ensina Moreira Alves, "introduzida a alienação fiduciária em garantia no direito brasileiro, desde logo teve ela ampla utilização na tutela do crédito direto ao consumidor, concedido pelas instituições financeiras, abrindo-se, assim, perspectiva de aquisição a uma larga faixa de pessoas que, até então, não a tinha, e possibilitando, em contrapartida, o crescimento da produção industrial, especialmente no campo dos automóveis e dos eletrodomésticos." ALVES, José Carlos Moreira. Da alienação fiduciária em garantia. São Paulo: Saraiva; 1973, p. 11.

⁴⁸ Cfr.: GOMES, Orlando. Alienação fiduciária em garantia. 4ª Ed. São Paulo: RT; 1973, p. 108 e ss.

saldo porventura apurado, se houver (§ 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 911/69);

b) pode também o credor ajuizar ação de busca e apreensão para a retomada da posse direta do bem (art. 3º do Decreto-Lei nº 911/69);

c) se o bem alienado não for encontrado ou não se achar na posse do devedor, poderá o credor requerer a conversão do processo de busca e apreensão em ação de depósito, na forma prevista no Capítulo II, do Título I, do Livro IV, do Código de Processo Civil (art. 4º do Decreto-Lei nº 911/69);

d) pode o credor, ainda, optar pelo ajuizamento de ação de execução (art. 5º do Decreto-Lei nº 911/69).

Segundo Moreira Alves, o Decreto-Lei nº 911/69, ao aludir a esses meios, não privou o credor de se valer de outros, como a ação de reivindicação de posse ou a ação de reintegração de posse²³

Em suma, o credor é livre para escolher quaisquer desses meios, como acentuam Orlando Gomes²⁴ e Moreira Alves²⁵.

Assim, como esclarece Waldirio Bulgarelli, o credor-fiduciário, no caso, as instituições financeiras, "a seu alvedrio e a seu talante escolhem a que melhor couber na oportunidade, para sempre se ressarcir, jamais perdendo,

²³ ALVES, José Carlos Moreira. *Da alienação fiduciária em garantia*. São Paulo: Saraiva; 1973, p. 189.

²⁴ GOMES, Orlando. *Alienação fiduciária em garantia*. 4ª Ed. São Paulo: RT; 1973, p. 115.

²⁵ ALVES, José Carlos Moreira. *Da alienação fiduciária em garantia*. São Paulo: Saraiva; 1973, p. 190.

do que resulta que, neste país, a atividade do crédito - ao contrário do que ocorre no resto do mundo - passa a ser uma atividade em que não há risco para o banqueiro.²⁰⁴

Não bastassem essas garantias creditórias postas à disposição do fiduciário, o Decreto-Lei n° 911/69, em seu art. 1º, que altera o art. 66 da Lei n° 4.728/65 (Lei do Mercado de Capitais) equipara o devedor-fiduciante ao depositário, "com todas as responsabilidades e encargos que lhe incumbem de acordo com a lei civil e penal", dando ensejo à interpretação, hoje vigente no Supremo Tribunal Federal²⁰⁵, segundo a qual o fiduciante inadimplente torna-se "depositário infiel" e, por força do art. 5º, inciso LXVII, da Constituição, está sujeito à prisão civil.

Novamente seguindo as palavras de Waldirio Bulgarelli:

"Ao infeliz fiduciante (devedor) resta bem pouco, posto que nunca se viu tão grande aparato legal concedido em favor de alguém contra o devedor. Assim, não pode discutir os termos do contrato, posto que, embora 'disfarçada' em contrato-tipo, o contrato de financiamento com garantia fiduciária é efetivamente contrato de adesão, com as cláusulas redigidas pela financeira, impressas, e por ele impostas ao financiado; não é sequer, o devedor, um comprador que está em atraso, posto que, por 'um passe de mágica' do legislador, foi convertido em DEPOSITÁRIO (naturalmente, foi mais fácil enquadrá-lo, por um Decreto-Lei, entre os depositários, do que reformar a Constituição, admitindo mais um caso de prisão por dívidas), terá direito, se já pagou mais de 40% (quarenta por cento) do preço financiado, a requerer a purgação da mora, em três dias; terá direito ao saldo de bem vendido pela financeira depois de descontado todo o rol de despesas, taxas, custas, comissões etc., fato que dificilmente virá a ocorrer;

²⁰⁴ BULGARELLI, Waldirio. *Contratos Mercantis*. São Paulo: Atlas; 2000, p. 308.

²⁰⁵ HC n° 72.131/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 1.8.2003; ADI-HC n° 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 18.5.2001. HC n° 81.139/GO, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.8.2003; HC n° 79.870/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 20.10.2000; HC n° 77.053/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa; DJ 4.9.1998; RE n° 208.432/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 5.9.2003; RMC n° 80.035/SC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 17.8.2001.

trate, por isso, o devedor de jamais se atreva e nunca, mas nunca, pense em não pagar sua dívida, posto que o mundo inteiro ruirá sobre si, e fique feliz se não for preso.²⁰

Diante desse quadro, não há dúvida de que a prisão civil é uma medida executória extrema de coerção do devedor-fiduciante inadimplente, que não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso (Übermassverbot), em sua triplíce configuração: adequação (Geeignetheit), necessidade (Erforderlichkeit) e proporcionalidade em sentido estrito.

Como é sabido, a doutrina identifica como típica manifestação do excesso de poder legislativo a violação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso (Verhältnismässigkeitsprinzip; Übermassverbot), que se revela mediante contraditoriedade, incongruência, e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins²¹.

Uma lei será inconstitucional, por infringente ao princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso, diz o Bundesverfassungsgericht, "se se puder constatar, inequivocamente, a existência de outras medidas menos lesivas"²².

Portanto, a doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade

²⁰ BULGARELLI, Waldino. *Contratos Mercantis*. São Paulo: Atlas; 2000, p. 311-312.

²¹ SCHNEIDER, Zur Verhältnismässigkeitskontrolle..., in STARCK, Bundesverfassungsgericht, cit., v. 2, p. 390 e s.; CASSELINO, Direito constitucional, cit., p. 487.

²² BVerfGE, 39:210 (230-1); SCHNEIDER, Zur Verhältnismässigkeitskontrolle..., in STARCK, Bundesverfassungsgericht, cit., p. 399-400.

das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

Essa orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (Gesetzesvorbehalt) no princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes)⁵⁷, pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (Geeignetheit) e a necessidade de sua utilização (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit)⁵⁸.

O subprincípio da adequação (Geeignetheit) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O subprincípio da necessidade (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos⁵⁹. Em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa⁶⁰.

Um juízo definitivo sobre a proporcionalidade da medida há também de resultar da rigorosa ponderação e do possível equilíbrio entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade em sentido estrito)⁶¹.

No caso em exame, como analisado, a existência de outros meios processuais executórios postos à disposição do

⁵⁷ PIEROTH/SCHLEINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 63.

⁵⁸ PIEROTH/SCHLEINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 66.

⁵⁹ PIEROTH/SCHLEINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 67.

⁶⁰ PIEROTH/SCHLEINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 66.

⁶¹ PIEROTH/SCHLEINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 67.

credor-fiduciário para a garantia eficaz do crédito torna patente a desnecessidade da prisão civil do devedor-fiduciante.

Ressalte-se, neste ponto, que, segundo nos informa Moreira Alves, o civilista alemão Regelsberger, quem primeiro chamou a atenção para a figura do negócio fiduciário (*fidusiarische Geschäft*), em 1880, baseado na *fiducia* romana, já acentuava que a característica principal desse tipo de negócio jurídico encontrava-se na desproporção entre fim e meio, e arrematava: "Para a obtenção de determinado resultado é escolhida forma jurídica que protege mais do que é exigido para alcançar aquele resultado: para a segurança do uso é atribuída a possibilidade do abuso na compra"⁸²

A restrição à liberdade individual do fiduciante, neste caso, não é justificada pela realização do direito de crédito do fiduciário. A análise da violação à proporcionalidade em sentido, nesse sentido, é realizada pela ponderação entre a liberdade individual do fiduciante e o direito de crédito do fiduciário (decorrente do direito à propriedade e do postulado da segurança jurídica).

Como ensina Alexy, "o postulado da proporcionalidade em sentido estrito pode ser formulado como uma lei de ponderação cuja fórmula"⁸³ mais simples voltada para os direitos fundamentais diz: quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, maiores têm de se revelar os fundamentos justificadores dessa intervenção"⁸⁴.

⁸² ALVES, José Carlos Moreira. *Da alienação fiduciária em garantia*. São Paulo: Saraiva; 1973, p. 22-23.

⁸³ Para uma formulação geral sobre princípios, cf. R. Alexy, *Theorie der Grundrechte* p. 148.

⁸⁴ *Colisão e ponderação como problema fundamental da dogmática dos direitos fundamentais*. Palestra proferida na Fundação Casa de Rui

A colisão entre liberdade do devedor e patrimônio do credor resolve-se, no caso concreto, em prol do direito fundamental daquele. A prisão civil do fiduciante só se justificaria diante da realização de outros valores ou bens constitucionais que necessitem de maior proteção tendo em vista as circunstâncias da situação concreta, como, por exemplo, o valor da assistência familiar no caso da prisão do alimentante inadimplente. Não, porém, nas hipóteses em que vise à mera recomposição patrimonial do credor-fiduciante.

Tem-se, aqui, o primado da liberdade individual.

Nesse sentido, não se pode deixar de lembrar que o Decreto-Lei nº 911/69 foi editado em pleno regime de exceção, com base no Ato Institucional nº 5, de 1968, período de nossa história que, como muitos ainda podem recordar, foi marcado pelo total menosprezo às liberdades individuais.

II.2 - A violação ao princípio da reserva legal proporcional (*Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes*)

Ademais, é de se enfatizar que essa ponderação entre liberdade individual do devedor e direitos patrimoniais do credor traz as balizas para se aferir a violação ao princípio da reserva legal. Como explicado, o princípio da reserva legal (*Gesetzesvorbehalt*) pode ser traduzido como princípio da reserva legal proporcional (*Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes*)⁶².

Na ordem constitucional pretérita, a previsão da regra geral da proibição da prisão civil por dívida e suas exceções continha uma reserva legal simples. A Constituição

Barbosa, Rio de Janeiro, em 10.12.1995. Tradução informal de Gilmar Ferreira Mendes.

⁶² PIERCINI/SCHLINK, *Grundrechte - Staatsrecht II*, p. 83.

de 1967 (art. 153, § 17) e a Emenda Constitucional n° 1 de 1969 (art. 153, § 17) desta forma estatuíam: "Não haverá prisão civil por dívida, multa ou custas, salvo o caso do depositário infiel ou do responsável pelo inadimplemento de obrigação alimentar, na forma da lei".

Como é sabido, a norma constitucional que submete determinados direitos à reserva de lei restritiva contém, a um só tempo, (a) uma norma de garantia, que reconhece e garante determinado âmbito de proteção e (b) uma norma de autorização de restrições, que permite ao legislador estabelecer limites ao âmbito de proteção constitucionalmente assegurado⁸⁸.

A Constituição de 1988, modificando o texto anterior, retirou a previsão dessa reserva legal ("na forma da lei"). Contudo, não por isso proibiu o legislador de dar conformação ao direito fundamental enunciado nesse dispositivo ou mesmo de restringi-lo. Também não permitiu, por outro lado, ao legislador, nessa atividade de conformação e restrição, ultrapassar os limites do âmbito de proteção normativo.

É certo que no caso de direitos fundamentais sem reserva legal expressa, não prevê a Constituição, explicitamente, a possibilidade de intervenção legislativa. Também nesses direitos vislumbra-se o perigo de conflitos em razão de abusos perpetrados por eventuais titulares de direitos fundamentais. Todavia, no caso dos direitos fundamentais sem reserva legal expressa, não pode o legislador, em princípio, ir além dos limites definidos no próprio âmbito de proteção⁸⁹.

⁸⁸ CARRILHO, Direito Constitucional, cit., p. 802-803.

⁸⁹ Cfr. no direito alemão, FRIEDRICH/SCHLUNK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 81.

A doutrina do direito comparado parece unânime no sentido de que nem tudo o que se encontra protegido, em tese, pelo âmbito de proteção dos direitos fundamentais sem reserva legal expressa - entre nós, a liberdade religiosa, a inviolabilidade de domicílio, a inviolabilidade da correspondência escrita -, colhe efetiva proteção dos direitos fundamentais⁷².

A Corte Constitucional alemã, chamada a se pronunciar sobre o tema no caso relacionado com as recusas à prestação de serviço militar, assim se manifestou:

"Apenas a colisão entre direitos de terceiros e outros valores jurídicos com hierarquia constitucional podem excepcionalmente, em consideração à unidade da Constituição e à sua ordem de valores, legitimar o estabelecimento de restrições a direitos não submetidos a uma expressa reserva legal⁷³".

A possibilidade de uma colisão legitimária, assim, o estabelecimento de restrição a um direito não submetido a uma reserva legal expressa.

A propósito, anota Gavara de Cara que, nesses casos, o legislador pode justificar sua intervenção com fundamento nos direitos de terceiros ou em outros princípios de hierarquia constitucional⁷⁴.

Entre nós, a atividade legislativa, nessas hipóteses, estaria facilitada pela cláusula de reserva legal subsidiária contida no art. 5º, II, da Constituição.

Assim, a análise da legitimidade constitucional da atividade legislativa de conformação ou restrição pressupõe a identificação do âmbito de proteção do direito

⁷² ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 107.

⁷³ EVERDGE 28, 243 (28), II., também ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, cit., p. 108.

⁷⁴ GAVARA DE CARA, Juan Carlos, *Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo*, Madrid, 1994, p. 150.

fundamental ou do seu núcleo. Este processo não pode ser fixado em regras gerais, exigindo, para cada direito fundamental, determinado procedimento.

Não raro, a definição do âmbito de proteção de determinado direito depende de uma interpretação sistemática, abrangente de outros direitos e disposições constitucionais¹⁴. Muitas vezes, a definição do âmbito de proteção somente há de ser obtida em confronto com eventual restrição a esse direito.

Não obstante, com o propósito de lograr uma sistematização, pode-se afirmar que a definição do âmbito de proteção exige a análise da norma constitucional garantidora de direitos, tendo em vista:

- a) a identificação dos bens jurídicos protegidos e a amplitude dessa proteção (âmbito de proteção da norma);
- b) a verificação das possíveis restrições contempladas, expressamente, na Constituição (expressa restrição constitucional) e identificação das reservas legais de índole restritiva¹⁵.

Como se vê, a discussão sobre o âmbito de proteção de determinado direito constitui ponto central da dogmática dos direitos fundamentais. Nem sempre se pode afirmar, com segurança, que determinado bem, objeto ou conduta estão protegidos ou não por um dado direito. Assim, indaga-se, em alguns sistemas jurídicos, se valores patrimoniais estariam contemplados pelo âmbito de proteção do direito de propriedade. Da mesma forma, questiona-se,

¹⁴ FIEROTH/SCHLICK, *Grundrechte - Staatsrecht II*, p. 57.

¹⁵ CAMOTILLO, *Direito Constitucional*, cit., p. 802-803.

entre nós, sobre a amplitude da proteção à inviolabilidade das comunicações telefônicas e, especialmente, se ela abrangeria outras formas de comunicações (comunicação mediante utilização de rádio; "pager", etc.

Tudo isto demonstra que a identificação precisa do âmbito de proteção de determinado direito fundamental exige um renovado e constante esforço hermenêutico.

Nesse contexto, peculiar reflexão requerem aqueles direitos individuais que têm o âmbito de proteção instituído direta e expressamente pelo próprio ordenamento jurídico (âmbito de proteção estritamente normativo = *rechts- oder norm- geprägter Schutzbereich*)¹².

À vida, a possibilidade de ir e vir, a manifestação de opinião e a possibilidade de reunião preexistem a qualquer disciplina jurídica.¹³

Do contrário, é a ordem jurídica que converte o simples ter em propriedade, institui o direito de herança e transforma a coabitação entre homem e mulher em casamento¹⁴. Tal como referido, a proteção constitucional do direito de propriedade e do direito de herança não teria, assim, qualquer sentido sem as normas legais relativas ao direito de propriedade e ao direito de sucessão¹⁵.

Como essa categoria de direito fundamental confia ao legislador, primordialmente, o mister de definir, em essência, o próprio conteúdo do direito regulado, fala-se,

¹² FIEROTH/SCHLINK, *Grundrechte - Staatsrecht II*, p. 33.

¹³ Tais direitos são protegidos na Constituição Federal brasileira no seu Título II: Dos direitos e garantias fundamentais.

¹⁴ FIEROTH/SCHLINK, *Grundrechte - Staatsrecht II*, p. 33.

¹⁵ ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 303.

nesses casos, de regulação ou de conformação (Regelung oder Ausgestaltung) em lugar de restrição (Beschränkung).

E que as normas legais relativas a esses institutos não se destinam, precipuamente, a estabelecer restrições. Elas cumprem antes relevante e indispensável função como normas de concretização ou de conformação desses direitos.

Não raro, o constituinte confere ao legislador ordinário um amplo poder de conformação, permitindo que a lei concretize ou densifique determinada faculdade fundamental. E o que se pode constatar, de forma expressa, em algumas disposições constitucionais:

(1) "a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento" (art. 5, XXVI);

(2) "aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar" (art. 5º, XXVII);

(3) "são assegurados, nos termos da lei: a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução de imagem e voz humana, inclusive nas atividades desportivas; b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às

respectivas representações sindicais e associativas" (art. 5º, inciso XXVIII);

(4) "é reconhecida a instituição do júri, com a organização que lhe der a lei, assegurados (...): (art. 5º, XXXVIII);

(5) "são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito" (art. 5º, LXXVI);

(6) "são gratuitas as ações de habeas corpus e habeas data, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania" (art. 5º, LXXVII).

Por isso, assinala-se na doutrina a peculiar problemática que marca esses direitos com âmbito de proteção marcadamente normativo: ao mesmo tempo que dependem de concretização e conformação por parte do legislador, eles devem vincular e obrigar o Estado. Em outros termos, o poder de conformação do legislador, na espécie, não significa que ele detenha absoluto poder de disposição sobre a matéria¹¹. À propósito, observam Pieroth e Schlink que uma disciplina que rompa com a tradição já não mais configura simples conformação.

Eventual supressão pode lesar tais garantias, afrontando o instituto enquanto direito constitucional objetivo e as posições juridicamente tuteladas, se suprimir

¹¹ PIEROTH/SCHLINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 53; Ver, também, CANDILHO, Direito Constitucional, cit., p. 534.

as normas concretizadoras de determinado instituto¹⁸. Existiria, assim, para o legislador, um dever de preservar.

Correlato a esse dever de preservar imposto ao legislador pode-se identificar, também um dever de legislar, isto é, um dever de conferir conteúdo e efetividade aos direitos constitucionais com âmbito de proteção estritamente normativo¹⁹.

No caso do inciso LXVII do art. 5º da Constituição, estamos diante de um direito fundamental com âmbito de proteção estritamente normativo. Cabe ao legislador dar conformação/limitação à garantia constitucional contra a prisão por dívida e regular as hipóteses em que poderão ocorrer suas exceções.

A inexistência de reserva legal expressa no art. 5º, inciso LXVII, porém, não concede ao legislador carta branca para definir livremente o conteúdo desse direito. Não há dúvida de que existe um núcleo ou conteúdo mínimo definido constitucionalmente e vinculante para o legislador.

Nesse sentido, deve-se ter em conta que a expressão "depositário infiel" possui um significado constitucional peculiar que não pode ser menosprezado pelo legislador. Existe um desenho constitucional específico para a figura do depósito, o que lhe empresta a forma de instituto a ser observado pela legislação que lhe dá conformação.

Essas assertivas podem ficar mais claras com a análise do significado da garantia constitucional ou do

¹⁸ Cf., a propósito, ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 303.

¹⁹ Cf., sobre o assunto, HESSE, *Grundzüge des Verfassungsrechts des Verfassungsrechts*, p. 137 s.

instituto da propriedade e sua conformação/limitação pelo legislador. Tal como a propriedade, o depósito também tem um significado institucional específico delimitado pela Constituição.

Sobre o direito de propriedade pode-se afirmar que eventual redução legal das faculdades a ele inerentes pode ser vista sob uma dupla perspectiva: para o futuro, cuida-se de uma nova definição do direito de propriedade; em relação ao direito fundado no passado, tem-se uma nítida restrição¹².

Embora, teoricamente, não se possa caracterizar toda e qualquer disciplina normativa desses institutos como restrição, não há como deixar de reconhecer que o legislador pode, no uso de seu poder de conformação, redesenhar determinado instituto, com sérias e, não raras vezes, graves consequências para o titular do direito.

Caberia indagar se, nesses casos, seria possível falar, propriamente, de conformação ou concretização (*Ausgestaltung* oder *Konkretisierung*) ou se se tem, efetivamente, uma restrição (*Beschränkung*)¹³, que poderá revelar-se legítima, se adequada para garantir a função social da propriedade, ou ilegítima, se desproporcional, desarrazoada, ou incompatível com o núcleo essencial (*Wesensgehalt*) desse direito¹⁴.

A garantia constitucional da propriedade assegura uma proteção das posições privadas já configuradas, bem como dos direitos a serem eventualmente constituídos. Garante-se, outrossim, a propriedade enquanto instituto

¹² Cf. PIEROTH/SCHLINK, *Grundrechte - Staatsrecht II*, p. 227.

¹³ ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 304.

¹⁴ Cf. ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, p. 305; PAPIER, in: Meune-Dörig, *Kommentar zum Grundgesetz*, Munique, 1990, vol. II, Art. 14, n° 253.

jurídico, obrigando o legislador a promulgar complexo normativo que assegure a existência, a funcionalidade, a utilidade privada desse direito⁴¹.

Inexiste, todavia, um conceito constitucional fixo, estático, de propriedade, afigurando-se, fundamentalmente, legítimas não só as novas definições de conteúdo como a fixação de limites destinados a garantir a sua função social⁴². E que, embora não aberto, o conceito constitucional de propriedade há de ser necessariamente dinâmico⁴³.

Nesse passo, deve-se reconhecer que a garantia constitucional da propriedade está submetida a um processo de relativização, sendo interpretada, fundamentalmente, de acordo com parâmetros fixados pela legislação ordinária⁴⁴. As disposições legais relativas ao conteúdo têm, portanto, inconfundível caráter constitutivo. Isso não significa, porém, que o legislador possa afastar os limites constitucionalmente estabelecidos. A definição desse conteúdo pelo legislador há de preservar o direito de propriedade enquanto garantia institucional. Ademais, as limitações impostas ou as novas conformações conferidas ao direito de propriedade não de observar especialmente o princípio da proporcionalidade, que exige que as restrições legais sejam adequadas, necessárias e proporcionais⁴⁵.

Como acentuado pelo Bundesverfassungsgericht, a faculdade confiada ao legislador de regular o direito de

⁴¹ PAPIER, in: MAUNE-DÖRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n° 11.

⁴² CC. a propósito, PAPIER, in: MAUNE-DÖRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n° 233-234, STEIN, Erwin, Zur Wandlung des Eigentumsbegriffes, in: Festschrift für Gerhard Müller, Tübingen, 1970, p. 303.

⁴³ PAPIER, Hans-Jürgen, in: MAUNE-DÖRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n° 233-234.

⁴⁴ PAPIER, Hans-Jürgen, in: MAUNE-DÖRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n° 33.

⁴⁵ PAPIER, in: MAUNE-DÖRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n° 33.

propriedade obriga-o a "compatibilizar o espaço de liberdade do indivíduo no âmbito da ordem de propriedade com o interesse da comunidade"²⁰. Essa necessidade de ponderação entre o interesse individual e o interesse da comunidade é, todavia, comum a todos os direitos fundamentais, não sendo uma especificidade do direito de propriedade²¹.

A afirmação sobre a legitimidade ou a ilegitimidade de determinada alteração no regime de propriedade há de decorrer, pois, de uma cuidadosa ponderação (*Abwägung*) sobre os bens e valores em questão. Nesse sentido, afigura-se digna de registro manifestação do *Bundesverfassungsgericht* a propósito, verbis:

"A propriedade privada caracteriza-se, na sua dimensão jurídica, pela utilidade privada e, fundamentalmente, pela possibilidade de disposição (BVerfGE 31, 229 (240)); seu uso deve servir, igualmente, ao interesse social. Pressupõe-se aqui que o objeto da propriedade tenha uma função social. (...) Compete ao legislador concretizar esse postulado também no âmbito do Direito Privado. Ele deve, portanto, considerar a liberdade individual constitucionalmente garantida e o princípio de uma ordem de propriedade socialmente justa - elementos que se encontram em relação dialética na Lei Fundamental - para o fim de, mediante adequada ponderação, consolidar relações equilibradas e justas"²².

É notória a dificuldade para compatibilizar esses valores e interesses diferenciados. Daí enfatizar o *Bundesverfassungsgericht* que o poder de conformação do legislador é tanto menor quanto maior for o significado da propriedade como elemento de preservação da liberdade individual²³. Ao contrário, "a faculdade do legislador para definir o conteúdo e impor restrições ao direito de

²⁰ BVerfGE 23, 112 (113ff.).

²¹ PAPIER, in: NAUNE-DÖRIG, *Kommentar zum Grundgesetz*, Art. 14, n.º 35.

²² BVerfGE 37, 132 (140).

²³ BVerfGE 50, 290 (340).

propriedade há de ser tanto mais ampla, quanto mais intensa for a inserção do objeto do direito de propriedade no contexto social¹¹.

Vê-se, pois, que o legislador dispõe de uma relativa liberdade na definição do conteúdo da propriedade e na imposição de restrições. Ele deve preservar, porém, o núcleo essencial (Wesensgehalt) do direito, constituído pela utilidade privada e, fundamentalmente, pelo poder de disposição¹². A vinculação social da propriedade, que legitima a imposição de restrições, não pode ir ao ponto de colocá-la, única e exclusivamente, a serviço do Estado ou da comunidade¹³.

Por outro lado, as considerações expendidas sobre a natureza eminentemente jurídica do âmbito de proteção do direito de propriedade estão a realçar a dificuldade de distinguir, precisamente, a concretização ou conformação do direito de propriedade da imposição de restrições ou de limitações a esse direito. Nesse sentido, convém registrar o magistério de Papier:

"Da reserva legal constante do art. 14, parágrafo 2, da Lei Fundamental resulta que "apenas a propriedade definida em lei" constitui objeto da garantia da propriedade, gerando, portanto, de proteção constitucionalmente assegurada. (...) Poder-se-ia distinguir conceitualmente as disposições de caráter conformativo do direito de propriedade (Inhaltsbestimmungen) daquelas de índole estritamente restritiva (Schrankenbestimmungen). Essa diferenciação não tem, todavia, qualquer relevância de primum estritamente dogmática ou objetiva. A decisão do legislador de emprestar, originariamente, um conteúdo restritivo a determinadas faculdades inerentes ao direito de propriedade ou de estabelecer restrições ao conteúdo do direito concebido,

¹¹ BVerGE 50, 200 (340).

¹² BVerGE 42, 163 (194); 31, 119 (140); 37, 132 (140); 50, 190 (339); v. também, PAPIER, in: MAUNZ-DÜRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n.º 213.

¹³ PAPIER, in: MAUNZ-DÜRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n.º 308.

inicialmente, de forma ampla é quase obra de acesso. O legislador está obrigado a constituir a ordem jurídica da propriedade, considerando, para isso, tanto os interesses privados como as exigências de cunho social. Normalmente, o interesse individual é assegurado pelas normas de Direito Privado; a função social é garantida por disposições de Direito Público. Essas duas complexas normativas contribuem, igualmente, para a constituição do direito de propriedade, inexistindo qualquer relação de hierarquia ou de procedência entre elas⁷⁵.

Tem-se, pois, que a distinção entre disposições de caráter conformativo ou de cunho restritivo cede lugar, no âmbito do direito de propriedade, para uma outra diferenciação, indubitavelmente mais relevante. Trata-se da distinção entre as medidas de índole conformativa ou restritiva, de um lado, e aquelas providências de inequívoca natureza expropriatória, de outro. Enquanto as primeiras são dotadas de abstração, generalidade e impõem apenas restrições às posições jurídicas individuais, considera-se que as providências expropriatórias têm conteúdo concreto, individual, e importam na retirada total ou parcial do objeto da esfera de domínio privado⁷⁶.

Assinale-se, porém, que, não raras vezes, a imposição de limitação importa quase a supressão de determinada faculdade inerente ao direito de propriedade. Não obstante, a jurisprudência considera tais medidas como disposições de conteúdo meramente conformativo ou restritivo. Assim, considera-se, na jurisprudência do Bundesverfassungsgericht, que a supressão do direito de rescisão do contrato de arrendamento das pequenas propriedades há de ser entendida como providência de caráter conformativo ou restritivo⁷⁷. Da mesma forma, a proibição de elevação dos aluguéis acima de determinado

⁷⁵ PAPIER, in: MAUNE-DÖRIG, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14, n.º 231.

⁷⁶ BVerfGE, 32, 1 (27); 66, 78; 88, 300 (330); CC., também, FRIEDT/SCHLEINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 227.

⁷⁷ BVerfGE 32, 1 (26).

limite (30%) configuraria medida de caráter restritivo e conformativo¹²².

Como se vê, essas disposições de caráter restritivo e conformativo (Inhalts-und Schrankenbestimmungen) podem reduzir de forma significativa alguns poderes ou faculdades reconhecidos originariamente ao proprietário, conferindo mesmo nova conformação a determinado instituto - e, por conseguinte - a determinado direito. Essa nova definição apresenta-se, inevitavelmente, em relação ao passado, como uma restrição ou limitação¹²³.

Ressalte-se, porém, que essa possibilidade de mudança é inerente ao caráter institucional e ao próprio conteúdo marcadamente normativo do âmbito de proteção do direito de propriedade. Por seu turno, a própria função social da propriedade impõe ao legislador um dever de atualização das disposições disciplinadoras do direito de propriedade, tornando, muitas vezes, inevitável uma mudança do próprio conteúdo¹²⁴. Ao contrário das providências de índole expropriatória, essas medidas de conteúdo restritivo e conformativo não legitimam, em princípio, qualquer pretensão indenizatória¹²⁵.

A dimensão conformativa das alterações legislativas afetas ao direito de propriedade tem sido enfatizada pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, reconheceu o Supremo Tribunal a legitimidade do resgate das enfiteuses instituídas antes do advento do Código Civil e gravadas com cláusula de

¹²² BVerfGE 71, 130 (147).

¹²³ PIEROTH/SCHLINK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 137.

¹²⁴ PAPIER, in: MAUNE- DÜRIG, Kommentar, zum Grundgesetz, Art. 14, n.º 133.

¹²⁵ PAPIER, in: MAUNE- DÜRIG, Kommentar, zum Grundgesetz, Art. 14, n.º 134.

perpetuidade¹⁰². Embora a questão relativa ao direito de propriedade não tenha sido discutida expressamente, não deve subsistir dúvida de que, ao proclamar a lisura constitucional da alteração, houve por bem a Excelsa Corte reconhecer, igualmente, a inequívoca legitimidade da mudança de regime jurídico do direito de propriedade ou de outro direito real, não obstante eventuais reflexos sobre as posições individuais.

Finalmente, vale lembrar que a legitimidade de mudança do regime de direito de propriedade foi contemplada no Recurso Extraordinário nº 94.020, de 4 de novembro de 1981. No referido recurso, da relatoria do eminente Ministro Moreira Alves, relativo à alegada inconstitucionalidade do art. 125 do Código de Propriedade Industrial - que sujeitava o titular de privilégio, antes regulado pela obrigação constante do art. 116, constituir e manter procurador domiciliado no Brasil, sob pena de caducidade - sustentava-se que, configurando o registro anterior um direito adquirido, não poderia a lei nova impor ao seu titular uma obrigação antes inexistente¹⁰³.

Consagrando a orientação esposada pelo eminente Ministro Relator, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que se a lei nova modificar o regime jurídico de determinado instituto - como é o da propriedade, seja ela de coisa móvel, ou imóvel ou de marca -, essa modificação se aplica de imediato¹⁰⁴.

¹⁰² RE 47.931, de 8.8.1982, Relator: Ministro Ribeiro da Costa, in: Referências da Súmula do STF, v. 10, p. 24 s.; RE 50.325, de 24.07.1982, Relator: Ministro Villas Bôas, in: Referências da Súmula do STF, v. 10, p. 25 s.; RE 51.606, de 30.4.1983, Relator: Ribeiro da Costa, in: Referências da Súmula do STF, v. 10, p. 30 s.; RE 52.060, de 30.4.1983, Relator: Ministro Ribeiro da Costa, in: Referências da Súmula do STF, v. 10, p. 34.

¹⁰³ RE 94020, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ 104, p. 289 (271).

¹⁰⁴ RE 94.020, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ 104, p. 289 (271).

Todos esses precedentes estão a corroborar a idéia de que o caráter normativo do âmbito de proteção do direito de propriedade e, por conseguinte, o conteúdo normativo de seu âmbito de proteção permitem e legitimam a alteração do regime jurídico da propriedade, a despeito dos possíveis reflexos sobre as posições jurídicas individuais.

Embora essas disposições de conteúdo conformativo possam provocar uma diminuição ou redução no patrimônio do titular do direito, não há como deixar de reconhecer que tal redução ou diminuição resulta das próprias limitações impostas pela constituinte à garantia da propriedade⁴⁹³.

À pretexto de dar nova conformação ao direito de propriedade, não pode o legislador suprimir a utilidade privada do bem para o seu titular (respeito ao núcleo essencial). Por outro lado, com o propósito de disciplinar a forma de existência ou exercício do direito de propriedade, não pode o legislador tornar impossível a aquisição ou o exercício desse direito⁴⁹⁴.

Com a figura institucional do depósito parece não ser diferente. A Constituição atribui ao legislador a tarefa de dar conformação legal à figura do depósito, mas proíbe-o de desfigurar ou redesenhar esse instituto em termos demasiado restritivos para o depositário.

Tendo em vista se tratar de exceção expressa à garantia constitucional e regra geral da proibição da prisão civil por dívida, não é permitido ao legislador ampliar indiscriminadamente as hipóteses em que poderá

⁴⁹³ Cf., a propósito, PAPIER, Eigentumsgarantie und Geldentwertung, in: Archiv des öffentlichen Rechts n° 28 (1973), p. 328 (333).

⁴⁹⁴ Cf. sobre o assunto, FIERSTEIN/SCHLICK, Grundrechte - Staatsrecht II, p. 33.

ocorrer a constrição da liberdade individual do depositário infiel.

Tudo indica, portanto, que a Constituição deixa um espaço restrito para que o legislador possa definir o conteúdo semântico da expressão "depositário infiel". Entendimento contrário atribuiria ao legislador o poder de criar novas hipóteses de prisão civil por dívida, esvaziando a garantia constitucional.

Nesse sentido, parte da doutrina tem entendido que o depósito de que trata a norma do art. 5º, inciso LXVII da Constituição, restringe-se à hipótese clássica ou tradicional na qual o devedor recebe a guarda de determinado bem, incumbindo-se da obrigação contratual ou legal de restituí-lo quando o credor o requeira. Assim sendo, no contrato de alienação fiduciária não haveria um depósito no sentido estrito ou constitucional do termo, mas apenas um "depósito por equiparação" ou "depósito atípico" que não legitimaria a incidência da norma constitucional que comina a prisão civil.

Em resumo da doutrina sobre o assunto, posiciona-se Valério Massuoli nos seguintes termos:

"É necessário, de início, deixar bem fixado que, em se tratando de depósito, a Constituição Federal de 1988 somente permite a prisão por dívida civil no caso de infidelidade do depositário propriamente dito, ou seja, nos casos estritos de depósito, entendido este na sua conceituação clássica, genuína, isto é, naquelas hipóteses em que alguém, por força de imposição legal ou de contrato, recebe objeto móvel alheio para guardá-lo, até que o depositante o reclame, e não nos casos de depósitos atípicos instituídos por equiparação visando apenas reforçar as garantias em favor dos credores. Por isso, não cabe a prisão do alienante fiduciário por equiparação, com base na circunstância de que, no caso não ocorreria, em verdade, depósito, mas situação bastante diversa que a lei ordinária

equipara o depósito, o que não poderia ser-lhe em face do texto constitucional³³⁷

Na jurisprudência, é importante ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça já firmou posicionamento no sentido de que na alienação fiduciária em garantia não há um depósito no sentido estrito do termo, tendo o Decreto-Lei n° 911/69 criado uma figura atípica de "depósito por equiparação", de forma que o devedor-fiduciante que descumpra a obrigação pactuada e não entrega a coisa ao credor-fiduciário não se equipara ao depositário infiel para os fins previstos no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição, e, portanto, não pode ser submetido à prisão civil³³⁸. Entende o STJ que "reconhecer à lei ordinária a possibilidade de equiparar outras situações, substancialmente diversas, à do depositário infiel, para o fim de tornar aplicável a prisão civil, equivale a esvaziar a garantia constitucional³³⁹". Em suma, a expressão "depositário infiel" abrange tão-somente os "depósitos clássicos", previstos no Código Civil, "sem possíveis ampliações que ponham em risco a liberdade dos devedores em geral³⁴⁰".

³³⁷ MAIUCOLI, Valério de Oliveira. *Prisão Civil por dívida e o Pacto de San José de Costa Rica: de acordo com o Novo Código Civil Brasileiro* (Lei n° 10.406/2002). Rio de Janeiro: Forense; 2002, p. 36.

³³⁸ RESP n° 7.943/RS, Rel. Min. Athos Carneiro, DJ 10.6.1991; RESP n° 2.320/RS, Rel. Min. Athos Carneiro, DJ 2.9.1991; RESP n° 14.935/PR, Rel. Min. Euzebio de Souza, DJ 29.6.1992; RMS n° 995/SP, Rel. Min. Waldemar Evetaz, DJ 30.8.1993; RESP n° 39.546/RJ, Rel. Min. Barros Monteiro, DJ 25.2.1994; HC n° 2.155/SP, Rel. p/ ac. Min. Luiz Vicente Carnicchiaro, DJ 17.10.1994; RHC n° 3.985/PE, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 13.2.1995; HC n° 2.771/DF, Rel. p/ ac. Min. Luiz Vicente Carnicchiaro, DJ 5.8.1995; RHC n° 4.328/MS, Rel. Min. Luiz Vicente Carnicchiaro, DJ 5.8.1995; HC n° 3.206/SP, Rel. Min. Vicente Leal, DJ 5.8.1995; RHC n° 4.288/RJ, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 19.8.1995; RHC n° 4.319/GO, Rel. Min. Anselmo Santiago, DJ 21.8.1995; HC n° 3.294/SP, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 18.9.1995; HC n° 3.945/DF, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 18.12.1995; RHC n° 4.210/SP, Rel. Min. Pedro Acioli, DJ 28.2.1996; RHC n° 5.494/SP, Rel. Min. César Ascor Rocha, DJ 23.6.1999.

³³⁹ RESP n° 7.943/RS, Rel. Min. Athos Carneiro, DJ 10.6.1991.

³⁴⁰ RESP n° 7.943/RS, Rel. Min. Athos Carneiro, DJ 10.6.1991.

Outro não foi o entendimento adotado pelos votos vencidos dos Ministros Marco Aurélio, Francisco Resak, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence no julgamento do HC n° 72.131/RJ, de 22.11.1995. Retiro do voto do Ministro Sepúlveda Pertence a seguinte passagem:

"É manifesto que a Constituição excluiu, da proibição de prisão por dívida, a prisão de inadimplente de obrigação alimentar e a de depositário infiel. A extensão dessa norma de exceção, não o contexto, pode sofrer alterações dadas pelo legislador ordinário e etc por Tratado. Mas, também me parece, ninguém discordará, em base, de que, ao concretizar os seus termos - isto é, os conceitos de obrigação alimentar ou de depositário infiel - o legislador não pode, mediante ficções ou equiparações, ampliar arbitrariamente o texto constitucional, além da opção constituinte nele traduzida. E esta há de ser aferida à base da Constituição e de suas inspirações. Não, à base da lei. Em outras palavras, a admissibilidade, segundo a Constituição, de prisão por dívida de alimentos e de prisão de depositário infiel não é cheque em branco passado ao legislador ordinário. Assim como não lhe é lícito, até com uma aparente base constitucional no art. 100, autorizar a prisão do governante que atrasa a satisfação de débitos de natureza alimentar da Fazenda Pública, não creio que possa estender, além do marco que há de ser buscado dentro da própria Constituição, o âmbito conceitual do depósito."

Destarte, ao definir os contornos legais do contrato de alienação fiduciária, o legislador empregou uma série de ficções jurídicas.

A primeira delas é a figura da propriedade fiduciária, pela qual o credor-fiduciário mantém apenas a posse indireta do bem, ficando a posse direta e, portanto, o usufruto da coisa, com o devedor-fiduciante. Na verdade, o credor não é proprietário em termos absolutos enquanto o devedor se encontra com a posse direta do bem; nem quando, na hipótese de inadimplência, o bem lhe seja entregue pelo devedor ou seja recuperado por meio de busca e apreensão,

pois, nesse caso, deverá vendê-lo¹¹¹ a terceiros e, assim, ficar apenas com o montante correspondente a seu crédito e demais despesas, devolvendo a quantia restante ao devedor (§§ 4º e 6º do art. 66 da Lei nº 4.728/65, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 911/69).

A outra ficção jurídica utilizada foi a equiparação do devedor-fiduciante ao depositário. Como ensina Orlando Gomes, "o devedor-fiduciante não é, a rigor, depositário, pois não recebe a coisa para guardar, nem o credor-fiduciário a entrega para esse fim, reclamando-a quando não mais lhe interesse a custódia alheia. A lei o equipara (artificialmente)¹¹² ao depositário para lhe impor os encargos e responsabilidades inerentes ao exercício dessa função"¹¹³.

Na alienação fiduciária, o credor, que não é proprietário em termos absolutos - e possui apenas a propriedade fiduciária¹¹⁴, limitada pelo seu escopo de garantia real -, não pode exigir a restituição do bem. Enquanto o devedor estiver em dia com suas obrigações contratuais, não pode o credor reivindicar a posse direta da coisa alienada.

Além disso, na alienação fiduciária o depósito visa à garantia do crédito e não do bem em si, como no caso do depósito em sentido estrito, de forma que, como analisado anteriormente, o inadimplemento do devedor cria

¹¹¹ Segundo Orlando Gomes, a venda do bem não é uma faculdade, mas um ônus jurídico para o credor. GOMES, Orlando. *Alienação fiduciária em garantia*. 4ª Ed. São Paulo: RT; 1973, p. 113.

¹¹² Essa expressão é utilizada por Orlando Gomes em trechos anteriores. Cfr.: GOMES, Orlando. *Alienação fiduciária em garantia*. 4ª Ed. São Paulo: RT; 1973, p. 110.

¹¹³ GOMES, Orlando. *Alienação fiduciária em garantia*. 4ª Ed. São Paulo: RT; 1973, p. 130.

¹¹⁴ ALVES, José Carlos Moreira. *Da alienação fiduciária em garantia*. São Paulo: Saraiva; 1973, p. 133 e ss.

para o credor um amplo leque de possibilidades para a restituição do valor do bem, e não o bem propriamente dito. Tanto é assim que, segundo o § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 911/69, se o devedor inadimplente entrega o bem, deve o credor-fiduciário aliená-lo a terceiros e aplicar o preço da venda no pagamento do seu crédito e das despesas decorrentes da cobrança, entregando ao devedor o saldo porventura apurado, se houver.

Em verdade, como bem definiu o Superior Tribunal de Justiça, "o instituto da alienação fiduciária é uma verdadeira *aberratio legis*: o credor-fiduciário não é proprietário; o devedor-fiduciante não é depositário; o desaparecimento involuntário do bem fiduciado não segue a milenar regra da *res perit domino suo*"¹¹³.

Enfim, para sintetizar todo esse raciocínio, cito trechos do voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 206.482/SP (DJ 5.9.2003):

"(...) Tendo, então, na alienação fiduciária em garantia, mais de uma ficção: a ficção que leva à falsa propriedade do credor-fiduciário, a ficção do contrato de depósito, em que o devedor é equiparado ao depositário, certo que o credor tem, apenas, a posse indireta do bem, posse indireta que não passa, também, de outra ficção. E a partir dessas ficções, fica o comprador-devedor, na alienação fiduciária, sujeito à prisão civil. Mas o que deve ficar esclarecido é que a Constituição autoriza a prisão civil apenas do depositário infiel, ou seja, daquele que, recebendo do proprietário um certo bem para guardar, se obriga a guardá-lo e a devolvê-lo quando o proprietário pedir a sua devolução (Cód. Civil, arts. 1265 e segs., art. 1287). A Constituição, no art. 5º, LXVII, não autoriza a prisão civil de quem não é depositário e, porque não é depositário, na sua exata compreensão jurídica, não pode ser depositário infiel; noutras palavras, a Constituição autoriza a prisão civil -- art. 5º, LXVII -- apenas do depositário infiel, vale dizer, daquele que se tornou depositário mediante contrato de depósito, não do devedor que se torna depositário em razão de uma

¹¹³ RMC nº 4288/RJ, Rel. Min. Adhemar de Godoy, DJ 19.8.1995.

equiparação baseada numa mera ficção legal. Se isso fosse possível, amanhã, mediante outras equiparações, feitas em outras ficções legais, poderíamos ter uma prisão excepcional -- CF, art. 5º, LXVII -- transformada em regra, fraudando-se, assim, a Constituição. Mas o que deve ser acentuado é que a prisão civil do devedor-fiduciante, mediante a equiparação mencionada, não é tolerada pela Constituição, art. 5º, LXVII."

E adiante prossegue Velloso:

"Ora, a Constituição vigente, reconhecidamente uma Constituição liberal, que estabelece uma série de garantias à liberdade, não tolera, certamente, equiparações sem base em ficções, para o fim de incluir na autorização constitucional, a prisão. O que deve ser entendido é que a prisão civil somente cabe relativamente ao verdadeiro depositário infiel, não sendo toleradas equiparações que têm por finalidade resolver, com a prisão, uma obrigação civil. As normas infraconstitucionais interpretam-se no rumo da Constituição. No caso, permitir a prisão do alienante fiduciário, equiparado ao depositário infiel, é interpretar a Constituição no rumo de norma infraconstitucional. A Constituição, que deixa expresso que o Estado Democrático de Direito tem como fundamento, dentre outros, o princípio da dignidade da pessoa humana, -- art. 1º, III --, não pode tolerar que, em seu nome, seja autorizada a prisão do comprador de um bem móvel, que se tornou inadimplente. Não vale, é bom fazer o registro, a afirmativa no sentido de que a prisão, tratada de alienação fiduciária em garantia, do devedor-alienante, vem sendo autorizada pelo Supremo Tribunal. É que, após a promulgação da CF/88, a questão somente foi posta por ocasião do julgamento do HC 72.131-RJ, e vários foram os votos pela ilegitimidade constitucional dessa prisão. A prisão, portanto, do devedor-alienante, no contrato de alienação fiduciária em garantia, com base no D.L. 211/68, viola a Constituição, o art. 5º, LXVII."

Ante o exposto, não há dúvida de que a prisão civil do devedor-fiduciante viola o princípio da reserva legal proporcional, inconstitucionalidade esta que, portanto, fulmina a norma em referência desde a sua concepção, sob a égide da Constituição de 1967/69.

III - Conclusão

Em conclusão, entendo que, desde a ratificação, pelo Brasil, sem qualquer reserva, do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscreitos pelo Brasil, dessa forma, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de ratificação. Assim ocorreu com o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e com o Decreto-Lei nº 911/69, assim como em relação ao art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

A prisão civil do devedor-fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que: a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso (*Übermassverbot*), em sua triplíce configuração: adequação (*Geeignetheit*), necessidade (*Erforderlichkeit*) e proporcionalidade em sentido estrito: e b) o Decreto-Lei nº 911/69, ao instituir uma ficção jurídica, equiparando o devedor-fiduciante ao depositário, para todos os efeitos previstos nas leis civis e penais, criou uma figura atípica de depósito, transbordando os limites do conteúdo semântico da expressão "depositário infiel" insculpida no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição e, dessa forma, desfigurando

o instituto do depósito em sua conformação constitucional, o que perfaz a violação ao princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes).

Lembro, mais uma vez, que o Decreto-Lei n° 911/69 foi editado sob a égide do regime ditatorial instituído pelo Ato Institucional n° 5, de 1968. Assinam o decreto as três autoridades militares que estavam no comando do país na época. Certamente - e nesse ponto não tenho qualquer dúvida - , tal ato normativo não passaria sob o crivo do Congresso Nacional no contexto atual do Estado constitucional, em que são assegurados direitos e garantias fundamentais a todos os cidadãos.

Deixo acentuado, também, que a evolução jurisprudencial sempre foi uma marca de qualquer jurisdição de perfil constitucional. A afirmação da mutação constitucional não implica o reconhecimento, por parte da Corte, de erro ou equívoco interpretativo do texto constitucional em julgados pretéritos. Ela reconhece e reafirma, ao contrário, a necessidade da contínua e paulatina adaptação dos sentidos possíveis da letra da Constituição aos câmbios observados numa sociedade que, como a atual, está marcada pela complexidade e pelo pluralismo.

A prisão civil do depositário infiel não mais se compatibiliza com os valores supremos assegurados pelo Estado Constitucional, que não está mais voltado apenas para si mesmo, mas compartilha com as demais entidades soberanas, em contextos internacionais e supranacionais, o dever de efetiva proteção dos direitos humanos.

Tenho certeza de que o espírito desta Corte, hoje, mais do que nunca, está preparado para essa atualização jurisprudencial.

Com essas considerações, Senhora Presidente, nego provimento ao recurso.

ANEXO 2 - Recurso Extraordinário nº 632.778 de Pernambuco do Supremo Tribunal Federal

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 1 de 8

19/08/2014

PRIMEIRA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 632.778 PERNAMBUCO

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
AGTE.(s) : ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO
AGDO.(A/S) : ASPEPE - ASSOCIAÇÃO PROFISSIONAL DAS EMPRESAS DE PESCA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
ADV.(A/S) : URBANO VITALINO NETO

TRIBUTO - ISENÇÃO - ARTIGO 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - POLÍTICA INTERNACIONAL. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-0/RS, o Pleno proclamou a possibilidade de a União, atuando no campo internacional, disciplinar a isenção de tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - MATÉRIA FÁTICA E LEGAL. O recurso extraordinário não é meio próprio ao revolvimento da prova, também não servindo à interpretação de normas estritamente legais.

MULTA - AGRAVO - ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em desprover o agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do relator e por unanimidade, em sessão presidida pelo Ministro Marco Aurélio, na

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 2 de 8

RE 632778 AgR / PE

conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 19 de agosto de 2014.

MINISTRO MARCO AURÉLIO – PRESIDENTE E RELATOR

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 3 de 8

19/08/2014

PRIMEIRA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 632.778 PERNAMBUCO

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
 AGTE.(S) : ESTADO DE PERNAMBUCO
 PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO
 AGDO.(A/S) : ASPEPE - ASSOCIAÇÃO PROFISSIONAL DAS EMPRESAS DE PESCA DO ESTADO DE PERNAMBUCO
 ADV.(A/S) : URBANO VITALINO NETO

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Por meio da decisão de folhas 137 e 138, neguei seguimento ao extraordinário, consignando:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO
 TRIBUTO – ISENÇÃO – ARTIGO 151 DA
 CONSTITUIÇÃO FEDERAL – POLÍTICA
 INTERNACIONAL – GATT –
 POSSIBILIDADE PRECEDENTE DO
 PLENÁRIO – NEGATIVA DE
 SEGUIMENTO.**

1. O acórdão impugnado mediante o extraordinário foi sintetizado nesta ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE PESCADO DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. COBRANÇA DIFERENCIADA DE ALÍQUOTAS. CABIMENTO. APELO PROVIDO. 1. Pretensão de pagamento de alíquota diferenciada de ICMS à razão de dois e meio por cento nas operações de importação de pescados de qualquer natureza oriundos de país signatário do GATT, cuja

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 4 de 8

RE 632778 AgR / PE

origem deve se verificar no momento do desembaraço aduaneiro. 2. Tratamento dispensado ao pescado nacional, previsto no Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco. 3. Cabimento. 4. Norma estadual que estipula em sentido contrário, no caso o Decreto nº 21.050/98, com as modificações do Decreto nº 20.411/98, afronta ao contido nos arts. 152 da CF e 11 do CTN. 4. Apelo provido. 5. Liminar substitutiva ativa ratificada. Decisão unânime.

Não há divergência com o entendimento pacificado do Supremo sobre a matéria. Conforme assentado no Recurso Extraordinário nº 229.096-0/RS, a República Federativa do Brasil, ao celebrar acordos e tratados internacionais, pode instituir isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais. Daí, a constitucionalidade da isenção de ICMS relativa a mercadoria importada de país signatário do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio -GATT, quando isento o similar nacional. Eis o teor do Verbete nº 575 da Súmula do Supremo:

À MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS
SIGNATÁRIO DO (GATT) , OU MEMBRO DA (ALALC) ,
ESTENDE-SE A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CONCEDIDA A
SIMILAR NACIONAL.

A alegação do recorrente, no sentido de que a norma estadual, ao contrário do que decidido pelo Tribunal de origem, não promove discriminação entre o produto importado e o nacional, implica o reexame de matéria fática bem como a análise da legislação infraconstitucional pertinente.

2. Ante o precedente, nego seguimento ao extraordinário.

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 5 de 8

RE 632778 AgR / PE**3. Publiquem.**

O Estado de Pernambuco, no regimental de folha 143 a 146, insiste na índole constitucional da controvérsia, sustentando a existência de violação aos artigos 146, 150 e 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Federal. Discorre acerca da observância do tratamento igualitário previsto nas normas do GATT, asseverando não se tratar de isenção ou benefício fiscal.

A parte agravada, na contraminuta de folha 162 a 166, aponta o acerto da decisão impugnada.

É o relatório.

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 6 de 8

19/08/2014

PRIMEIRA TURMA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 632.778 PERNAMBUCO

VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste agravo, observaram-se os pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por procurador estadual, foi protocolada no prazo legal. Conheço.

Não assiste razão ao agravante. Conforme consignado, a conclusão adotada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco está em consonância com o entendimento do Supremo. O tema da inviabilidade de a União, consoante dispõe o inciso III do artigo 151 da Constituição Federal, instituir isenções de tributos da competência dos Estados e do Distrito Federal foi submetido ao exame do Plenário. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-0/RS, o Colegiado Maior proclamou a possibilidade de a União, atuando no campo internacional, disciplinar a matéria. Eis o que foi noticiado no Informativo/STF nº 476:

O Tribunal deu provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que entendera não recepcionada pela CF/88 a isenção de ICMS relativa a mercadoria importada de país signatário do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, quando isento o similar nacional. Discutia-se, na espécie, a constitucionalidade de tratado internacional que institui isenção de tributos de competência dos Estados-membros da Federação v. Informativo 137. Entendeu-se que a norma inscrita no art. 151, III, da CF (Art. 151. É vedado à União: ... III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.), limita-se a impedir que a União institua, no âmbito de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais, não se aplicando, portanto, às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional. RE 229.096/RS, rel. orig. Min.

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 7 de 8

RE 632778 AgR / PE

Ilmar Galvão, rel. p/ o acórdão Min. Cármen Lúcia, 16.8.2007.
(RE-229.096).

Acresce que – no tocante à alegação acerca da existência de discriminação entre o produto importado e o nacional – deslinde da controvérsia deu-se à luz dos fatos e das provas e sob o ângulo estritamente legal, não considerada a Constituição da República. A conclusão adotada fez-se alicerçada em interpretação conferida à legislação de regência, não ensejando campo ao acesso ao Supremo.

Ante o quadro, desprovejo o regimental. Imponho ao agravante a multa de 5% sobre o valor da causa, devidamente atualizado, a reverter em benefício da parte agravada.

Supreme Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 8 de 8



PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 632.778

PROCED. : PERNAMBUCO

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

AGTE.(S) : ESTADO DE PERNAMBUCO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO

AGDO.(A/S) : ASPEPE - ASSOCIAÇÃO PROFISSIONAL DAS EMPRESAS DE PESCA DO ESTADO DE PERNAMBUCO

ADV.(A/S) : URBANO VITALINO NETO

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, com imposição de multa, nos termos do voto do relator. Unânime. Não participaram, justificadamente, deste julgamento, os Senhores Ministros Dias Toffoli e Luiz Fux. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma, 19.8.2014.

Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Roberto Barroso.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Odim Brandão Ferreira.

Carmen Lillian Oliveira de Souza
Secretária da Primeira Turma

ANEXO 3 - Recurso Especial nº 228.324 do Rio Grande do Sul do Superior Tribunal de Justiça

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 228.324 - RS (1999/0077572-4)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA:

Cuida-se de recurso especial manifestado pela FAZENDA NACIONAL com espeque no art. 105, III, "a", do texto constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, mantendo o entendimento adotado em primeiro grau, estendeu pela não-incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) no caso concreto, sob pena de desrespeitar pacto internacional realizado entre Brasil e Uruguai. O aresto restou assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CâMBIO RELATIVAS À GULA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI NÃO INCIDÊNCIA.

1. Restou comprovada a existência de similar nacional, o que demonstra o tratamento diferenciado entre mercadorias estrangeiras e nacionais, o que é vedado pelo pacto internacional.

2. Na hipótese, em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional alterando a norma internacional, não a revoga, consoante dispõe o Código Tributário Nacional (art. 98).

3. Apelação e remessa oficial improvidas" (fl. 389).

Nas razões do apelo extremo (fls. 393/400), a recorrente sustenta violação do art. 1º, IV, do Decreto-Lei n. 1.783/90, porquanto essa norma teria revogado o Decreto n. 80.369/77 (Protocolo de Expansão Comercial Brasil-Uruguai), devendo incidir, conseqüentemente, o IOF sobre as operações de câmbio realizadas pela recorrida.

Além disso, defende ofensa ao art. 98 do CTN, já que o preceituado neste dispositivo aplica-se apenas aos tratados contratuais de tarifas, e não aos tratados-leis ou tratados normativos.

Contra-razões juntadas às fls. 406/411.

Após a admissão do apelo (fl. 414), os autos subiram a esta Corte, vindo-me conclusos.

É o relatório.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 228.324 - RS (1999/0077572-4)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE PROTEÇÃO COMERCIAL BRASIL-URUGUAI NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN.
2. Recurso especial não-provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA (Relator):

A orientação jurisprudencial desta Corte é no sentido de que o preceito inscrito no art. 98 do CTN não admite a revogação de tratado internacional pela legislação tributária antecedente ou superveniente. Preleciona, entretanto, que esse preceito aplica-se aos tratados que a doutrina denomina de tratados internacionais contratuais, ou seja, aqueles que tenham por objeto a importação de produto específico, que não cuidem, como os tratados normativos, de regras gerais disciplinadoras das relações comerciais entre os pactuantes. Exige-se também, a teor de precedentes deste Tribunal, que o tratado contratual contenha disposição expressa que imponha cláusula de isenção. Colaciono, por oportuno, precedentes desta Corte que bem refletem esse entendimento:

"TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM, EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE.

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

O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual.

Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a

Superior Tribunal de Justiça

desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM.

Recurso provido. Decisão unânime" (Primeira Turma, REsp n. 196.560/RJ, relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 10.5.1999).

"MANDADO DE SEGURANÇA ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM ISENÇÃO.

I - Se o acórdão recorrido é expresso em afirmar que as mercadorias foram importadas sob o regime de tratado contratual e não de tratado normativo, de caráter geral, não há divisar ofensa ao acórdão do GATT, NEM AO ART. 98 DO CTN.

II - Agravo regimental desprovido" (Segunda Turma, AgRg no Ag n. 67.007/RS, relator Ministro Antônio de Pádua Ribiero, DJ de 28.4.1997).

Na espécie, foi proposta ação visando a declaração da não-incidência do Imposto de Operações Financeiras (IOF) em operações de câmbio relativas à importação de mercadoria oriunda do Uruguai na vigência do Protocolo de Expansão Comercial Brasil-Uruguai publicado por meio do Decreto n. 80.369/77 (fl. 53).

Apreciada em primeira instância (fls. 361/366), a demanda foi, em parte, julgada procedente para declarar a não-incidência da exação. Entendeu o magistrando, diante das disposições contidas no referido decreto, que, sobre o produto importado do Uruguai – cloreto de polivinila – recaía o benefício fiscal. Transcrevo, por oportuno, o trecho do julgado que cuidou da matéria:

"A autora insurge-se contra a incidência de IOF sobre operações de câmbio relativas à importação de mercadoria oriunda do Uruguai, na vigência do Protocolo de Expansão Comercial Brasil-Uruguai, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 67/75, e publicado através do Decreto 80.369/77 (fl. 53).

O produto importado é 'Composto de PVC' (cloreto de polivinila), classificado no código 39.02.2.04 da NABALALC (fl. 57 dos autos), originário e procedente do Uruguai, e está abrangido pelo benefício da liberação de gravames e restrições, previsto nos Artigos 1, 2 e 4 do Protocolo de Proteção Comercial Brasil-Uruguai.

O Artigo 3, item 3.1, desse Protocolo (Tratado de Motivideo), estabelece:

'Para fins do presente protocolo, entende-se por gravames os direitos aduaneiros e quaisquer outros encargos de efeitos equivalentes, sejam de caráter fiscal, monetário ou cambial, que incidam sobre as importações.'

Portanto, o benefício de liberação de gravame deve incluir o IOF, pois esse constitui-se em gravame indireto das operações de importações, relação ao similar nacional.

Na fl. 183 dos autos consta o Ofício da CACEX/BB, comprovando a

Superior Tribunal de Justiça

existência de similar nacional do produto importado pela autora, condição necessária para a liberação dos gravames a que se refere o Protocolo" (fl. 365).

Na seqüência, o acórdão recorrido confirmou a sentença em sua integralidade.

Nesse contexto, entendo que o acordo internacional em análise caracteriza-se como tratado contratual, já que tem por objeto uma prestação jurídica concreta, como, na espécie, o comércio de produtos específicos. Efetivamente, há, no acordo em análise, a estipulação recíproca das respectivas prestações e contraprestação com o fim comum, não se prestando, apenas, para o estabelecimento de normas gerais de direito internacional público. Acrescente-se, ainda, que esse tratado, de forma expressa, institui o benefício fiscal concedido pela Corte **a quo**. Por essas razões, entendo que, no caso, afigurou-se escorreita a conclusão do aresto recorrido de que a superveniência de legislação nacional, em se tratando de matéria tributária, não revoga norma oriunda do tratado internacional em apreço, consoante dispõe o art. 98 do CTN. Acerca da interpretação desse dispositivo, colaciono, por apropriado, o ensinamento de Hugo Brito Machado: "Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior" (p. 62).

Diante dessas considerações, **conheço do recurso e nego-lhe provimento.**
É como voto.

ANEXO 4 - Recurso Especial nº 90871 de Pernambuco do Superior Tribunal de Justiça

DFA 12/08/97P

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 90.871-PE-(96/0017825-9)

RELATOR O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO
 RECORRENTE FRIGORÍFICO IBÉRICO LTDA
 RECORRIDO ESTADO DE PERNAMBUCO
 ADVOGADOS DRS. JOSÉ HENRIQUE WANDERLEY FILHO E OUTROS
 DRS. MURILO ROBERTO DE MORAES GUERRA E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL.

1. - O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III).
2. - Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistir lei estadual em tal sentido.
3. - A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sobre os limites impostos pela própria Carta Magna.
4. - O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional.
5. - Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

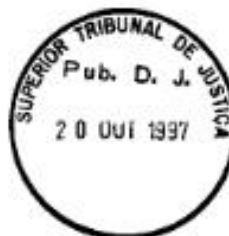
Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Exmos. Srs. Ministros José de Jesus Filho, Demócrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros.

Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Milton Luiz Pereira.
 Brasília, 17 de junho de 1997 (data do julgamento).

MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS, Presidente.

MINISTRO JOSÉ DELGADO, Relator.

096001780
 025913000
 009087140



DFA 03.06.97/P

*Supremo Tribunal de Justiça***RECURSO ESPECIAL Nº 90.871/PE (96/0017825-9)**096001780
025923000
009087110**RELATÓRIO****O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR) :**

O presente recurso especial, ao ser apreciado na sessão de 18.06.96, mereceu sobrestamento do julgamento, a fim de se aguardar que o Colendo Supremo Tribunal Federal se pronunciasse sobre o agravo de instrumento interposto contra a decisão que denegou subida ao recurso extraordinário interposto.

A certidão de fl. 137 e o requerimento de fls. 138/139 informam que o agravo não foi conhecido e que se negou provimento ao agravo regimental interposto contra a referida decisão.

Consolidou-se, assim, o não conhecimento do recurso extraordinário, pelo que deve se emprestar continuidade ao julgamento do especial que foi incluído na pauta de 13.06.96.

Conforme já relatado, a controvérsia em questão é a seguinte (fls. 123/124):

"O FRIGORÍFICO IBÉRICO LTDA interpõe o presente recurso especial (fls. 87/93), com fulcro no art. 105, inciso III, alíneas "a" e "c", da Constituição Federal, contra acórdão (fl. 65) proferido pela 2ª Câmara Civil do TJPE, assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - PROVA DO ATO IMPUGNADO - PRELIMINAR DESPREZADA - ISENÇÃO DE IMPOSTO ESTADUAL PELA UNIÃO - TRATADO - IMPOSSIBILIDADE.

Quando o mandado de segurança é de natureza nitidamente preventiva, não se cogita de prova do ato impugnado, daí a razão de desprezar-se a preliminar de extinção do processo, sem julgamento do mérito.

O atual Sistema Tributário Nacional não permite a isenção de ICMS - de competência estadual - através de tratado firmado pela União (inteligência do disposto no art. 151, III, da Constituição Federal), salvo



as exceções previstas no art. 155, incisos X a e XII e e f) do que não se cogita, na espécie.

Provimento do reexame necessário, prejudicado o recurso voluntário. Voto vencido."

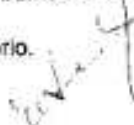
O recorrente aduz contrariedade a preceito do GATT e ao artigo 98 do CTN, além de suscitar dissídio jurisprudencial.

A parte recorrida, em contra-razões (fls. 95/100), alega em preliminar ser inadmissível o apelo interposto por não especificar a seu ver a legislação infraconstitucional que entende violada, sustentando, no mérito, ser correta a decisão do venerando acórdão recorrido.

Consta dos autos a interposição de recurso extraordinário (fls. 80/85), devidamente contra-arrazoado (fls. 102/107).

Negado seguimento a ambos os apelos perpetrados por despachos (fls. 109 e 111), subiram os autos por haver sido dado provimento a agravo de instrumento contra o despacho que negou seguimento ao especial".

É o relatório.



DFA 09.06.97P

*Supremo Tribunal de Justiça***RECURSO ESPECIAL Nº 90.871/PE (96/0017825-9)**

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL.

1. - O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III).
2. - Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistir lei estadual em tal sentido.
3. - A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna.
4. - O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional.
5. - Recurso especial improvido.

096001780
025933000
009087190

VOTO**O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):**

Os fundamentos do voto vencedor do acórdão são suficientes para se ter como improvido o presente recurso especial. Transcrevo o inteiro teor do mesmo, da lavra do eminente Des. Napoleão Tavares, bem como o voto do não menos eminente Des. Belém de Alencar, que o acompanhou.

O voto do Desembargador Napoleão Tavares está assim posto (fls. 71/72):

"Se a competência para legislar sobre ICM é do Estado-membro, é difícil entender como possa a União, firmando um Tratado Internacional, conceder isenção para pagamento de tributo cuja competência não é sua.

A vigente Constituição Federal (outubro/1988) afirma, no seu art. 151: É vedado à União:

"I e II - "omissis"

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

É corrente que a Súmula nº 755, do STF enuncia:

"À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da AIAIC estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadoria concedida a similar nacional".



É bem de ver, todavia, que esse verbete da Súmula teve como referência a Constituição Federal de 1969, art. 20, III, cujo teor era o seguinte: "É vedado: Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino"; o CTN, art. 97, IV e art. 98 (L. 5172, de 25.10.66, e Parte II, art. III, §§ 1º e 2º do GATT), e mais decisões em R.R.E.E., todos datados de 1976, conforme o ADENDO nº 5 aprovado pelo Tribunal Pleno em sessão de 15.12.76 (v. D. da Justiça deste Estado, de 31.12.1976).

Portanto, o comando da Lei Maior Nacional é posterior à edição da Súmula, de sorte que tudo o mais, inclusive, há de render-se à Constituição Federal. Esse universo anteriormente montado, e que estava em funcionamento, ruim, implodiu, ante a vedação maior. Os tratados serão eficazes com referência aos tributos da competência da União, sem dúvida.

De modo que, em face destas considerações, o meu voto é dando provimento ao reexame necessário, para cassar a segurança concedida e bem assim a liminar deferida, prejudicado o recurso voluntário."

O Desembargador Belém de Alencar, após registrar o conteúdo do voto vencido, pronunciou-se do modo seguinte (fls. 75/78):

"Eu pedi vista, ante a divergência. E eu vou resumir meu voto, lendo o comentário de Sacha Calmon Navarro Coelho, nos seus Comentários à Constituição de 1988, especificamente, no sistema tributário.

Ele diz:

"185. A proibição da isenção heterônoma e as exceções. A União está obstada de conceder isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 151, III). Coloquemos a questão: as isenções são autonômicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autonômica é a isenção concedida pelo Poder Legislativo de Pessoa Jurídica de Direito Público, titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma Pessoa Jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo, objeto da isenção. A isenção heterônoma é isenção de tributo de alheia competência. Por outro lado, cada ordem de governo da Federação, União, Estados e Municípios, possui, cada qual, Poder Legislativo. A União tem o Congresso Nacional (bicameral). Os Estados contam com Assembléias Legislativas e os Municípios com Câmaras de vereadores. Como a competência para instituir tributos, e conseqüentemente para isentar, é competência legislativa, a tais casas de legisladores, das três ordens de governo, compete legislar sobre tributos das respectivas competências, nos estritos termos e teores da Constituição. Pois bem, a Constituição de 1988 neste campo cometeu uma aparente confusão, senão vejamos. O art. 151 veda a isenção heterônoma da União em tributos estaduais e municipais. No entanto, o art. 155, XII, e f, da

mesma CF dispõe que compete ao legislador federal, mediante lei complementar, excluir da incidência (isenção) do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no inciso X, a (imunidade dos produtos industrializados remetidos para o exterior). Equivale dizer, apesar da vedação de heterônoma isenção (genericamente) prescreve a Constituição tipicamente caso de isenção heterônoma da União em imposto do Estado-membro. A expressão "excluir da tributação" é um eufemismo destituído de qualquer valor científico. As categorias exonerativas já estão devidamente tipificadas na Teoria Geral do Direito Tributário (a propósito, ver o nosso Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, SP, 1982, ps. 117 em diante). As contradições continuam. O art. 156, § 4º, II da CF diz caber à lei complementar excluir da incidência do ISS a exportação de serviços para o exterior. Vale dizer, a União está autorizada por lei complementar a conceder isenções de serviços tributáveis pelo ISS de competência municipal. Teria sido melhor que o constituinte tivesse lavrado a seguinte regra: A União só poderá conceder, mediante lei complementar, isenções de tributos estaduais e municipais no caso de mercadorias e serviços remetidos para o exterior. Pois esta é a realidade normativa da Constituição. Ao que parece o constituinte fez abstração de que o Congresso Nacional é o Poder Legislativo da União Federal. Por isso o considerou Poder Legislativo da nação quando utiliza lei complementar (lei Nacional e não simplesmente lei federal). Talvez não se tenha dado conta da contradição em que incorreu. É bem possível, por outro lado, que o constituinte, em revanche, pretendesse desautorizar preceito contrário existente na Constituição de 1967, com a seguinte redação: Art. 19, § 2º: "A União, mediante lei complementar e atendendo o relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais." A vantagem da Constituição de 1988 é ter precisado os casos em que pode ser utilizada a isenção heterônoma por lei complementar do Congresso Nacional (Poder Legislativo da União). A fórmula de 1967 era ampla e oca. O que, alfm, é "relevante interesse social ou econômico nacional"? Todavia, em substância, nada mudou, quanto à existência de isenções heterônomas no Direito Constitucional brasileiro. Mas a matéria, embora verbalmente mal cuidada, estreitou as possibilidades da isenção heterônoma, limitando-a única e exclusivamente aos casos previstos como exceções à regra geral proibitiva que acabamos de ver. A vedação da isenção heterônoma como princípio é bem-vinda ao federalismo, e as exceções são justificáveis tendo em vista o necessário controle do expor-drive (esforço de exportação) pela União Federal."

Ora, não se trata aqui de isenção de produto industrializado a ser mandado para o Exterior.

h9

De modo que acho que tem inteira aplicação a doutrina do Sacha Calmon e, por esta razão eu voto acompanhando o Desembargador Napoleão, dando provimento ao reexame necessário para cassar a segurança concedida e bem assim a liminar deferida, prejudicado o recurso voluntário."

Não tenho razões outras que me levem a divergir dos doutos ensinamentos acima transcritos.

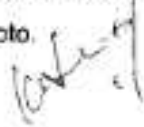
Certo é que a amplitude que a Constituição Federal outorga à União Federal para celebrar tratados recebe os limites impostos pela própria Carta. No caso, há em tema de isenção, a proibição constitucional da União instituir isenções tributárias da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151, III, CF).

Com base em tal princípio constitucional é que deve ser interpretado o art. 98, do CTN, quando dispõe que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna.

Em se tratando de isenção, há, também, de se cumprir a regra de que somente por lei tal benefício pode ser concedido. Não é o caso da temática discutida nos autos.

Por tais fundamentos, nego provimento ao recurso especial em exame.

É como voto.



096001780
025943000
009087160

Supremo Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA TURMA

Nro. Registro: 96/0017825-9

RESP 00090871/PE

PAUTA: 13 / 06 / 1996

JULGADO: 17/06/1997

Relator

Exmo. Sr. Min. JOSE DELGADO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS

Subprocurador-Geral da República

Secretário (a)

MARIA AUXILIADORA RAMALHO DA ROCHA SCATO

AUTUAÇÃO


RECTE : FRIGORIFICO IBERICO LTDA
ADVOGADO : JOSE HENRIQUE WANDERLEY FILHO E OUTROS
RECDO : ESTADO DE PERNAMBUCO
ADVOGADO : MURILO ROBERTO DE MORAES GUERRA E OUTROS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Jose de Jesus Filho, Democrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Milton Luiz Pereira.

O referido é verdade. Dou fé.
Brasília, 17 de junho de 1997


SECRETÁRIO(A)