UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

MAYARA DOS SANTOS DANIEL

RECEPÇÃO E EXECUÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Tubarão

2011

MAYARA DOS SANTOS DANIEL

RECEPÇÃO E EXECUÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso Graduação em Relações Internacionais da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Relações Internacionais.

Orientadora: Milene Pacheco Kindermann, Dra.

Tubarão

2011

MAYARA DOS SANTOS DANIEL

RECEPÇÃO E EXECUÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

FOLHA DE APROVAÇÃO

Este Trabalho de Conclusão de Curso do Curso de Relações Internacionais da Universidade do Sul de Santa Catarina – UNISUL foi julgado adequado à obtenção do título de bacharel em Relações Internacionais e aprovado em sua forma final pelo curso de Relações Internacionais da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Tubarão, SC, 01 de dezembro de 2011.

Banca examinadora:

_____

Orientador (a): Profª Milene Pacheco Kindermann, Dra.

_____

Examinador (a) 1: Profª Gisele Vargas, Esp.

_____

Examinador (a) 2: Profª Carla Aparecida Marinho Borba, Msc.

Dedico este trabalho aos meus pais que me apoiaram ao longo destes anos de curso. E a todos que acreditam em mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida.

Agradeço aos meus familiares, que sempre estiveram presentes me ajudando.

Agradeço a todos que me cercam por estarem sempre juntos me incentivando a continuar.

Agradeço aos meus professores pelos ensinamentos acadêmicos.

Agradeço a minha orientadora, Milene, pela orientação ao longo desse ano, sendo sua orientação indispensável para a conclusão deste trabalho.

RESUMO

Este estudo é um Trabalho de Conclusão de Curso. O tema é recepção e execução de tratados internacionais no Brasil em matéria tributária e o problema de pesquisa consiste em saber como são recebidas e aplicadas no direito interno normas tributárias definidas nos tratados internacionais. O objetivo geral é mostrar como são recebidas e aplicadas no direito interno normas tributárias definidas nos tratados internacionais atualmente. Desta forma, o estudo aborda a recepção e execução de tratados internacionais no direito interno brasileiro; a posição legislativa dos tratados internacionais no Brasil; o processo de elaboração e execução de tratados internacionais no Brasil; a matéria tributária e o poder do Estado de tributar; a recepção dos tratados em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação no território nacional. Os tratados internacionais em matéria tributária são recepcionados por meio de aprovação congressual e promulgação e são aplicados no ordenamento jurídico brasileiro com força norma infraconstitucional, assim adquirindo status de lei ordinária os tratados em matéria tributária inseridos passam a integrar os dispositivos convencionais.
Este trabalho é definido como pesquisa bibliográfica, e qualitativa com utilização do método indutivo, sendo submetido à análise em banca.

Palavras-chave: Direito interno brasileiro; Matéria tributária; Tratados internacionais.

ABSTRACT

This study is a Work of Conclusion of Course. The theme is reception and execution of international treaties in Brazil in tax matter and the research problem consists of knowing as they are received and applied in the right internal defined tax norms in the international treaties. The general objective is to show as they are received and applied in the right internal defined tax norms in the international treaties now. This way, the study approaches the application and execution of international treaties in the Brazilian internal right; the legislative position of the international treaties in Brazil; the elaboration process and execution of international treaties in Brazil; the tax matter and the power of the State to tax; the reception of the treaties in tax matter in the Brazilian juridical ordenamento and his/her application in the national territory. The international treaties in tax matter are received through approval congressual and promulgation and they are applied in the Brazilian juridical ordenamento with force norm infraconstitucional, like this acquiring status of ordinary law the treaties in tax matter inserted pass to integrate the conventional devices.

This work is defined as research bibliographical, and qualitative with use of the inductive method, being submitted to the analysis in newsstand.

Keywords: Brazilian international right; Tax matter; International treaties.

LISTA DE SIGLAS

CD – Câmara dos Deputados

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CHT – Convenção de Havana sobre Tratados

CN – Congresso Nacional

CTN – Código Tributário Nacional

CVDT – Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

LC – Lei Complementar

LIDB - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

SF – Senado Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tributos 22
Quadro 2 - Tratados Multilaterais em Matéria Tributária 46
Quadro 3 - Tratados Bilaterais em Matéria Tributária 47
Quadro 4 - Tratados Bilaterais em Matéria Tributária 48
Quadro 5 - Tratados Bilaterais em Matéria Tributária 49

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de Formação dos Tratados Internacionais.....26
Figura 2 – Pirâmide de Leis 36
Figura 3 – Processo de Referendo no Brasil 42
Figura 4 – Processo de aceitação de um tratado 42

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 12

2.1 TRIBUTOS 17

2.1.1 Fato gerador da obrigação tributária 20

2.1.2 O Estado e o seu poder de tributar 21

2.1.3 Objetivo e finalidade do tributo 23

2.1.4 Contribuinte 23

2.2 TRATADOS INTERNACIONAIS 24

2.2.1 Fases de elaboração de tratados 25

2.2.1.1 Negociações preliminares e assinatura 26

2.2.1.2 Aprovação parlamentar (Referendo) 28

2.2.1.3 Ratificação 29

2.2.1.4 Registro e publicação 30

2.2.2 Capacidade para celebração de tratados 31

2.2.3 Revogação e extinção de tratados 32

2.3 RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNO E DIREITO INTERNACIONAL . 33

2.3.1 Monismo e Dualismo 33

2.4 ORDENAMENTO JURÍDICO 35

2.4.1 Vigência das leis no tempo e no espaço 37

2.4.2 Revogabilidade de lei 37

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS 40

3.1 ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL 40

3.2 POSIÇÃO LEGISLATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL 44

3.3 OS TRATADOS BRASILEIROS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA 46

3.4 RECEPÇÃO E APLICAÇÃO DOS TRATADOS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO..... 49

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES..... 63

5 REFERÊNCIAS..... 65

1 INTRODUÇÃO

O tema deste Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado no curso de Relações Internacionais, é a recepção e execução de tratados internacionais no Brasil em matéria tributária. A linha de pesquisa deste trabalho é Políticas Públicas, Multilateralismo e Emancipação Humana.

Os tratados internacionais são a principal fonte do Direito Internacional Público, destinados a produzir efeitos jurídicos e são regidos pelo direito internacional. Os tratados internacionais celebrados no Brasil e o conflito com as normas internas brasileiras são temas com muita relevância, pois o ordenamento jurídico brasileiro é complexo perante o entendimento do cidadão comum. Os tratados internacionais são praticados entre dois Estados soberanos ou mais, e também por organizações internacionais.

Os Estados possuem total capacidade para celebrar tratados internacionais de qualquer que seja a matéria. O acordo formal produzido entre os Estados-parte é o ato jurídico que produz a norma. Os Estados foram motivados a fazer parte da Convenção de Viena devido à função internacional que os tratados representam nas relações internacionais. Os tratados, de forma geral, representam um importante instrumento de cooperação pacífica entre as nações e preservam o preceito de soberania. Fica a cargo de o Congresso Nacional (CN) brasileiro aprovar um tratado internamente por meio de um decreto legislativo, mas delegam-se atribuições para continuidade da aprovação a Câmara de Deputados (CD) e o Senado Federal (SN).

Os tratados internacionais servem de fonte para o direito internacional, mas é difícil estimar a partir de quando os acordos passam a produzir seus efeitos no ordenamento jurídico, porque se pode perceber a dificuldade de inserção desses acordos internacionais nos ordenamentos internos dos países. Uma vez assinado o tratado, para que ele consiga cumprir os efeitos estabelecidos no texto que os países assinaram, e no cenário internacional, ele necessita ser incorporado às legislações internas de cada país.

A matéria tributária abordada diz respeito aos tributos arrecadados pelo sistema tributário do Estado destinado aos recursos financeiros do poder público.

Os tributos no Brasil podem ser cobrados pela União, pelos Estados, Distrito Federal ou pelos Municípios, referentes a serviços prestados à população, estes são impostos federais; estaduais; municipais; taxas, contribuições sociais e de melhoria e empréstimo compulsório.

O poder do Estado de tributar diz respeito à soberania estatal que todo Estado possui, em alguns com mais impostos e outros menos, mas todos os países possuem carga tributária para angariar recursos próprios.

Para o Estado o tributo é a forma mais prática de arrecadação fiscal para cumprir com suas obrigações estatais, e manter uma amigável relação entre o fisco e o contribuinte.

Os contribuintes dos tributos são todos os sujeitos que geram uma obrigação tributária que necessite de contribuição para manter o serviço ativo. No caso, todo serviço ou obrigação imposta pelo Estado gerará um imposto ou taxa para o cidadão contribuir.

Os tratados internacionais em matéria tributária possuem um grande entrave com relação à soberania fiscal que cada Estado possui de tributar, pois a partir do momento que é ratificado o tratado entre as partes, o Estado não poderá realizar nada que não esteja previsto no contrato acordado, como isenções de tributos e outros benefícios fiscais, sem o consentimento dos outros Estados, e isso pode implicar em um descumprimento, que pode levar à extinção do tratado.

Os tributos assumem relevante posição no cenário estatal, sendo o poder tributário uma ferramenta específica do bem comum. Os tributos são derivados de um fato gerador da obrigação tributária do contribuinte, portanto, todo contribuinte necessita de um efeito que crie a responsabilidade para o pagamento em espécie. O pagamento de tributo consiste em um dever fundamental dos contribuintes, um preço à manutenção de sua liberdade, propriedade privada e da obtenção de prestações estatais.

A Ordem Tributária ao ser tratada como garantia individual fundamental do contribuinte deverá se sujeitar quando a norma jurídica internacional celebrada por tratado favorecer e fortalecer as garantias do contribuinte, se tal garantia entrar em conflito com a Ordem Tributária deverá prevalecer à norma internacional, pois, se tratando de relações internacionais, atuará o princípio da especialidade da norma internacional.

Diante dessas considerações, o que se discute é a maneira que os tratados internacionais em matéria tributária são aplicados e executados no Brasil diante de todos os

entraves que ainda existem com relação à recepção e execução dos tratados internacionais no ordenamento interno do Brasil.

Este trabalho busca respostas para a seguinte pergunta: Como são recebidas e aplicadas no direito interno normas tributárias definidas nos tratados internacionais?

O objetivo geral deste trabalho é mostrar como são recebidas e aplicadas no direito interno normas tributárias definidas nos tratados internacionais atualmente.

E como objetivos específicos, apresentam-se: definir a recepção e execução de tratados internacionais no direito interno brasileiro; demonstrar a posição legislativa dos tratados internacionais no Brasil; estudar o processo de elaboração e execução de tratados internacionais no Brasil; analisar a matéria tributária e o poder do Estado de tributar; identificar como os tratados em matéria tributária são recepcionados no ordenamento jurídico brasileiro e aplicados no território nacional.

Este trabalho tem como justificativa e relevância do estudo, o fato de os tratados internacionais serem acordos internacionais entre Estados que acarretam obrigações pertinentes a cada país e contribui para o bom relacionamento de soberania e paz mundial entre ambos. Os Estados cumprem os tratados nos seus territórios, refletindo nas normas que os indivíduos ou organizações ficam obrigados a observarem, especialmente no que se refere às questões de tributos, que geram receita aos Estados e "despesas" aos contribuintes.

Por ser o trabalho uma pesquisa realizada para a compreensão do leitor, este tema apresenta a importância científica e social, como estudos futuros para o aprimoramento do tema.

Para a sociedade, este trabalho apresenta questões que contribuem para o fácil entendimento da atuação dos Estados em um procedimento internacional, as fases estabelecidas em um tratado e o que os Estados necessitam para seguir cumprindo os compromissos pré-estabelecidos no texto assinado pelas partes contratantes.

O tema de estudo deste trabalho se enquadra como um tema atual, que faz parte da agenda dos países, pois os Estados celebram tratados internacionais em matéria tributária com bastante freqüência no cenário internacional.

Para os acadêmicos em geral e profissionais da área, este estudo é uma pesquisa importante para obtenção de uma visão holística das Relações Internacionais dos países

negociadores que criam as leis, tratados e outros instrumentos jurídicos que estão a cargo do Poder Executivo de cada país.

Para o curso de Relações Internacionais o estudo tem sua importância pelo fato de ser um ato jurídico celebrado entre Estados que buscam parcerias, e esse trabalho pode influenciar pesquisas futuras na área do direito internacional público dentro das relações internacionais.

Este estudo tem relação com os tratados internacionais do Brasil em matéria tributária, que são fontes do Direito Internacional Público, sendo possível analisar como são recepcionados e aplicados esses tratados dentro do ordenamento jurídico brasileiro atualmente.

Este trabalho pode ser classificado como pesquisa exploratória e, segundo Rodrigues (2006), a pesquisa exploratória é um trabalho onde há levantamento bibliográfico acerca do assunto pesquisado. Tem como característica, esclarecer conceitos, familiarizando o leitor sobre o tema.

Este estudo também pode ser definido como pesquisa qualitativa. A pesquisa qualitativa tem base na realidade estudada, procurando analisar e descrever os fatos em si, tendo este tipo de pesquisa como descritiva.

O método utilizado neste trabalho foi o indutivo. Segundo Motta (2009), o método indutivo é aquele que parte de vários raciocínios específicos para concluir um conhecimento geral ou universal.

Os dados se baseiam em fontes secundarias, obtidas através de pesquisa bibliográfica. Segundo Rodrigues (2006), a pesquisa bibliográfica ocorre quando o pesquisador utiliza materiais científicos já publicados sobre o assunto, tendo assim conhecimento teórico aprofundado para desenvolver o seu trabalho científico. As informações que constam no trabalho são baseados em dados retirados de livros, artigos publicados e sites oficiais, por se tratar de uma pesquisa bibliográfica.

Os dados coletados foram apresentados em forma de relatório de pesquisa para a disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, do curso de Relações Internacionais, da Universidade do Sul de Santa Catarina, Campus de Tubarão.

Este trabalho possui introdução, desenvolvimento e conclusão, organizados em quatro capítulos, sendo subdivididos em quatro seções.

A introdução consiste na abordagem do tema, problema, objetivos, justificativa e metodologia, e se refere ao primeiro capítulo do trabalho.

O segundo capítulo trata da fundamentação teórica que aborda os conceitos e características principais sobre os assuntos apresentados ao longo do trabalho.

O terceiro capítulo consta a apresentação e análise dos dados. Esta dividido em quatro seções, sendo que a primeira seção trata da forma como ocorre a elaboração e execução de tratados internacionais no Brasil. A segunda seção apresenta-se a posição legislativa dos tratados internacionais em matéria tributária. A terceira seção demonstra os tratados brasileiros em matéria tributária e na última seção encontra-se como são recepcionados e aplicados os tratados tributários brasileiros no ordenamento jurídico brasileiro.

O último capítulo que se refere à conclusão e recomendações trarei as conclusões dos capítulos e recomendações futuras a partir do estudo realizado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TRIBUTOS

Segundo Denare (2000), na linguagem jurídica e financeira, o termo tributo designa gênero do qual constituem espécies os impostos, taxas e a contribuição de melhoria.

Para Lentz (2007), tributo é a obrigação decorrente de lei, que deve ser pago pelo particular em moeda corrente, diretamente a entidade tributante.

Para Silva (2008), na terminologia fiscal, tributo é a contribuição devida por todo cidadão estabelecido, ou residente num Estado, para formação da receita pública, destinada a suprir os encargos públicos do mesmo Estado.

O Código Tributário Nacional Brasileiro (CTN) apresenta como conceito legal de tributos, o que consta no artigo 3°:

> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2011a)

A Constituição da República Federativa do Brasil (CF) de 1988 lista os tipos de tributos:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> I – impostos;
>
> II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
>
> III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 2011b)

Segundo Denare (2000), o imposto é o tributo de maior relevância no sistema tributário de qualquer país, pois constitui fonte permanente de recursos financeiros e, comparado aos demais tributos, representa a quase totalidade da arrecadação dos entes públicos.

Para Silva (2008), o imposto representa a prestação ou a contribuição, que é devida por toda pessoa, seja física ou jurídica, ao Estado, para formação da receita, de que necessita, para arcar com as despesas e manutenção de sua própria existência.

O CTN apresenta como conceito legal de imposto, o que expressa no artigo 16º:

> Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. (BRASIL, 2011a)

Segundo Denare (2000), taxas são figuras impositivas menores do campo tributário. Conhecida de longa data, inexistia, em seus primórdios, um critério científico para distingui-las dos impostos. Para Silva (2008), a taxa importa numa remuneração, ou num pagamento, que é devido sem qualquer finalidade fiscal, para atender o custo de um serviço, ou de uma utilidade imediata que nos é prestada pelo Estado.

O CTN expressa qual o fato gerador das taxas no artigo 77º:

> Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 2011a)

Segundo Denare (2000), a contribuição de melhoria é um tributo *sui generis*, que não se confunde com as taxas, embora com estas tenha certa semelhança.

De acordo com Sabbag (2005), a contribuição de melhoria é o tributo entregue à competência comum da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, podendo então tratar-se de tributo federal, estadual ou municipal.

Segundo Silva (2008), contribuição de melhoria é a prestação pecuniária, exigível compulsoriamente pelo Estado, em função de obra pública que acarreta melhoria ao imóvel do contribuinte.

O CTN dispõe a finalidade da contribuição de melhoria no artigo 81º:

> Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 2011a)

Além destes tipos de tributos, ainda encontramos as contribuições sociais, econômicas e corporativas.

Segundo Amaro (2008), as contribuições sociais se apóiam no Título VIII da CF (“Da Ordem Social’), onde se afirma o primado do trabalho e se põem os objetivos do bem estar e da justiça social.

As contribuições sociais são instituídas pela União, com base nos arts. 149 e 195 da CF. Trata-se de espécie tributária com finalidade definida. (LENTZ, 2007)

Para Silva (2008), a contribuição social destina-se ao custeio de serviços e encargos decorrentes da previdência e assistência social.

As contribuições para intervenção no domínio econômico tratam-se de contribuições que se baseiam no art. 149 da Constituição, e só podem destinar-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes. (AMARO, 2008)

Para Silva (2008), contribuição de domínio econômico tem por finalidade o custeio de serviços e encargos oriundos da intervenção da União no domínio econômico.

Contribuição no interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são tributos que custeiam as atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções de interesse público. (AMARO, 2008)

Conforme Silva (2008), contribuição de categorias profissionais destina-se ao custeio de atividades dos órgãos sindicais e profissionais, de categorias profissionais ou econômicas, inclusive para a execução de programas.

As contribuições profissionais visam prover de recursos os órgãos fiscalizadores das profissões com o propósito de lhes permitir exercer atividade controladora e fiscalizatória dos profissionais e eles vinculados. (SABBAG, 2005)

Segundo Moraes (2006), em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, o texto constitucional expressamente determina que estas não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; e que incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

Todas as contribuições citadas acima incidem sobre a folha de salários das empresas pertencentes à categoria correspondente e se destinam a financiar atividades de bem-estar social dos trabalhadores. (SABBAG, 2005)

Por último, ainda é possível o Estado tributar por meio do Empréstimo compulsório.

Segundo Amaro (2008), o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado o dever de restituir a importância que foi emprestada.

O empréstimo compulsório é o único tributo restituível, a lei que o criou deve estabelecer como devolver a importância ao contribuinte. (LENTZ, 2007)

Segundo Moraes (2006), nos termos do art. 148 da CF, a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios, que são espécie tributária, em duas hipóteses: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua que está por vir e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado, nesse último caso, o princípio da anterioridade.

2.1.1 Fato gerador da obrigação tributária

Consiste na situação que faz nascer à obrigação de pagar a importância pecuniária correspondente. O artigo 114 do CTN define que "O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

Ressalta o efeito de estabelecer os conceitos de incidência, não incidência, imunidade e isenção, de distinguir os tributos em gênero e em espécie. (AMARO, 2006)

Na definição legal do CTN diz que "o fato gerador é interpretado abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos afetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos" (art. 118).

Conforme Sabbag (2005) o fato gerador define a natureza jurídica do tributo (taxas, impostos, contribuição de melhoria). Para Silva (2008) é a execução material da obra pública (CF, art. 145, III).

Em um imposto de importação, por exemplo, o fato gerador é a própria realização de uma operação de importação, o imposto de importação (II) é um imposto federal (art.153, CF/88). Numa taxa o fato gerador é a prestação de um serviço público, sendo, por exemplo, uma de iluminação pública, que a população em geral usufrui e paga por esse serviço prestado. Numa contribuição de melhoria é a cobrança por uma obra pública que venha a valorizar o imóvel particular, como é o caso do asfaltamento de uma rua ou calçamento de uma rua, isso irá valorizar o imóvel depois de realizada a obra então a população contribui com essa melhoria. Na contribuição social, o fato gerador é o salário do trabalhador, sendo assim o INSS pago mensalmente pelo funcionário de uma empresa. Na contribuição de intervenção no domínio econômico é a própria intervenção do setor privado no setor público, a exemplo da contribuição sobre os combustíveis. Na contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas é a contribuição gerada por um órgão que se destina a apoiar os profissionais de certa área, como por exemplo, o sindicato dos empregados ou patronal. Por último, está o empréstimo compulsório que tem por fato gerador a necessidade do investimento público em uma situação de emergência, como poderia ter sido aplicado no apagão do Nordeste e Sudeste do país para que a população não sofresse com a falta de energia.

2.1.2 O Estado e o seu poder de tributar

Segundo Machado (2001), no exercício de sua soberania, o Estado precisa que os indivíduos forneçam-lhe os recursos necessários às suas operações. O poder que o Estado possui de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal.

A atividade financeira do Estado se justifica na obtenção de meios para satisfazer às necessidades públicas, mediante a efetivação de uma receita, administração da arrecadação, realização de gastos ou investimentos. (LENTZ, 2007)

O Estado necessita arrecadar o tributo, pois possui despesas públicas que são tudo que o Estado gasta para atender as necessidades públicas da população em geral.

As despesas públicas não podem ser maiores que as receitas públicas arrecadadas, assim toda despesa deve estar prevista no orçamento público. O orçamento público é a peça que demonstra todas as contas públicas, estão incluídas as receitas e as despesas para obtenção de um plano econômico-financeiro.

A capacidade tributária é designada por quem cobra e quem paga os tributos. A capacidade pode ser ativa, sendo quem cobra o tributo, através da lei. Tanto pode ser a União quanto outra pessoa jurídica delegada mediante a lei, como, por exemplo, os sindicatos que disciplinam algumas atividades profissionais. A capacidade passiva é representada por quem paga o tributo, isto é, o contribuinte. (LENTZ, 2007)

No Brasil os tributos podem ser cobrados pelos órgãos estatais, como é o exemplo do quadro 1, que divide os tipos de tributos que a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município podem cobrar.

Quadro 1 – Tributos

Competência da União	Competência dos Estados, DF e Municípios
Impostos, Taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais diversas, (arts. 149; 195, § 6º; 212, § 5º e 240, CF) empréstimo compulsório	Impostos, Taxas, contribuição de melhoria, só contribuição social previdenciária, cobrada de seus servidores, em benefício destes (art.149, parágrafo primeiro, da CF)

Fonte: Elaboração da autora.

No entanto, o Estado não tem o poder de livremente tributar. Este poder deve estar previsto em lei, o que limita a sua atuação. Segundo Moraes (2006), a limitação constitucional ao exercício estatal do poder de tributar é essencial para garantia da segurança jurídica e dos direitos individuais, em especial o de propriedade, evitando abusos e arbitrariedades e permitindo uma relação amigável entre o Fisco e o contribuinte.

Conforme Nogueira e Rosso (2007), a CF de 1988 é repleta de instrumentos inibidores do poder de tributar. O Estado fiscal brasileiro encontra barreiras que impedem sua voracidade e direcionam o atuar extra fiscal do Estado.

Segundo Amaro (2006), o art. 151, III, da CF proíbe a União de instituir isenções de tributos estaduais, do Distrito Federal e municipais.

A questão da isenção de tributos estaduais ou municipais por "lei da União" sempre esteve mal disciplinada. Na Constituição anterior, permitia-se que a União, sob certas condições, concedesse isenção de tributos estaduais e municipais (art. 19, §2°); já a atual diz o contrário.

2.1.3 Objetivo e finalidade do tributo

Segundo Machado (2001), o objetivo do tributo sempre foi o de angariar recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, o tributo é utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de alguns bens e produzindo os efeitos mais diversos na economia.

Conforme Nogueira e Rosso, **(**2007, p. 199) a finalidade que os tributos devem assumir não é somente de arrecadação, senão a de regular as relações sociais, prestando-se como forma de equilíbrio dessas relações.

Os tributos devem ser instituídos e cobrados por determinados entes políticos para alimentar a máquina estatal e realização das necessidades públicas. Essa é a sua função principal, que é denominada fiscal. (LENTZ, 2007)

2.1.4 Contribuinte

O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. É considerado o

sujeito passivo da obrigação principal, “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, parágrafo único, I).

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao pagamento do tributo. (LENTZ, 2007)

Segundo Silva (2008), no sentido fiscal, designa a pessoa que é cadastrada ou lançada para pagar impostos.

O CTN define a figura do contribuinte, ao exigir que ele tenha a discutida relação pessoal e direta com o fato gerador, o que significa que, conforme seja a descrição do fato gerador, o contribuinte já poderá ser caracterizado a partir dessa descrição. (BRASIL, 2011a)

2.2 TRATADOS INTERNACIONAIS

De acordo com Rezek (1996), tratado é todo ato formal concluído entre sujeitos de Direito Internacional Público e destinado a produzir efeitos jurídicos.

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (CVDT) diz que (art. 2°, § 1°, alínea a) "tratado" significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica. (BRASIL, 2011f)

Segundo Seitenfus; Ventura (2006), a CVDT descarta a hipótese de acordos celebrados verbalmente sem ser celebrado por escrito, pois é através do acordo escrito que se pode exigir o cumprimento dos itens descritos pelos Estados.

O termo tratado designa os ajustes solenes celebrados entre sujeitos de Direito Internacional Público, ou seja, Estados ou organizações internacionais governamentais, cujo objeto tem-se a negociação sobre algum tema de importância para ambos os Estados.

Os tratados podem ser convencionados por dois sujeitos (bilaterais) ou por mais de dois sujeitos (multilaterais).

Bilaterais são aqueles celebrados apenas entre duas partes-contratantes, que pode ser entre dois Estados ou entre um Estado e uma organização internacional, ou entre duas

organizações internacionais. O Brasil possui atualmente mais de 35 (trinta e cinco) tratados internacionais bilaterais em matéria tributária em vigor. (BRASIL, 2011e)

Segundo Rezek (2005), a negociação bilateral ocorre no território de uma das partes contratantes. A falta de relacionamento diplomático entre os dois Estados não impede que o preparo do tratado bilateral aconteça no território de um deles.

Multilaterais são aqueles celebrados por mais de duas partes, três ou mais partes, sem restrição de número de Estados, que tem por objeto tratar de normas gerais, ou sobre questões de interesse comum.

2.2.1 Fases de elaboração de tratados

São quatro as fases pelas quais passam os tratados até sua conclusão: a) a das negociações preliminares e assinatura; b) a da aprovação parlamentar por parte de cada Estado interessado em fazer parte do tratado; c) a da ratificação ou adesão do texto convencional, concluída com a troca ou depósito dos instrumentos que a consubstanciam; d) a da promulgação e publicação do texto convencional na imprensa oficial do Estado (MAZZUOLI, 2010).

Nos tratados escritos conhecidos como stricto sensu o procedimento para sua conclusão obedece às seguintes fases: a primeira inicia-se com as negociações e termina com a assinatura de seu texto; e a segunda, que vai da assinatura à ratificação.

Já nos tratados conhecidos como *executive agreements* compõem-se de uma só fase que é a assinatura do acordo, então ali as partes aceitam ou opõem-se ao acordo abreviado.

Na figura 1 apresenta-se o processo de formação dos tratados internacionais onde inicia pela negociação que será abordada no próximo subitem.

Figura 1 – Processo de formação dos tratados internacionais.
Fonte: SCHUELTER, Cibele Cristiane. Tratados internacionais e a lei interna brasileira: o problema da hierarquia das normas. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 116.

2.2.1.1 Negociações preliminares e assinatura

O processo de elaboração de um tratado inicia-se pela negociação, fase em que se discute, concebe, elabora e redige um tratado. É a negociação entre as partes interessadas no tema do tratado, chegando a um consenso.

Se as partes fazem uso de mesma língua, é aconselhável que nele se desenvolva a negociação e se lavre o texto do tratado. Se as línguas forem diferentes, o texto será lavrado em um idioma que ofereça maior comodidade para ambos. Na presença de vários idiomas, é necessário que as partes escolham os idiomas de trabalho negocial (normalmente o inglês) e os idiomas que desejam lavrar as versões autenticas do texto acabado.

O consenso sobre o texto de todo tratado deve prevalecer durante toda a sua formulação.

A negociação coletiva precisa de uma conferência diplomática internacional, voltada exclusivamente à feitura do tratado. A conferência é normal mesmo quando não são muitos os Estados interessados em pactuar. Em caso de organização internacional, o curso da negociação pode continuar em andamento.

A etapa da negociação e da assinatura, observando a ordem constitucional de cada Estado, são atribuições do Poder Executivo e são realizadas no âmbito internacional (SCHUELTER, 2003).

Segundo Mazzuoli (2010), a importância do Executivo na condução das relações exteriores de um Estado, principalmente na condução de celebração de tratados, encontra-se justamente na primeira fase das negociações preliminares. As negociações de um tratado ocorrem quando os representantes dos Estados se reúnem em determinado local a fim de estudar juntos as possibilidades de se chegar a um consenso relativo à conclusão de determinado instrumento internacional.

A iniciativa de uma negociação parte sempre do Estado que mais interesse possui na conclusão do tratado.

Geralmente as negociações de um tratado são acompanhadas por especialistas naquela matéria objeto do acordo, e isto influencia para uma boa negociação e tomada de decisão. No Brasil, toda negociação é acompanhada por funcionário diplomático, devendo o texto final ser aprovado, sob o olhar jurídico da Consultoria Jurídica do Itamaraty e, sob o aspecto processual, pela Divisão de Atos Internacionais (DAI).

As negociações do acordo de vontades das partes têm o seu final com a adoção do texto convencional, regulada no art. 9°, §§ 1° e 2°, da CVDT de 1969.

A adoção do texto não se confunde com a assinatura, pois a adoção do texto do tratado trata do consentimento de todos os Estados que participam da sua elaboração. Depois de adotado o texto é que os Estados irão incluir suas assinaturas e prosseguir no caminho da celebração do tratado em suas demais fases.

A respeito dos plenos poderes, os Chefes de Missão Diplomática e os plenipotenciários podem realizar atos até o momento da adoção do texto convencional, não se estendendo à próxima fase da assinatura (MAZZUOLI, 2010).

O texto de um tratado compõe-se primeiro por um preâmbulo, que lista as partes envolvidas e expõe os motivos e objetivos da autenticação do acordo. O dispositivo ou articulado do tratado é o seu corpo e define as obrigações jurídicas do texto, ele é formado por um número de artigos e cláusulas finais. A declaração é onde as partes declaram que assinam o tratado, assumindo o pacto. Deve conter a indicação do lugar e data em que está sendo escrito o tratado; e, por último, as assinaturas dos agentes habilitados, sendo estas na ordem

lado a lado, alfabética ou por sorteio, o que não indica qualquer grau ou importância de um Estado sobre o outro (KINDERMANN, 2006).

Alguns tratados contam com anexos, que contém elementos complementares ao bom entendimento entre as partes (SEITENFUS; VENTURA, 2006).

Entende-se por assinatura a escrita de próprio punho, ao final de um documento, com a finalidade de patentear que aquele documento foi elaborado com o seu consentimento e que concorda com os termos expostos que ali contêm.

A assinatura de um acordo internacional significa apenas o aceite precário e formal ao tratado, precário porque a simples assinatura não quer dizer que o tratado será ratificado ou futuramente entrará em vigor e formal porque exprime que o texto ali produzido não apresenta vícios de forma, apresentando todas as condições para prosseguir com o seu processo de conclusão.

A assinatura é a fase posterior ao aceite do texto convencional e com ela encerram-se as negociações e se expressa a vontade do Estado em proceder com o pactuado até o fim com a sua ratificação. Do momento da assinatura em diante, ficam proibidas quaisquer alterações no texto do acordo, mas pode haver a possibilidade das partes apresentarem reservas ao texto firmado, se for o caso.

Existe a chamada *assinatura diferida* que permite aos Estados maior tempo para assinatura dos tratados. Este tipo de assinatura surgiu em decorrência de plenipotenciários que desejavam obter maior tempo para inteirar-se melhor sobre o assunto que estavam tratando, por isso a assinatura era descrita somente com as iniciais, havendo assim tempo para consultar seus governos e receber as instruções completas (MAZZUOLI, 2010).

2.2.1.2 Aprovação parlamentar (Referendo)

Os governantes são presumidamente habilitados para estabelecer os compromissos internacionais de um país. Fazem isto com a assinatura de tratados, que

necessitam da aprovação interna e da ratificação, segundo o direito interno de cada país convenente.

A aprovação interna de um tratado dá-se pela sua análise no Poder Legislativo nacional, observadas as regras internas. A este processo dá-se o nome de referendo, que juridicamente é empregado no sentido de aprovar ou submeter à aprovação o ato já praticado (SILVA, 2008).

Após a aprovação pelo Legislativo nacional, o tratado volta para o Poder Executivo para que seja ratificado. Com a ratificação do Chefe de Estado, o tratado passa a vigorar no plano internacional.

Na esfera interna, o tratado deverá ser promulgado nacionalmente através de um decreto de execução presidencial. Com a expedição do decreto de execução do governante é possível falar que o tratado internacional ingressou no plano da existência, isto é, o tratado está posto no mundo (SOARES, 2011).

2.2.1.3 Ratificação

É necessário à aprovação do Poder Legislativo, que o presidente, após ter negociado e assinado o tratado, envie o documento para o CN, para que seja aprovado e publicado (SCHUELTER, 2003).

Sendo aprovado o tratado pelo Parlamento, retorna ele ao Poder Executivo para a sua ratificação, quando então o Estado, por meio de seu representante, expressa seu consentimento definitivo de cumprir o compromisso internacional.

Pode-se dizer que a ratificação é o ato administrativo unilateral por meio do qual o Poder Executivo, confirmando a assinatura do acordo, exprime, no plano internacional, a vontade do Estado em obrigar-se pelo tratado. A ratificação obriga o Estado a cumprir, de boa-fé, todo o pactuado, sob pena de responsabilidade internacional por descumprimento voluntário do acordo.

A Convenção de Havana sobre Tratados (CHT), de 1928, diz no seu art. 5° que:

> "Os tratados não são obrigatórios senão depois de ratificados pelos Estados contratantes, ainda que esta cláusula não conste nos plenos poderes dos negociadores, nem figure no próprio tratado". (BRASIL, 2011c)

Uma vez ratificado o acordo, com o cumprimento da formalidade da troca ou depósito dos instrumentos de ratificação, o Estado passa a vincular-se ao tratado definitivamente, dele só podendo se desvincular através da denúncia, que é a maneira correta de deixar de fazer parte em um compromisso internacional válido.

Ao ratificar um tratado, o Estado assume as obrigações impostas pelo texto convencional, sobre respeitar e garantir os direitos de toda pessoa sujeita à sua jurisdição; assegurar que suas autoridades não desviem as disposições acordadas e se colocar a disposição de toda pessoa que se sinta violada em seus direitos, recursos jurídicos para corrigir tal situação.

A ratificação é o último ato jurídico na celebração de tratados, antes da promulgação e publicação do texto convencional no Diário Oficial da União (MAZZUOLI, 2010).

2.2.1.4 Registro e publicação

O registro e a publicação do tratado implicam no registro do texto do tratado pelo depositário e das cartas de ratificação dos países que o confirmam. A publicação é a notícia de que houve a ratificação do tratado, dada pelo depositário aos demais Estados participantes do pacto (KINDERMANN, 2006).

Com a promulgação e a publicação do decreto pelo Presidente da República o tratado tem vigência no direito interno.

O Poder Executivo é responsável no campo internacional pela ratificação e no campo interno pela promulgação, ou pela simples publicidade, conforme o tipo de tratado (SANTOS, 2008).

A promulgação se dá por meio do decreto executivo e a publicação tem o objetivo de tornar executável o tratado no ordenamento jurídico interno (DIAS, 2004).

2.2.2 Capacidade para celebração de tratados

Segundo a CVDT (art. 6°), todos os Estados possuem capacidade para celebrar tratados, porém devem estes atuar por meio de representantes devidamente autorizados a praticar atos internacionais em seu nome (plenipotenciários – detentores dos plenos poderes). Estão dispensadas de tal autorização o Chefe de Estado, os Chefes de Governo e o Ministro das Relações Exteriores, nos termos do art. 7°, § 2°, alínea a, da Convenção.

Os Chefes de Missão Diplomática também podem representar o Estado sem a apresentação dos plenos poderes apenas para a *adoção* do texto de um tratado entre o Estado acreditante e o Estado junto ao qual estão acreditados.

Os representantes acreditados pelos Estados perante uma conferência ou organização internacional ou um de seus órgãos são aptos para a adoção do texto de um tratado em tal conferência, organização ou órgão. (art. 7°, § 2°)

O Presidente da República quando expede uma *carta de plenos poderes* já faz saber ao governo estrangeiro ou organização internacional sede da celebração do tratado, que aquele plenipotenciário que está na condição de representante do governo brasileiro, terá plenos poderes para adotar e assinar o texto do tratado internacional em questão, sendo depois condicionada a sua validade ao posterior *referendum* do CN e à ratificação do próprio Presidente da República. (art. 2°, § 1°, alínea c, da Convenção)

Os *plenos poderes* não têm sido mais exigidos nesse tipo de negociação, uma vez que se supõe que os agentes do Ministério das Relações Exteriores estão plenamente habilitados, pelo Chefe de Estado, para a lavratura do tratado com outra potência estrangeira (MAZZUOLI, 2010).

2.2.3 Revogação e extinção de tratados

Com relação a outros tratados, as dificuldades encontradas na aplicação de tratados sucessivos de igual matéria geram conflitos, pois os princípios dos tratados devem ser atendidos de acordo com os termos do pactuado.

O artigo 14 da CHT estabelece uma listagem de quando um tratado cessa de vigorar:

> a) cumprida a obrigação estipulada;
> b) decorrido o prazo pelo qual foi celebrado;
> c) verificada a condição resolutiva;
> d) por acordo entre as partes;
> e) com a renúncia da parte a quem aproveita o tratado de modo exclusivo;
> f) pela denuncia, total ou parcial, quando proceda;
> g) quando se torna inexequível. (BRASIL, 2011c)

Assim a CVDT em dois de seus artigos, contempla os tratados sucessivos.

O art.30 estabelece sobre a aplicação de tratados sucessivos sobre o mesmo assunto.

Enquanto o art. 59 contém a norma sobre a extinção ou suspensão da execução de um tratado em virtude da conclusão de um posterior.

O artigo 54 da CVDT dispõe sobre a Extinção ou Retirada de um Tratado em Virtude de suas Disposições ou por consentimento das Partes.

A extinção de um tratado ou a retirada de uma das partes pode ter lugar quando isto está de conformidade com as disposições do tratado; ou a qualquer momento, pelo consentimento de todas as partes, após consulta com os outros Estados contratantes.

Considerar-se-á extinto um tratado se todas as suas partes concluírem um tratado posterior sobre o mesmo assunto e:

a) resultar do tratado posterior, ou ficar estabelecido por outra forma, que a intenção das partes foi regular o assunto por este tratado; (BRASIL, 2011f)

Segundo Mazzuoli (2004), os meios mais comuns de extinção dos tratados previstos pela Convenção de Viena correspondem de um modo geral, aos modos de extinção enumerados pela doutrina, ou seja: 1) a execução integral do tratado; 2) a expiração do prazo

convencionado; 3) a verificação de uma condição resolutória, prevista expressamente; 4) acordo mútuo entre as partes; 5) a renúncia unilateral, por parte do Estado ao qual o tratado beneficia de modo exclusivo; 6) a impossibilidade de execução; 7) a denúncia, admitida expressa ou tacitamente pelo próprio tratado; 8) a inexecução do tratado, por uma das partes contratantes; 9) a guerra sobrevinda entre as partes contratantes; e 10) a prescrição liberatória.

2.3 RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNO E O DIREITO INTERNACIONAL

Segundo Rezek (2005) o direito internacional e o direito interno de cada Estado são sistemas independentes e distintos, tanto que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional.

Conforme Schuelter (2003) a eficácia do tratado internacional no contexto nacional depende da sua incorporação ao sistema jurídico interno de cada Estado.

De acordo com Kindermann (2006) o âmbito de aplicação do direito internacional é o território dos Estados. O direito internacional não trata somente de assuntos nos espaços internacionais, mas também atua nos limites territoriais de cada Estado.

2.3.1 Monismo e Dualismo

O monismo e o dualismo surgiram da necessidade de entender a real relação que o direito interno mantém com o direito internacional.

Para os dualistas existem formas dos dois Direitos se harmonizarem para a aplicação de normas. No caso de igualdade entre as normas internacionais e nacionais, aplicam-se ambas, mas no caso de desigualdade, há preferência pela norma interna, até que

esta mude o suficiente para permitir a aplicação da norma internacional. (KINDERMANN, 2006)

Conforme Mazzuoli (2010), segundo a corrente dualista caberia ao Direito Internacional a tarefa de regular as relações entre os Estados ou entre estes e as organizações internacionais, e ao Direito Interno caberia a regulação da conduta do Estado com os seus cidadãos.

Para essa doutrina, os compromissos assumidos no âmbito internacional pelo Estado não têm o poder de gerar efeitos na ordem jurídica interna, as normas de Direito Internacional tem validade somente na ordem internacional, e as normas de Direito Interno só tem eficácia na ordem jurídica interna.

A corrente dualista estabelece também diferenças de conteúdo e de fontes entre o Direito Internacional Público e o Direito interno, sendo elas a de que as regras internas de um Estado soberano são emanadas de um poder ilimitado, e no âmbito internacional, em que não existe um direito sobre os Estados, mas sim entre os Estados.

Para Schuelter (2003), o monismo sustenta a existência de um único ordenamento jurídico. Assim, o direito internacional e o direito interno fazem parte de um sistema unitário de normas que obedece a uma determinada hierarquia. Para os dualistas, há autonomia entre as ordens jurídica interna e internacional. A teoria dualista identifica os dois Direitos como independentes e que não se confundem jamais.

Para Mazzuoli (2010), a corrente monista identifica o Direito Internacional e Direito interno como dois ramos do Direito dentro de um só sistema jurídico. Assim, os dois Direitos estariam aptos para reger as relações jurídicas dos indivíduos, sendo desprezado qualquer processo de incorporação formal das normas internacionais no ordenamento jurídico interno.

Conforme Kindermann (2006), o monismo prevê a eliminação da dualidade de regras para evitar conflito de normas frequentes. Para os monistas é importante a harmonização das normas para compor somente um ordenamento jurídico. O monismo dividiu-se em duas correntes para melhor explicar essas características.

A monista internacionalista prega a ordem jurídica única e a impossibilidade de o Estado sobreviver em clima de hostilidade com a comunidade internacional em razão da não aceitação interna do direito externo (REZEK, 1996).

Segundo Mazzuoli (2010), o Direito Internacional representa uma ordem jurídica hierarquicamente superior ao Direito interno, pois na pirâmide de normas encontra-se como norma mais elevada.

Para o monismo internacionalista um ato internacional sempre prevalecerá sobre uma disposição normativa interna, a ordem jurídica interna sempre terá que ceder em caso de conflito, em favor da ordem internacional.

Na monista nacionalista cada Estado possui a soberania de definir qual aplicação terá a norma internacional dentro do seu ordenamento jurídico interno (KINDERMANN, 2006).

Para Mazzuoli (2010), a corrente monista nacionalista apregoa o primado do direito nacional de cada Estado, sob a visão de que a adoção dos preceitos do Direito Internacional não seria mais que uma consequência do Direito interno. Estes aceitam a integração do produto externo convencional ao Direito interno, sob o ponto de vista do primado da ordem jurídica estatal.

2.4 ORDENAMENTO JURÍDICO

Segundo Venosa (2008), o ordenamento é o próprio direito positivo, organizado em forma de pirâmide, tendo a Constituição em seu ponto mais alto.

Na pirâmide de normas, denominada também pirâmide de Kelsen, a Constituição é a lei maior, seguida das emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções, decretos e provimentos, normas convencionais em geral, como ordens de serviço, e portarias e sentenças.

Quanto à hierarquia das leis segue a Figura 2, a pirâmide de leis:

Figura 2: KINDERMANN, Milene Pacheco. **Direito Internacional:** 2. Ed. rev. e atual. Palhoça: Unisul Virtual, 2006.

Tartuce (2009) conceitua os elementos da pirâmide:

a) As normas constitucionais são aquelas constantes na CF de 1988, que são as normas que provém do ordenamento jurídico brasileiro.

b) As leis complementares são as que regulam matérias especiais estipuladas no texto maior, relacionadas com um determinado assunto.

c) As leis ordinárias são as leis comuns, elaboradas pelo Poder Legislativo, de acordo com o art. 61 e seguintes da CF/1988.

d) As medidas provisórias possuem a mesma posição hierárquica das leis ordinárias, são normas com força de lei, baixadas pelo Presidente da República, somente em casos de grande relevância, conforme art. 62 da CF/1988.

e) As leis delegadas também possuem a mesma posição das leis ordinárias, são elaboradas pelo Presidente da República que deverá solicitar delegação ao Congresso Nacional (CN) para a sua aprovação, segundo art. 68 da CF/1988.

f) Fazem parte do ordenamento os decretos legislativos que são normas promulgadas pelo Poder Legislativo sobre assuntos de sua competência, conforme art. 59, VI, da CF/1988.

g) As resoluções são normas expedidas pelo Poder Legislativo, destinadas a regular matéria de sua competência com natureza administrativa ou política, como consta no art. 59, VII, da CF/1988.

2.4.1 Vigência das leis no tempo e no espaço

A vigência é a qualidade daquilo que está em vigor. A lei está em vigor quando apta a produzir os seus efeitos.

A vigência no tempo e no espaço rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.

Na vigência no tempo a lei passa por um processo antes de entrar em vigor. Após a elaboração, promulgação e publicação, tem vigência depois de um período de *vacatio legis.*

Esse prazo de *vacatio legis* conta-se incluindo o dia do começo que seria o dia da publicação e também o último dia do prazo que seria o dia do vencimento. *Vacatio legis* é o período entre a publicação da lei e sua vigência, que tem a função de dar conhecimento da lei aos futuros destinatários.

Na vigência no espaço a lei tem sua área de aplicação limitada pelas fronteiras do Estado que a promulgou (TARTUCE, 2009).

2.4.2 Revogabilidade de lei

Conforme Gonçalves (2009), cessa a vigência da lei com a sua revogação. Não se destinando a vigência temporária, o artigo 2° da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LIDB) diz que,

> Art. 2° Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.
>
> § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.
>
> § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.
>
> § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência. (BRASIL, 2011d)

Segundo Nery Junior (2009) as leis devem ser elaboradas segundo as regras estabelecidas pela Lei Complementar (LC) 95, de 26.02.1998, com as alterações introduzidas pela LC 107, de 26.04.2001. No âmbito federal, o D 4176, de 28.03.2002, fixa regras para a elaboração de atos normativos do Poder Executivo.

Conforme determina a LC 95/98 9°, com a redação dada pela LC 107/01, a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

Ainda que a nova lei não mencione expressamente a lei revogada (LC 95/98 9° caput), há revogação tácita quando a norma anterior for incompatível com a lei nova ou quando a lei nova regular inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

A revogação de texto é o meio pelo qual se retira a eficácia de uma norma jurídica já existente, o que só pode ser feito por outra lei, da mesma hierarquia ou de hierarquia superior.

A revogação da lei quanto a sua extensão pode ser de duas formas: total ou parcial. A revogação total, chamada também de ab-rogação, ocorre na supressão integral da lei anterior.

A revogação parcial denomina-se também de derrogação. Consiste em uma lei nova que atinge somente uma parte da norma e permanece em vigor o restante.

Uma lei revoga-se por outra lei. A revogação deve emanar da mesma base que aprovou o ato revogado.

Segundo Tartuce (2009), a revogação classifica-se pela sua forma de execução. A revogação da lei pode ser expressa ou tácita. Expressa quando a lei nova declara revogada a lei anterior, ou parte dela fica revogada. A revogação expressa é considerada a mais segura, pois evita dúvidas. A tácita ocorre quando a lei posterior é incompatível com a anterior, não havendo previsão no texto quanto a sua revogação. A revogação tácita é a incompatibilidade das disposições novas com as antigas.

Segundo Mazzuoli (2004) o princípio da regra *Lex posterior derogat priori* resolve o problema de tratados sucessivos sobre a mesma matéria e com partes idênticas às do compromisso anterior. Segundo a tese, quando todas as partes no tratado anterior são igualmente partes no tratado posterior, sem que o tratado anterior tenha cessado de vigorar ou sem que a sua aplicação tenha sido suspensa nos termos do art. 59, o tratado anterior só se

aplica na medida em que as suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior. Em caso de incompatibilidade prevalece sempre o tratado posterior.

Os tratados, como norma do sistema jurídico, são passíveis de revogação, desde que seja seguida a norma do procedimento de sua criação. A revogação do tratado, portanto, é feita através de um processo semelhante ao de sua criação, podendo o próprio tratado prever formas de revogação em seu texto.

A eventual revogação de tratados por meios constitucionais que não sejam os previstos na convenção implicam na prática de ilícito internacional, pois o Estado, em seu âmbito jurídico interno pode revogar um tratado, mas não deve fazê-lo em respeito ao compromisso honrado na manifestação da vontade no pactuado (SCHUELTER, 2003).

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

3.1 ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

As negociações constituem o início da formação dos tratados. Tendo em vista o disposto no artigo 1º, III, do Anexo I do Decreto n. 2.246/97 toda negociação, no Brasil, de ato internacional deve ser acompanhada por funcionário diplomático (SANTOS, 2008).

A assinatura opera como autenticação do texto convencional, significando o consentimento das pessoas jurídicas de "direito das gentes" que os pactuantes representam. A assinatura não obriga o Governo do Estado a proceder à ratificação.

O chefe do Executivo pode, mesmo diante do consentimento e da anuência do poder Legislativo, deixar de ratificar o tratado.

No Brasil, o instrumento hábil à aprovação é o decreto legislativo, promulgado pelo presidente do SF, que o publica no Diário Oficial da União. A matéria é discutida e votada, separadamente, primeiro na Câmara dos Deputados (CD) e depois no Senado Federal (SF).

Cabe ao Congresso Nacional (CN) adaptar o texto às suas considerações, podendo então aprová-lo com restrições. Se o CN rejeitar o projeto do tratado, essa manifestação será definitiva, não podendo o Executivo ratificá-lo. Porém, se o texto for aprovado, com ou sem restrições, terá que ser submetido ao Executivo para ratificação, sendo facultado a este, aceitar ou não as modificações propostas.

Mazzuoli (2004) lembra que após a aprovação do tratado pelo Parlamento (após a assinatura o tratado internacional é enviado ao Parlamento), ele retorna ao Executivo para a ratificação (ato administrativo unilateral).

É função do Chefe do Executivo, ratificar os tratados internacionais, mas esse ato é discricionário, mesmo com a aprovação do Legislativo, não há obrigação do Executivo em ratificar o tratado.

Os art. 49 e 84 da Constituição de 1988, seguindo a regra geral do Direito Internacional, estabelece quem possui, no Brasil, competência para a celebração de tratados:

> "Artigo 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
>
> I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; "

> "Artigo 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (…)
>
> VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;" (BRASIL, 2011b)

O artigo supramencionado estabelece a necessidade da conjugação de vontades entre o Executivo e o Legislativo para a conclusão do tratado internacional.

Segundo Mazzuoli (2004), o Presidente da República é o responsável pela dinâmica das relações internacionais (artigo 21, I, da CF e decide em fazer parte ou não das negociações de um tratado (ou mesmo interromper as negociações).

O Presidente da República encaminha mensagem à CD solicitando a confirmação do tratado. O processo vai então para a Comissão de Relações Exteriores e à Comissão de Constituição e Justiça e, após análise, retorna ao plenário para votação. A matéria é avaliada e votada primeiro na CD e depois no SF. Precisa ser aprovada em ambos os órgãos para constituir a vontade do CN. Após a aprovação da CD, portanto, o projeto de lei segue para o SF. Após ele é encaminhado à Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional para parecer, seguindo a votação em plenário.

A formalização da decisão parlamentar acontece por intermédio de um decreto legislativo promulgado pelo Presidente do SF, que o publica no Diário Oficial da União. Este decreto exprime apenas a aprovação pelo Poder Legislativo, sendo que a manifestação da ratificação ficará a cargo do Poder Executivo.

Ao avaliar o tratado, o CN tem que adaptar o texto do decreto legislativo às suas considerações, podendo ele aprovar um tratado com restrições, pois depois ficará a cargo do Poder Executivo transformar essas restrições em reservas no momento da ratificação.

A figura 3 demonstra como ocorre o processo de referendo no Brasil, iniciando pela mensagem presidencial e terminando com a votação em plenário.

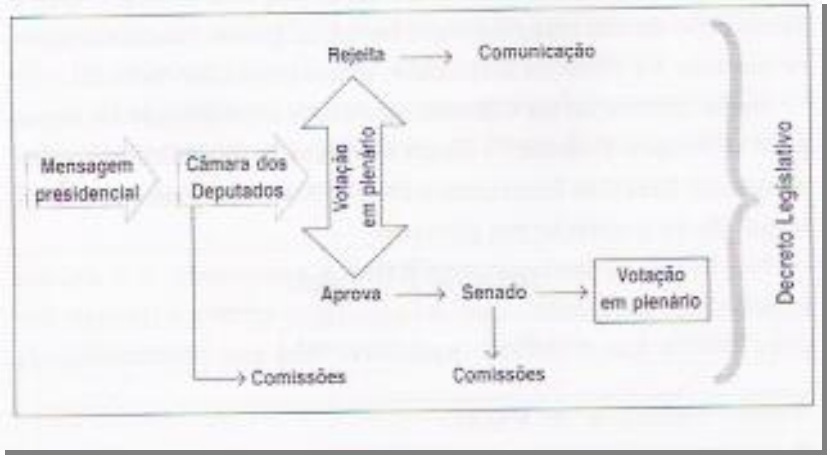

Figura 3 – Processo de referendo no Brasil
Fonte: SCHUELTER, Cibele Cristiane. Tratados internacionais e a lei interna brasileira: o problema da hierarquia das normas. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 118.

A promulgação introduz o tratado no plano interno e é indispensável para que se possa proceder à aplicação no território nacional. A promulgação atesta a adoção da lei pelo Legislativo, certifica a sua existência e o seu texto, e afirma seu valor imperativo e executório.

Pode-se observar, dessa forma, que há dois decretos (o Legislativo e o Executivo) que são publicados, ao seu tempo, nos Diários Oficiais correspondentes visando dar publicidade ao ato. No passo seguinte da publicação deste decreto, é que o tratado começa a vigorar no território nacional (SCHUELTER, 2003).

A figura 4 apresenta como acontece o processo de aceitação de um tratado, necessitando assim primeiramente do decreto legislativo e logo depois do decreto presidencial.

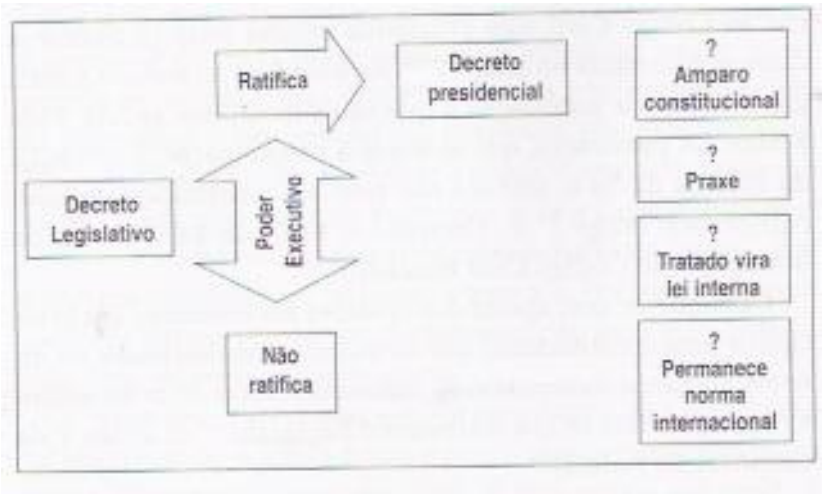

Figura 4 – Processo de aceitação de um tratado.

Fonte: SCHUELTER, Cibele Cristiane. Tratados internacionais e a lei interna brasileira: o problema da hierarquia das normas. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 124)

Para a aprovação das Leis Complementares é exigida a maioria (cinquenta por cento mais um) do total dos integrantes da respectiva Casa Legislativa, sendo que as Leis Ordinárias poderão ser aprovadas pela maioria simples somente dos presentes, respeitando-se o quórum mínimo para o início de cada sessão legislativa (ANTUNES JÚNIOR, 2011).

O Regimento Interno da CD dispõe sobre o quórum de votação necessário para aprovação de um tratado:

> Art. 183. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações da Câmara serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta de seus membros. (BRASIL, 2011g)

E o Regimento Interno do SF diz que:

> Art. 288. As deliberações do Senado serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta dos seus membros. (BRASIL, 2011h)

Com a expedição da carta de ratificação pelo Presidente da República e sua remessa ao depositário do tratado, o pacto, uma vez feita a publicação internacional, passa a ser exigível no âmbito das relações internacionais. No âmbito interno, com a expedição do decreto presidencial e sua publicação no Diário Oficial da União, o tratado passa a ser aplicado no território nacional, observadas as normas de aplicação de leis estabelecidas na LIDB, art. 2º.

O tratado passa a valer desde a sua publicação até o momento em que seja revogado.

Esta revogação poderá ocorrer, no plano internacional, por conta da existência de qualquer das razões que extinguem os tratados, listadas no capítulo anterior.

Ainda, o tratado poderá sofrer revogação interna em razão de processo legislativo incidental (uma nova Constituição que confronte o tratado, por exemplo, ou uma nova legislação de igual grau hierárquico que o revogue), respeitadas as regras internas de aplicação de normas, o que no caso brasileiro remete ao artigo 2º da LIDB. Esta revogação interna, no entanto, não acarreta a revogação automática do tratado no plano internacional, causando, nesta esfera, o descumprimento unilateral do Brasil de um tratado internacional.

3.2 POSIÇÃO LEGISLATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

Como já visto anteriormente, o nível hierárquico dos tratados em relação às demais normas internas é uma questão de grande polêmica.

A Constituição Federal é a lei fundamental e suprema do Estado Brasileiro, e será nela onde buscaremos (direta ou indiretamente) o fundamento de validade de qualquer norma positiva, ou seja, está previsto na Constituição quais as espécies legislativas e quais as regras às quais devem se submeter (ANTUNES JÚNIOR, 2011).

Portanto, cabe apresentar o dispositivo constitucional que determina os tipos legais e sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro:

> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
> I - emendas à Constituição;
> II - leis complementares;
> III - leis ordinárias;
> IV - leis delegadas;
> V - medidas provisórias;
> VI - decretos legislativos;
> VII - resoluções. (BRASIL, 2011b)

Os tratados de modo geral, são recebidos com status de leis ordinárias, conforme reiteradamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e obedecem às normas constitucionais e às leis complementares, e revogam (derrubam) as leis ordinárias de mesmo patamar, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções (SANTOS, 2008).

Magalhães (2000) ensina que o raciocínio do STF foi no sentido de que a Constituição de 1998 regula o processo legislativo brasileiro e não indica a posição hierárquica do tratado internacional sobre lei ordinária. Então, para a referida Corte, o tratado revoga lei anterior e a lei pode revogar o tratado independente da possibilidade do Estado continuar obrigado a cumpri-lo na esfera internacional.

Pela necessidade de promulgação, o tratado internacional é recepcionado por decreto legislativo (seguido do decreto presidencial), e encontra-se no mesmo plano hierárquico das demais normas infraconstitucionais primárias.

Assim, uma vez recepcionados, os atos legislativos internacionais gozam do mesmo status que a legislação ordinária. No modelo constitucional brasileiro, a ratificação não é o suficiente para promover a incorporação automática do tratado ao sistema interno. Para tanto, é necessária a convergência de vontades do CN e do Presidente da República. Se o decreto legislativo consiste na aprovação definitiva pelo CN, o decreto presidencial é essencial, pois promulga o tratado internacional, publica oficialmente o seu texto e dá executoriedade ao ato internacional.

Com base no artigo 102, inciso III, alínea "b" da CF que determina que o Supremo Tribunal Federal (STF) tem competência para julgar, mediante recurso extraordinário, "as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal", a jurisprudência e a doutrina brasileira acolheram a tese de que os tratados internacionais e as leis federais possuem a mesma hierarquia jurídica, ou seja, os tratados internacionais são incorporados no ordenamento jurídico brasileiro como norma infraconstitucional (SOARES, 2011).

Desta forma, considerados como normas infraconstitucionais e recebidos na casa legislativa pelo procedimento ordinário (com quórum de maioria simples), os tratados passam a ocupar a mesma posição hierárquica das leis ordinárias.

Exceção a esta norma, encontram-se os tratados de direitos humanos que, por força da Emenda Constitucional nº 45/2004, forem aprovados na CD e no SF, em dois turnos, por três quintos dos votos, passam a valer no patamar equivalente às emendas constitucionais:

> Art. 5º (...)
>
> § 3º 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. (BRASIL, 2011b)

Não sendo o caso previsto acima, a regra geral é a de que os tratados sejam apreciados no Legislativo pelo procedimento equivalente ao das leis ordinárias.

Discussão cabe aos tratados de natureza tributária por força da norma contida no artigo 98 do CTN, uma vez que ao passar pela apreciação do legislativo seguem o mesmo

procedimento de lei ordinária, mas a regra do Código Tributário Nacional lhes dá um tratamento preferencial, conforme será visto no item 3.4.

3.3 OS TRATADOS BRASILEIROS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O Brasil, ao longo dos tempos, passou a ter relações internacionais com países ou com organismos internacionais que mereceram o tratamento regulatório expresso em tratados internacionais, que vieram a estabelecer limitações, isenções, definições de tarifas e a inserir o país em blocos comerciais e a receber tratamento preferencial em matéria tributária. No plano das relações multilaterais, o Brasil apresenta tratados que vigoram na atualidade, como se pode perceber pelo quadro 2, elaborado pela autora, a partir de uma pesquisa dos seguintes autores: (BRASIL, 1948); (BRASIL, 1984); (BRASIL, 1991a); (BRASIL, 1994); (BRASIL, 1996); (BRASIL, 2002); (BRASIL, 2009a) e (BRASIL, 2010).

Quadro 2 – Tratados Multilaterais em Matéria Tributária

Países	**Título**	**Decreto n°**	**Data**
Países do GATT	Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT)	313	30/07/1948
Argentina, Brasil Bolívia, Colômbia, Chile, Cuba, Equador, México, Uruguai e Venezuela	O Acordo de Preferências Tarifárias Regional n° 04	90.782	28/12/1984
Tratado Mercosul	Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai	350	21/11/1991
Países do GATT	Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT.	1.355	30/12/1994
Países do Mercosul	Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto)	1.901	09/05/1996
Países do Mercosul	Quadragésimo Primeiro Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 da OMC), entre as República do Brasil, da República Argentina, da República do Paraguai e da República do Uruguai.	4.390	26/09/2002
Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Estados Parte do Mercosul e Índia	Acordo de Comércio Preferencial entre o Mercosul e a República da Índia	6.864	29/05/2009
Mercosul e Israel	Acordo de Livre Comércio entre o Mercosul e Israel	7.159	27/04/2010

Fonte: Elaboração da autora.

Em termos de relações bilaterais, o Brasil vem estabelecendo, em razão de interesses recíprocos, tratados com temática tributária com países de todos os continentes, como demonstram os quadros 3, 4, e 5, elaborados pela autora, a partir de uma síntese dos seguintes autores: (BRASIL, 2006a); (BRASIL, 1976a); (BRASIL, 1982); (BRASIL, 1976b); (BRASIL, 1973); (BRASIL, 2007); (BRASIL, 1997); (BRASIL, 1986); (BRASIL, 2003); (BRASIL, 1993); (BRASIL, 1991b); (BRASIL, 1974); (BRASIL, 1988); (BRASIL, 1976c); (BRASIL, 1991c); (BRASIL, 1998); (BRASIL, 1972); (BRASIL, 1995); (BRASIL, 1991c); (BRASIL, 1992); (BRASIL, 2005); (BRASIL, 1981a); (BRASIL, 1967); (BRASIL, 1978); (BRASIL, 1980); (BRASIL, 2006b); (BRASIL, 1981b); (BRASIL, 1991d); (BRASIL, 2009b); (BRASIL, 2001); (BRASIL, 1991e); (BRASIL, 2004); (BRASIL, 1976d); (BRASIL, 2006c); e (BRASIL, 1981c).

Quadro 3 – Tratados Bilaterais em Matéria Tributária

País	**Título**	**Decreto nº**	**Data**
África do Sul	Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda	5.922	03/10/2006
Alemanha	Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital e Protocolo Anexo	76988	06/01/1976
Argentina	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	87976	22/12/1982
Áustria	Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e sobre o Capital	78107	22/07/1976
Bélgica	Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda.	72542	30/07/1973
	Convenção Adicional Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final	6.332	28/12/2007
Bolívia	Acordo para Isenção de Impostos Relativos a Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia.	2142	05/02/1997
Canadá	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda.	92318	23/01/1986
Chile	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda	4852	02/10/2003
China	Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	762	19/02/1993
Coréia do Sul	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	354	02/12/1991

Fonte: Elaboração da autora.

Quadro 4 – Tratados Bilaterais em Matéria Tributária

País	Título	Decreto nº	Data
Dinamarca	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	75106	20/12/1974
Equador	Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	95717	11/02/1988
Espanha	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	76975	02/01/1976
Filipinas	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	241	25/10/1991
Finlândia	Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda.	2465	19/01/1998
França	Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.	70506	12/05/1972
	Acordo sobre Cooperação Administrativa Mútua para a Prevenção, a Pesquisa e a Repressão às Infrações Aduaneiras	1661	28/08/1995
Hungria	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	53	08/03/1991
Índia	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	510	27/04/1992
Israel	Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda	5.576	08/11/2005
Itália	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e Protocolo Adicional.	85985	06/05/1981
Japão	Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos.	61899	14/12/1967
	Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos.	81194	09/01/1978
Luxemburgo	Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.	85051	18/08/1980
México	Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda	6.000	26/12/2006
Noruega	Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.	86710	09/12/1981
Países Baixos	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto de Renda.	355	02/12/1991
Peru	Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda	7020	27/11/2009
Portugal	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento	4012	13/11/2001

Fonte: Elaboração da autora.

Quadro 5 – Tratados Bilaterais em Matéria Tributária

País	Título	Decreto nº	Data
República Eslovaca	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	43	25/02/1991
República Tcheca	Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	43	25/02/1991
Suécia	Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda.	77053	19/01/1976
Rússia	Acordo de Assistência Mútua para a Prevenção, Investigação e Combate as Infrações Aduaneiras	5237	08/10/2004
Ucrânia	Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda	5.799	07/06/2006
Venezuela	Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Transporte Aéreo.	86354	09/09/1981

Fonte: Elaboração da autora.

Conforme se pode perceber, é rica a produção brasileira de tratados internacionais em matéria tributária, tornando o Brasil um Estado integrado com organizações internacionais e com parceiros bilaterais que nos conferem tratamento preferencial em termos de tributação, o que ocorre de maneira recíproca. Daí a importância da matéria em análise.

3.4 RECEPÇÃO E APLICAÇÃO DOS TRATADOS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Os tratados internacionais são recepcionados em nosso ordenamento interno como leis nacionais, por tratarem de assuntos que importam à República Federativa do Brasil como um todo e não somente à União, que a representa no momento da celebração, de modo que, mesmo em matéria tributária, os tratados internacionais são aplicáveis aos demais entes federados (BARROS; BRAGA, 2003).

A jurisprudência brasileira ainda não é unânime com relação à aplicação dos tratados internacionais que versem sobre matéria tributária em face da legislação interna.

Entretanto, vozes há que se avolumam no sentido de garantir ao direito internacional convencional a devida primazia sobre o direito interno, tendo em vista os preceitos permissivos para tanto, sejam eles constitucionais (art. 4º, inc. IX e parágrafo único e art. 5º, parágrafo 2º), legais art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) ou doutrinários (OLIVEIRA, 2009).

Segundo Dias (2004) é importante ressaltar que o tratado internacional, para ser devidamente incorporado no ordenamento jurídico brasileiro deverá se submeter aos procedimentos previstos em lei.

Portanto, cabe ao Poder Executivo a negociação, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados. Quanto ao CN cabe exclusivamente apreciar e referendar, ou não, os tratados internacionais em que o Brasil seja parte. A promulgação se destina a tornar executável o tratado no plano interno e é essencial para que se possa proceder à aplicação do tratado internamente.

Assim, celebrado o tratado ou convenção por representante do Poder Executivo, aprovado pelo CN e promulgado pelo Presidente da República, com a publicação do texto no órgão de imprensa oficial, tem-se como integrada a norma da convenção internacional no direito interno. A partir dessa recepção e incorporação é que tais normas adquirem o status de válidas. A recepção envolve somente os Poderes Executivo e Legislativo, sem interferência do Judiciário.

Os tratados em matéria geral assumidos pelo Brasil ingressam no ordenamento jurídico brasileiro como atos normativos infraconstitucionais, de mesma hierarquia das leis ordinárias, subordinando-se integralmente às normas constitucionais. Uma vez incorporados ao ordenamento jurídico devem ser interpretados com as limitações impostas constitucionalmente.

Esclarece o Ministro Celso Mello, que

> "a eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derrogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade (RTJ 70/333 - RTJ 100/1030 0 RT 554/434)".

Não existe uma norma assecuratória da prevalência e da superior hierarquia dos tratados sob a legislação interna. São vários os dispositivos constitucionais que versam sobre matéria do relacionamento do Brasil com a ordem internacional.

A CF não previu mudanças no texto visando compromissos internacionais, o que dificulta a inserção dessas normas, causando controvérsias e motivando as diversas opiniões de doutrinadores acerca dos conflitos inerentes às normas constitucionais e convencionais. A supremacia da Constituição em relação aos tratados internacionais é, portanto, ponto pacífico entre os doutrinadores, entretanto a relação entre esses e as legislações infraconstitucionais é que vem apresentando divergências. Dessa forma, tais conflitos denominados antinomias, vêm sendo resolvidos de maneira desconforme pela doutrina e jurisprudência.

Os conflitos entre normas de direito interno e internacional ocorrem quando uma lei interna contraria um tratado internacional.

Assim, conclui-se pela supremacia das normas constitucionais face aos tratados e atos internacionais, mesmo que devidamente ratificada, e de plena possibilidade de controle de constitucionalidade.

Segundo Dias (2004), no direito tributário temos como peculiaridade o artigo 98 do CTN, que estabelece entre tratado e lei interna uma hierarquia do primeiro sobre a segunda.

Prevê o artigo 98 do CTN, que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha" (BRASIL, 2011a).

Existem exceções a essa regra no direito Tributário, sendo que o CTN fixou uma regra de obediência aos tratados em matéria tributária, conforme segue:

> Art. 96 - A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 2011a)

Conforme Faria (2006), o artigo 98 do CTN foi criado para tentar solucionar eventuais conflitos existentes entre a legislação tributária interna e os tratados internacionais recepcionados pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Existe na legislação infraconstitucional um dispositivo específico que garante a segurança jurídica na relação entre convenções internacionais e normas infraconstitucionais do ordenamento interno. Esse dispositivo faz parte de um ordenamento, o CTN, que foi

instituído pela CF de 1988 como lei complementar, por tratar de normas gerais em matéria tributária (art.146, da Constituição Federal - CF[1]). Portanto, a constitucionalidade do artigo 98 é contestada, haja vista o artigo 146 da CF não dispor sobre hierarquia normativa ou limitação ao poder de legislar, quando especifica as matérias atribuídas à lei complementar.

Neste caso há uma controvérsia, uma vez que muitos sustentam que somente a Constituição poderia estabelecer uma hierarquia entre normas jurídicas.

Sustenta a doutrina haver improbidade terminológica no referido preceito de lei, pois os tratados e as convenções não revogam a legislação interna, apenas prevalecem em relação a essa, ainda que posterior.

Importante ainda salientar que o artigo 98 do CTN tem sido entendido por parte de doutrinadores como norma inconstitucional porque fere o princípio federativo, interferindo na autonomia dos Estados, não possuindo respaldo constitucional, e, por entenderem que a forma mais correta de dirimir um conflito entre uma norma de direito interno e uma norma de direito internacional é a aplicação do princípio da "lei posterior", devendo prevalecer à última vontade do CN.

---

[1] Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 2011b)

O critério trazido pelo art. 98 do CTN, sendo recebido como válido, traz a noção de primazia da norma de tratado internacional em matéria tributária recepcionada pelo ordenamento jurídico brasileiro, afastando-se as normas internas anteriores ou posteriores.

Conforme Ribeiro (2011), o STF decidiu que no caso de conflito entre lei ordinária e tratado internacional, prevalece a posterior (lex posterior derogat priori) observando-se a possibilidade da responsabilidade no plano internacional.

Sabbag (2005) advoga que o artigo 98 do CTN deve ser interpretado no sentido da prevalência dos tratados internacionais em face à legislação interna, e, devido ao princípio da especialidade, deve prevalecer nos pontos em que é mais específico.

Esse raciocínio é no sentido de que os tratados internacionais em matéria tributária regulam casos pormenorizados da prática internacional tributária brasileira e, com isso, deve prevalecer o princípio da especialidade em detrimento do critério cronológico.

Mazzuoli (2004) também rebate as críticas de que o CTN não possui competência para dispor sobre hierarquia (que só poderia ser feita pela CF) afirmando que esse entendimento é equivocado porque o artigo 98 do CTN não estabelece hierarquia normativa expressa entre tratados internacionais e leis ordinárias, e porque a CF de 1988 não regulamentou a matéria, então o referido artigo do CTN apenas criou uma regra geral sobre a aplicabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária.

Os tratados internacionais em geral, inclusive os que regulam matéria tributária, não podem ser revogados por lei posterior pelos seguintes motivos: possuem nível hierárquico superior às leis internas; há regra geral impedindo revogação de tratado em matéria tributária por lei posterior (artigo 98 do CTN).

Não seria, também, possível defender a prevalência na norma interna posterior devido ao princípio da especialidade, já que os tratados em matéria tributária são específicos (regulam relações tributárias específicas entre os Estados) e, por fim, a possibilidade do Estado brasileiro poder revogar ou retirar a aplicabilidade do tratado internacional por meio de leis internas causa grande insegurança internacional porque o Brasil pode não dar cumprimento às obrigações internacionais.

O tratado suspende a eficácia da lei enquanto estiver vigendo, não a revoga. Sendo um tratado denunciado, restaura-se a eficácia da legislação interna que com ele era incompatível, não sendo caso de repristinação. Repristinação é o nome que recebe em

doutrina, o efeito previsto no art. 2°, §3° da LIDB. Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Conforme Silva (2008), a repristinação é tida na terminologia jurídica no sentido de retorno ao antigo, volta ao passado, adoção do preceito que já não se encontrava em voga. Assim, repristinatório diz respeito à eficácia de certa regra, já posta à margem, e que se revigorou, direta ou indiretamente.

Os tratados internacionais servem de instrumento para a disciplina das relações tributárias, com implicações no âmbito internacional e, em muitos casos, prestam-se a evitar a bitributação[2] internacional.

Conforme Faria (2006), a Constituição da República Federativa do Brasil não prevê um procedimento específico de recepção dos tratados internacionais. Existem apenas alguns dispositivos que indicam os requisitos necessários para que o Brasil seja considerado obrigado aos dispositivos convencionais, tornando válidas estas disposições no âmbito interno do Estado brasileiro.

No entanto a prática brasileira de incorporação de normas externas sempre foi a de promulgar os tratados internacionais, mesmo diante do fato que jamais constou na Constituição tal exigência.

Segundo Araújo (2006), embora considerado como obrigatório o ato de promulgação para a entrada em vigor dos tratados, não provém este mandamento diretamente do texto constitucional, mas sim da LIDB, que regula a obrigatoriedade da promulgação para a entrada em vigor das leis.

Com isso, para que os mandamentos contidos em um tratado internacional passem a produzir efeitos no ordenamento interno brasileiro faz-se necessário que estes sejam inseridos na ordem jurídica estatal por força de uma norma interna. Os tratados de direito internacional somente podem produzir efeitos para os órgãos e os sujeitos de direito afetados por suas disposições, depois que seja editado um ato jurídico que torne obrigatória a sua observância dentro do território estatal.

[2] No sentido fiscal, bitributação se diz quando duas autoridades diferentes, igualmente competentes, mas exorbitando uma delas das atribuições que lhes são conferidas, decretam impostos que incidem, seja sob o mesmo título ou sob nome diferente, sobre a mesma matéria tributável, isto é, ato ou objeto. (SILVA, 2008)

Mesmo que a prática não orientasse a promulgação dos tratados internacionais firmados pelo Brasil, a sua recepção teria que ser objeto de publicação de igual forma, por força do princípio da publicidade prevista no caput do artigo 37 da Constituição, de modo obrigatório pela administração pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Munícipios. Por meio desta publicação é que a Constituição garante que todas as pessoas tomem conhecimento do que está sendo decidido por seus representantes, evitando a diplomacia secreta.

Diante do modelo brasileiro de recepção dos tratados internacionais, o sistema nacional afasta-se da doutrina monista, já que as expressões incorporação, internalização ou recepção das normas de direito internacional estão fora dos preceitos teóricos do monismo (pelo menos do monismo internacionalista).

Portanto, existe no Brasil uma necessidade absoluta de recepção de todos os tratados internacionais por meio de um ato complexo, que inclui a aprovação congressual e a promulgação executiva, sem o qual não se integram ao ordenamento jurídico interno. Uma vez recepcionado e internalizado, os dispositivos convencionais passam a integrar o direito interno, razão pela qual o conflito, quando ocorre, dá-se entre normas do direito interno.

No caso dos tratados internacionais em matéria tributária somente podem, por falta de normativa diferente, ser incorporados como legislação ordinária, terão hierarquia de norma infraconstitucional e sem necessidade de quórum qualificado. Já na lei complementar, o quórum qualificado exigido para aprovação é o da maioria absoluta dos parlamentares de cada Casa do Congresso. Este se justifica pelo fato de a lei complementar ser reservada à normatização de matérias de maior relevância para a nação.

Não se podem confundir, portanto, o processo legislativo das leis complementares e o procedimento de recepção de tratados, pois são dois institutos distintos no direito positivo. Por essa razão, impossível serem os tratados internacionais recepcionados e internalizados como lei complementar. Os tratados que versam sobre matéria tributária se enquadram como lei ordinária no ordenamento jurídico brasileiro.

Isto leva à análise de que por não haver norma constitucional que defina a situação, como acontece com os tratados de direitos humanos, tendo os tratados em matéria tributária recebido tratamento privilegiado quanto à possibilidade de revogação por lei de mesmo patamar (regra prevista em lei complementar – o CTN), verifica-se que estes recebem a mesma condição de lei ordinária, tornando sem efeito (ou inconstitucional) a segunda parte

do artigo do CTN que garante a sobreposição dos tratados tributários sobre as demais leis ordinárias, mesmo as mais novas que os tratados e que com ele venham a ter antinomias.

No presente momento, no entanto, está em discussão no STF caso que discute a questão de antinomia entre o tratado tributário e a lei tributária interna (RE nº 460.320, em que são partes a União Federal e a Volvo do Brasil), no qual o Ministro Gilmar Mendes, relator do processo, já expediu seu voto, em que estabelece a necessidade de mudança de posição jurisprudencial do Tribunal máximo do país, sinalizando que o tratado tributário deve ter hierarquia superior às leis ordinárias internas, respeitando somente a Constituição. No mesmo voto, deixa expresso que o artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN), de 1966, foi recepcionado pela Constituição de 1988. Pela norma, os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pelas leis criadas posteriormente.

O voto do Ministro apresenta algumas considerações que traduzem a sua tese. Inicialmente, levanta um esboço histórico sobre como os julgados do STF consideraram os tratados:

> Evidentemente, a controvérsia passa pela relação, de forma geral, entre Direito Interno e Direito Internacional ‑ inclusive quanto à polêmica irreconciliável entre as teorias dualista (cf. TRIEPEL, Karl Heinrich. "As Relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional" in Revista da Faculdade de Direito, Ano XVII, n.° 6. Outubro de 1966. Trad: Amílcar de Castro. p. 7/64) e monista (cf. KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. 3ª ed. Trad: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 515 e ss.; e VERDROSS & SIMMA. Universelles Volkerrecht. Berlin: Duncker und Humblot, 1984. p. 53 e ss.) ‑, mas tem contornos específicos no direito tributário, de acordo com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal.
>
> Sob a Constituição de 1891, este Tribunal reconheceu o primado dos tratados internacionais em face de legislação interna posterior. Emblemático, nesse aspecto, é o julgamento da Extradição n.° 7, Rel. Min. Canuto Saraiva, ocorrido em 7.1.1914, em que se anulou julgamento anterior para afastar a aplicação dos requisitos para extradição da Lei nº 2.416, de 28.6.1911, em proveito do tratado de extradição entre os governos do Brasil e do Império Alemão, de 17.9.1877 (cf. RODRIGUES, Manoel Coelho. A Extradição no Direito Brasileiro e na Legislação Comparada. Tomo III, Anexo B. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1931. p. 75/78).
>
> Em matéria tributária, especificamente, a preponderância das normas internacionais sobre normas internas infraconstitucionais já foi admitida por este STF na vigência da Constituição de 1937, nos termos da Apelação Cível 7.872/RS, Rel. Min. Philadelpho de Azevedo, julgada em 11.10.1943.
>
> Na oportunidade, a Corte manteve afastada a aplicação do imposto adicional de 10% criado pelo Decreto nº 24.343, de 5.6.1934, em privilégio das disposições de tratado entre o Brasil e o Uruguai, firmado em 25.8.1933 e promulgado pelo Decreto nº 23.710, de 9.1.1934.
>
> (...)

> Sob a égide da Constituição de 1946, o Supremo Tribunal Federal confirmou esse entendimento nos autos da Apelação Cível 9.587/RS, Rel. Min. Lafayette de Andrada, julgada em 21.8.1951, aplicando tratamento tributário previsto no "Tratado de Comércio entre os Estados Unidos do Brasil e os Estado Unidos da América", firmado em 2.2.1935 e promulgado por meio do Decreto 542, de 21.12.1935, em detrimento das disposições do Decreto-Lei nº 7.404, de 22.3.1945.
>
> (...)
>
> Nesse contexto, foi editado o Código Tributário Nacional, em 25.10.1966, prevendo explicitamente a preponderância dos tratados sobre normas infraconstitucionais internas em matéria tributária:
>
> > "Art. 98. Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha".
>
> Na vigência da Carta de 1967, com redação dada pela EC no 1/69, por sua vez, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, acolhendo clara concepção monista, decidiu que os tratados internacionais, de forma geral, "tem aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificam a legislação interna" (RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, julgado em 4.8.1971, DJ 25.8.1971).
>
> Além disso, com base no art. 98 do CTN, o Plenário aprovou, em 15.12.1976, a Súmula 575/STF, que assenta o seguinte: "a mercadoria importada de Pais Signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional" (DJ 3.1.1977). (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011)

Ocupando posição superior, a partir de 1977, houve mudança na Corte Suprema quanto ao tratamento dado aos tratados:

> É certo que, a partir do julgamento do RE 80.004/SE (Rel. p/ o acórdão Min. Cunha Peixoto, Pleno, DJ 29.12.1977), o STF alterou seu entendimento tradicional quanto à relação entre Direito Interno e Direito Internacional, admitindo a paridade entre tratados internacionais e normas internas infraconstitucionais e, consequentemente, o afastamento da aplicação de normas internacionais em virtude de normas internas posteriores.
>
> No mencionado *leading case*, o voto vencedor do Min. Cunha Peixoto assentou, com fundamento na teoria dualista de TRIEPEL, que "não há nenhum artigo [na Constituição] que declare irrevogável uma lei positiva brasileira pelo fato ter sua origem em um tratado".
>
> (...)
>
> Na oportunidade, os Ministros Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu, Rodrigues Alckmin e Thompson Flores acompanharam expressamente as considerações do voto condutor de que o art. 98 só se aplicaria aos denominados tratados-contratos.
>
> É exatamente esse o precedente que ampara os votos vencidos no acórdão recorrido, os quais dão interpretação conforme a Constituição ao art. 98 do CTN, para aplicá-lo apenas aos tratados contratos.
>
> Nessa linha de entendimento, eventuais antinomias entre tratados internacionais e leis internas seriam resolvidas apenas por critérios de cronologia (*lex posteriori derogat priori*) e de especialidade (*lex specialis derogat generali*).
>
> A respeito da perspectiva da especialidade, o Pleno deste STF destacou que "na colisão entre a lei e o tratado, prevalece este, porque contem normas especificas" (HC 58.727/DF, Rel Min. Soares Muñoz, Pleno, DJ 3.4.1981).

> Em que pese à dúvida a respeito da constitucionalidade do art. 98 do CTN levantada em *obiter dictum* por alguns Ministros no julgamento do RE 80.004/SE, a questão não foi definitivamente examinada pela Corte a época. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011)

Como se observa, a Corte não tinha ainda uma posição firmada sobre a aplicação do artigo 98 do CTN e sobre a posição hierárquica na antinomia entre tratado tributário e lei tributária interna. Tanto é que o próprio tribunal reconheceu, mesmo após a admissão da paridade de tratados tributários com leis ordinárias, a superioridade da aplicação do Tratado de Montevidéu sobre lei interna mais nova, conforme destaca o texto do Ministro:

> Com efeito, mesmo após a fixação do novo entendimento a respeito ausência de preponderância dos acordos internacionais, de forma geral, sobre normas internas infraconstitucionais, o Plenário desta Corte aplicou o mencionado art. 98 do CTN para privilegiar o Tratado de Montevidéu – firmado em 18.2.1960 e promulgado pelo Decreto nº 50.656, de 24.5.1961 – em detrimento da incidência de preço de referência criado pelo Decreto-Lei nº 1.111/70, de 10.7.1970. Trata-se do RE 90.824/SP (Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, julgado em 25.6.1980, DJ 19.9.1980) (...). Na ocasião, o voto vogal do Min. Cordeiro Guerra, ao acompanhar o Min. Moreira Alves, afastou a aplicação do entendimento fixado no RE 80.004/SE, em virtude do art. 98 do CTN (...). Apesar de o tratado de Montevidéu ter sido considerado posteriormente tratado-contrato (RE 99.376/RS, Rel. Min. Moreira Alves, 2ª T., DJ 18.6.1984) e de a norma interna posterior não ter sido afastada, mas apenas interpretada consoante as disposições do tratado internacional, restava clara a tendência do STF de privilegiar as normas internacionais em matéria tributária sobre as normas internas posteriores. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011)

O voto do Ministro destaca ainda que com a vigência da Constituição de 1988 os tratados receberam o *status* de lei ordinária:

> Finalmente, quanto à Constituição Federal de 1988, exatamente em 23 de novembro de 1995, o Plenário do STF voltou a discutir a matéria no HC nº 72.131/RJ, Red. p/ o acórdão Min. Moreira Alves, DJ 1.8.2003, tendo como foco a prisão civil do devedor como depositário infiel na alienação fiduciária em garantia.
>
> Na oportunidade, 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*.
>
> No importante julgamento da medida cautelar na ADI 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 4.9.1997, o Tribunal concluiu, por maioria, não só pela submissão dos tratados internacionais à Carta Magna e por sua paridade com as leis internas, como também assentou que não podem versar sobre matéria reservada a leis complementares.
>
> (...)
>
> Dessa forma, prevalecia a perspectiva de que "o sistema constitucional brasileiro – que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extremada) – satisfaz-se, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de iter procedimental que compreenda a aprovação congressional e a promulgação

> executiva do texto convencional (visão dualista moderada)", consoante acentuou o Min. Celso de Mello na supracitada ADIN-MC 1.480/DF. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011)

Encerrando o levantamento histórico, o Ministro passa a desenvolver a tese de que os tratados tributários merecem tratamento superior às leis internas, valendo-se de algumas construções argumentativas. A primeira delas diz respeito à nova interpretação dada aos tratados de direitos humanos, que obtiveram tratamento hierárquico superior:

> Recentemente, entretanto, este Supremo Tribunal Federal procedeu, no tocante aos tratados internacionais de direitos humanos, à revisão crítica desse entendimento.
>
> (...)
>
> Na ocasião, em que foram apreciados em conjunto também o RE 349.703/RS, em que fui redator para o acórdão, Pleno, DJ 5.6.2009, e o HC 87.585/TO, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, a maioria do Plenário entendeu que as convenções internacionais de direitos humanos têm status supralegal, isto é, prevalecem sobre a legislação interna, submetendo-se apenas à Constituição Federal, contra os votos dos Ministros Celso de Mello, Cezar Peluso, Ellen Gracie e Eros Grau, que avançavam ainda mais e reconheciam o status constitucional desses tratados. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011)

O segundo argumento ministerial é no sentido da mudança de configuração política do Estado no plano das relações internacionais contemporâneas e a importância dos compromissos internacionais, especialmente na esfera tributária:

> Dessa forma, não só o fenômeno da substituição de um arcaico Estado voltado para si por um "Estado Constitucional Cooperativo", como identificado pelo Professor Peter Häberle, como o próprio texto da Carta Magna, sobretudo com as alterações da EC 45/2004, exigem essa nova interpretação da relação entre direito internacional e normas infraconstitucionais internas.
>
> No âmbito tributário, a cooperação internacional viabiliza a expansão das operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico ‑ como o fluxo recíproco de capitais, bens, pessoas, tecnologia e serviços ‑, combate a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional, e contribui para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as nações (cf. BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre Dupla Tributação Internacional. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 154).
>
> (...)
>
> Tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo demanda a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que em face da legislação infraconstitucional, principalmente quanto ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo

> descumprimento coloca em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional.
>
> (...)
>
> Portanto, parece evidente que a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional e, sem sombra de dúvidas, precisa ser refutada por esta Corte.
>
> Como enfatizei no voto do RE 466.343/SP, o texto constitucional admite a preponderância das normas internacionais sobre normas infraconstitucionais e claramente remete o intérprete para realidades normativas diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público.
>
> Referi-me, naquela oportunidade, aos arts. 4º, parágrafo único, e 5º, parágrafos 2º, 3º e 4º, da Constituição Federal, que sinalizam para uma maior abertura constitucional ao direito internacional e, na visão de alguns, ao direito supranacional.
>
> Além desses dispositivos, o entendimento de predomínio dos tratados internacionais em nenhum aspecto conflita com os arts. 2º, 5º, II, e § 2º, 49, I, 84, VIII, da Constituição Federal. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011)

A terceira construção de argumento do Ministro trata da admissão de que a Constituição de 1988 apresentou um novo tipo de legislação, diferente daquele previsto no seu artigo 59, que é o específico dos tratados internacionais. Estes passariam a ter um procedimento diferente de construção legislativa (baseada no conjunto de atos dos Poderes Executivo e Legislativo) e por um trâmite que lhe é peculiar, diferenciado de qualquer outro tipo legal do ordenamento jurídico brasileiro. Por isso, trata-se de novo tipo de norma, conforme se verifica:

> Especificamente, os arts. 49, I, e 84, VIII, da Constituição Federal, repetidos com redação similar desde a Constituição de 1891 (respectivamente arts. 34, 12º; e 48, 16º da CF/1891), não demandam a paridade entre leis ordinárias e convenções internacionais. Ao contrário, indicam a existência de normas infraconstitucionais autônomas que não precisam ser perfiladas a outras espécies de atos normativos internos, ao dispor:
>
> > "Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
> >
> > I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;
> >
> > (...)
> >
> > Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
> >
> > VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;"
>
> Na realidade, os mencionados dispositivos não tratam da mera incorporação, no plano interno, mas da própria criação das normas internacionais.

Com efeito, no plano internacional, é essencial que os Estados-partes tenham a intenção de criar obrigações legais entre elas mediante seu acordo, daí a imprescindibilidade do consentimento para a norma internacional. (SHAW, Malcom. International Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. p. 812).

No Brasil, o consentimento materializa-se na ratificação pelo Presidente da República (art. 84, VIII, da CF/1988), precedida pela aprovação do texto do tratado pelo Congresso Nacional (art. 49, I, da CF/1988).

(...)

Assim, a aprovação pelo Congresso Nacional e a ratificação pelo Presidente da República constituem regras de importância fundamental para a validade das normas tanto no plano internacional quanto no plano interno.

Em outras palavras, a República Federativa do Brasil, como sujeito de direito público externo, não pode assumir obrigações, nem criar normas jurídicas internacionais, à revelia da Carta Magna, mas deve observar suas disposições e requisitos fundamentais para vincular-se em obrigações de direito internacional.

Destaque-se que a aprovação do texto do tratado e a ratificação pelo Presidente da República são necessários, porém não suficientes à existência da norma internacional. Daí que a inaplicabilidade de disposições previstas em acordo internacional aprovado pelo Congresso Nacional e ratificado pelo Executivo é possível, tanto no âmbito interno quanto no internacional, no caso de ausência de ratificação pelo outro Estado-parte ou de não concretização de alguma outra condição prevista.

Ora, se o texto constitucional dispõe sobre a criação de normas internacionais e prescinde de sua conversão em espécies normativas internas – na esteira do entendido no RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, Pleno, DJ 25.8.1971 – deve o intérprete constitucional inevitavelmente concluir: (i) que os tratados internacionais constituem, por si sós, espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, que não se confundem com as normas federais, tais como decreto-legislativo, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares; e (ii) que a Carta Magna não respalda o paradigma dualista.

(...)

Como exposto, o tratado internacional não necessita ser aplicado na estrutura de lei ordinária ou lei complementar, nem ter status paritário com qualquer deles, pois tem assento próprio na Carta Magna, com requisitos materiais e formais peculiares.

Dessa forma, à luz dos atuais elementos de integração e abertura do Estado à cooperação internacional, tutelados no texto constitucional, o entendimento que privilegie a boa-fé e a segurança dos pactos internacionais revela-se mais fiel à Carta Magna.

No mínimo, a Constituição Federal permite que norma geral, também recebida como lei complementar por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II e III, da CF/1988), garanta estabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária, em detrimento de legislação infraconstitucional interna superveniente, a teor do art. 98 do CTN (...).

(...)

Além disso, ressalte-se que, por sua própria natureza constitucionalmente estabelecida, os tratados internacionais não se sujeitam aos limites formais e materiais das demais normas infraconstitucionais, ainda que federais. Por esse motivo, o Plenário, em decisão unânime, reconheceu a possibilidade de tratados internacionais conferirem isenção a tributos estaduais e municipais, na sessão de 16.8.2007 (RE 229.096/RS, Red. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 11.4.2008).

> (...)
>
> Igualmente, não se justifica a restrição da cooperação internacional pela República Federativa do Brasil, resguardada no art. 4º, IX, da Carta Magna, em razão de regramentos típicos do âmbito interno, aplicados analogicamente, como reservas de iniciativa, distribuição de competências internas, ritos e procedimentos legislativos.
>
> Os acordos internacionais, de forma geral e na medida em que atendidos seus específicos requisitos constitucionais, respeitam, a princípio, a separação de Poderes, a autonomia dos entes federativos e o princípio da legalidade. Na espécie, inexiste qualquer elemento concreto que enseje violação aos arts. 2º, 5º, II e § 2º, da Constituição Federal, seja por parte do acordo contra a bitributação entre Brasil e Suécia, seja por parte do entendimento esposado pelo acórdão do STJ.
>
> (...)
>
> Dessa forma, conclui-se que, na espécie: (i) não houve violação à reserva de plenário prevista no art. 97 da Constituição Federal; (ii) o art. 98 do CTN foi recepcionado pela Constituição Federal e sua subsunção, na espécie, não ofende aos arts. 2º, 5º, II e § 2º, 49, I, 84, VIII, da Constituição Federal; mas (iii) a extensão da isenção concedida pelo STJ ofendeu o art. 150, II, da Carta Magna, por estender aos súditos suecos tratamento que não era concedido aos nacionais brasileiros. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011)

Em sendo confirmado pelo STF o voto do Ministro, passa a questão dos tratados a ter uma configuração nova no cenário legal brasileiro: a de que ele tem um status normativo próprio, abaixo somente da Constituição Federal e acima dos demais tipos legais. Assim, os tratados de matéria tributária seriam recepcionados internamente neste novo formato legal e estariam classificados, para sua execução, num patamar superior, revogando todas as leis infraconstitucionais contrárias e sendo observado por novas leis que a partir de sua inserção no ordenamento nacional viessem a existir, mantendo o status que o artigo 98 do CTN já previu.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O objetivo geral deste trabalho é mostrar como são recebidas e aplicadas no direito interno as normas tributárias definidas nos tratados internacionais. Para alcançar este propósito foram traçados alguns objetivos específicos, sobre os quais se apresentam comentários que seguem.

Em relação à recepção e execução de tratados internacionais no direito interno brasileiro foi apresentada de que forma os tratados internacionais são elaborados e executados no Brasil mediante as normas estabelecidas na Constituição Federal (CF). A respeito da posição legislativa dos tratados internacionais no Brasil, estes são recebidos com status de leis ordinárias, então obedecem às leis de maior hierarquia, que são as leis complementares e a CF.

Na análise da matéria tributária e do poder do Estado de tributar, foram apresentados ao longo do trabalho os conceitos de matéria tributária, os tributos que o governo pode arrecadar de acordo com cada competência, tanto pela União, quanto pelos Estados ou pelos Municípios. O poder do Estado de tributar baseia-se no fato de que este precisa buscar recursos para suprir suas necessidades, mas, conforme apresentado anteriormente, ele também possui limitações no poder de tributar, fazendo com que haja exceções a este poder.

A identificação de como os tratados em matéria tributária são recepcionados no ordenamento jurídico brasileiro e aplicados no território nacional ajudou a alcançar o objetivo geral deste trabalho, pois através dele foi possível entender como acontece a internalização dos tratados em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro, que é tão complexo e discernente a respeito desses tratados em questão. Os tratados em matéria tributária no Brasil são recepcionados como leis nacionais a fim de estabelecer uma relação com a legislação interna. Ainda, estes deverão atender as exigências previstas em lei, de ingressarem no direito interno como normas infraconstitucionais, pois estão subordinados às normas constitucionais.

Conforme já estudado neste trabalho, a Constituição de 1988 não estabelece uma norma para os tratados internacionais que versem sobre matéria tributária, então o Código Tributário Nacional (CTN), no seu artigo 98, define que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e substituirão as leis que tratem sobre mesmo assunto.

Assim, mesmo não constando na lei constitucional o procedimento de recepção dos tratados internacionais em matéria tributária no direito interno, os tratados são recepcionados e inseridos no ordenamento interno da mesma forma, pois precisam ser publicados após sua promulgação.

Conclui-se, então, que objetivo geral foi parcialmente alcançado porque, como foi apresentado, houve a descrição de como ocorre a recepção e a aplicação dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro, sendo recepcionados internamente apoiados no artigo 98 do CTN e aplicados por meio de normas infraconstitucionais, denominadas leis ordinárias.

No entanto, quando ocorrem antinomias entre o tratado já inserido no ordenamento jurídico interno e uma nova lei tributária, há discrepâncias no entendimento dos juristas brasileiros, uma vez que para alguns, o tratado tem posição de supremacia sobre as leis posteriores e para outros tem o mesmo tratamento de leis ordinárias, sem supremacia sobre as leis mais novas.

Como recomendações a serem feitas a partir deste estudo, pode-se sugerir que os professores desenvolvam com os alunos pesquisas na área, devido à importância do assunto, gerando no acadêmico um interesse em buscar mais elementos sobre o tema, possibilitando maior conhecimento sobre o assunto, que é importante para sua formação.

Recomenda-se, também, a um futuro pesquisador, que dê continuidade ao assunto apresentado neste trabalho, sendo que toda pesquisa é fruto de estudos aprofundados e com certeza podem ser buscadas mais respostas para as premissas aqui discutidas.

5 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 14. Ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2008.

ANTUNES JÚNIOR, Antônio Carlos. **Lei Complementar e Lei Ordinária: Dos Aspectos de Diferenciação; Da Hierarquia das Normas; e Da Impossibilidade de Revogação de Lei Complementar por meio de Lei Ordinária.** Disponível em: <http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/3709/LEI_COMPLEMENTAR_E_LEI_ORDINARIA_DOS_ASPECTOS_DE_DIFERENCIACAO_DA_HIERARQUIA_DAS_NORMAS_E_DA_IMPOSSIBILIDADE_DE_REVOGACAO_DE_LEI_COMPLEMENTAR_POR_MEIO_DE_LEI_ORDINARIA>. Acesso em: 14 de set. de 2011.

ARAÚJO, Nadia de. **Direito Internacional Privado: teoria e prática brasileira.** 3 ed. atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARROS, Felipe Luiz Machado; BRAGA, Peterson Fernandes. **Os tratados internacionais em matéria tributária.** Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/3897/os-tratados-internacionais-em-materia-tributaria>. Acesso em: 07 de ago. de 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Diversos/ctn.htm>. Acesso em: 30 de abr. de 2011a.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 30 de abr. de 2011b.

_____. **Convenção de Havana sobre tratados.** Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/tratados.htm>. Acesso em 16 de abr. de 2011c.

_____. **Decreto n° 313, de 30 de julho de 1948.** Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o **Acordo** Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/m_313_1948.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 90.782, de 28 de dezembro de 1984.** Dispõe sobre a execução do Acordo que estabelece a Preferência Tarifária Regional no âmbito da ALADI. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=129303&tipoDocumento=DEC&tipoTexto=PUB>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 350 de 21 de novembro de 1991a.** Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0350.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 1.355 de 30 de dezembro de 1994.** Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Disponível em: <http://dai-mre.serpro.gov.br/atos-internacionais/multilaterais/gatt/m_455>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 1.901 de 09 de maio de 1996.** Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto). Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/protouropreto.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 4.390 de 26 de setembro de 2002.** Dispõe sobre a execução do Quadragésimo Primeiro Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica no 18 (Acordo relativo à Implementação do Artigo VI do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1994 (GATT) da Organização Mundial de Comércio), entre os Governos da República Federativa do Brasil, da República Argentina, da República do Paraguai e da República Oriental do Uruguai. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4390.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 6.864, de 29 de maio de 2009a.** Promulga o Acordo de Comércio Preferencial entre o Mercosul e a República da Índia. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br//sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1405&refr=405>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 7.159 de 27 de abril de 2010.** Promulga o Acordo de Livre Comércio entre o Mercosul e o Estado de Israel. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7159.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006a.** Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AfricadoSul/Dec59222006.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 76.988, de 6 de Janeiro 1976a.** Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil-República Federal da Alemanha. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Alemanha/Dec769881976.htm> Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982.** Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Impostos sobre a Renda. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/b_argt_184_689.htm>. Acesso em: 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976b.** Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Austria. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/b_oste_17_855.pdf>. Acesso em: 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 72.542, de 30 de Julho de 1973.** Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda. Brasil Bélgica. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Belgica/Dec725421973.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 6.332, de 28 de dezembro de 2007.** Promulga a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Belgica/Dec63322007.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 2142, de 05 de fevereiro de 1997.** Acordo entre o governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia para isenção de impostos relativos à implementação do projeto do gasoduto Brasil – Bolívia. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bitbol.htm>. Acesso em: 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 92.318, de 23 de Janeiro de 1986.** Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Canada/Dec923181986.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 4.852, de 2 de outubro de 2003.** Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a

Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/b_chil_118_4822.htm >. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 762, de 19 de fevereiro de 1993.** Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/b_chin_36_1521.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 354, de 2 de dezembro de 1991b.** Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Coreia/Dec3541991.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974.** Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil -Dinamarca. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Dinamarca/Dec751061974.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 95.717, de 11 de Fevereiro de 1988.** Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/braequarenda.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976c.** Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Espanha/Dec769751976.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 241, de 25 de fevereiro de 1991c.** Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Filipinas/Dec2411991.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 2.465, de 19 de Janeiro de 1998.** Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda,

celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Finlandia/Dec24651998.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972.** Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Franca/Dec705061972.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 1.611, de 28 de agosto de 1995.** Promulga o Acordo sobre Cooperação Administrativa Mútua para a Prevenção, a Pesquisa e a Repressão às Infrações Aduaneiras, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Francesa. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/b_fran_148_2390.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 53, de 8 de março de 1991d.** Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Hungria/Dec531991.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 510, de 27 de Abril de 1992.** Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/India/Dec5101992.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005.** Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Israel/Dec5576.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981a.** Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Italia/Dec8598581.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967.** Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Japao/Dec6189967.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978.** Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Japao/Dec8119478.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 85.051, de 18 de Agosto de 1980.** Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Luxemburgo/Dec850511980.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006b.** Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Mexico/Dec60002006.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 86.710, de 09 de Dezembro de 1981b.** Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Noruega/Dec867101981.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991e.** Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Holanda/Dec355.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009b.** Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Peru/Dec70202009.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001.** Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Portugal/Dec4012.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 43, de 25 de Fevereiro de 1991.** Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/TchecaeEslovaca/Dec431991.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 5.237, de 8 de outubro de 2004.** Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação da Rússia para Prevenção, Investigação e Combate a Infrações Aduaneiras. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/b_russ_25_4910.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 77.053, de 19 de Janeiro de 1976d.** Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Suecia/Dec770531976.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto nº 5.799, de 7 de Junho de 2006c.** Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Ucrania/Decreto57992006.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Decreto n° 86.354, de 09 de setembro de 1981c.** Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Transporte Aéreo. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bitvenez.htm>. Acesso em 07 de set. de 2011.

_____. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del4657.htm>. Acesso em 23 de mai. de 2011d.

_____. **Ministério das Relações Exteriores. Atos Bilaterais em Vigor para o Brasil em Matéria Tributária**. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/bitrib.htm>. Acesso em: 16 de mai. de 2011e.

_____. **Ministério das Relações Exteriores. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>. Acesso em: 16 de abr. de 2011f.

_____. **Regimento Interno da Câmara dos Deputados.** Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/legislacao/regimento_interno/RIpdf/RegInterno.pdf>. Acesso em: 10 de mai. de 2011g.

_____. **Regimento Interno do Senado Federal.** Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/regsf/RegInternoSF_Vol1.pdf>. Acesso em: 10 de mai. de 2011h.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário: de acordo com a Constituição de 1988**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DIAS, Carlos Augusto Alves. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária.** Vila Velha, 2004. Disponível em: <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/Monografia%20Carlos%20Augusto-Maria%20do%20Socorro-Maria%20Gorete.PDF>**.** Acesso em: 07 de ago. de 2011.

FARIA, Bianca Castellar de. **A recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro.** Porto Alegre, 2006. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7500/000546301.pdf?sequence=1>. Acesso em: 07 de ago. de 2011.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume I: parte geral.** 7. Ed. ver. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2009.

KINDERMANN, Milene Pacheco. **Direito Internacional:** 2. Ed. rev. e atual. Palhoça: Unisul Virtual, 2006.

LENTZ, Hercílio Emerich. **Direito Tributário.** 2. ed. – Palhoça : Unisul Virtual, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo – SP. 20° edição, revista, atualizada de acordo com as EC 32 e 33/2001.

MAGALHÃES, José Carlos de. **O Supremo Tribunal Federal e o Direito Internacional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público.** 4. Ed. rev. atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

_____. **Tratados internacionais: (com comentários à Convenção de Viena de 1969)** 2º Ed., ver., ampl. e atual. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 20. Ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

MOTTA, Alexandre de Medeiros. **O TCC e o fazer científico: da elaboração à defesa pública.** Tubarão: Copiart, 2009.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado.** 7. ed. rev. ampl. E atual. Até 28.08.2009. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **Revista Jurídica Brasília: O Estado Fiscal e o Poder de Tributar.** v. 9, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/Artigos/PDF/AndreMurilo_rev84.pdf> Acesso em 01 de abr. de 2011.

OLIVEIRA, Alexandre Gomes de. **Tratados Internacionais em matéria tributária e o princípio da hierarquia das leis.** Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2041, 1 fev. 2009. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/12284/tratados-internacionais-em-materia-tributaria-e-o-principio-da-hierarquia-das-leis>. Acesso em: 07 de ago. de 2011.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar.** 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Direito Internacional Público: curso elementar.** 10. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIBEIRO, Dilton Rocha Ferraz. **Conflitos entre tratados internacionais em matéria tributária e leis ordinárias.** Disponível em: <http://www.lfg.com.br/artigos/Blog/tratados_internacionais.pdf>. Acesso em: 27 de ago. de 2011.

RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia Científica: completo e essencial para a vida universitária**. São Paulo: Avercamp, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário.** São Paulo: Premier Máxima, 2005, 8ª edição.

SANTOS, Mauro Sérgio dos. **A Nova Ordem Jurídica Internacional e o Controle de Constitucionalidade de Tratados pelo Direito Brasileiro.** Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.bdtd.ucb.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=798>. Acesso em 01 de set. 2011.

SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira: o problema da hierarquia das normas.** Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

SEITENFUS, Ricardo; VENTURA Deisy. **Direito Internacional Público.** 4. Ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico.** 27 ed. rev. e atual. Nagib Salibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SOARES, Carina de Oliveira. **Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro:** análise **das relações entre o Direito Internacional Público e o Direito Interno Estatal.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 88, 01 de mai/2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9431#>. Acesso em 19 de set. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 460.320 Paraná**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE460320GM.pdf>. Acesso em 10 de outubro de 2011.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil, 1 : Lei de Introdução e parte geral.** 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense – São Paulo, 2009.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Introdução ao estudo do direito: primeiras linhas.** 2. Ed. 4. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.