

Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Carlos Mário da Silva Velloso

Sumário

1. O conflito entre o direito interno e os tratados: a posição do Supremo Tribunal Federal. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional. 3. Os direitos e garantias e os tratados firmados pelo Brasil. 4. A questão das isenções heterônomas e a isenção de tributos estaduais e municipais por tratado internacional. 4.1. A doutrina brasileira a respeito do tema. 5. Conclusão.

1. O conflito entre o direito interno e os tratados: a posição do Supremo Tribunal Federal

Em palestras que proferi, posteriormente publicadas — “A Integração de Mercados e o Poder Judiciário” (2002, p. 47 et seq.) e “O Direito Internacional e o Supremo Tribunal Federal” (2002, p. 5) —, versei sobre o tema. Permito-me trazer ao debate questões que abordei nos mencionados trabalhos, nos quais sustentei, principalmente no segundo, “O Direito Internacional e o Supremo Tribunal Federal”, que o conflito entre norma interna e norma internacional, ou entre norma brasileira de produção doméstica e norma brasileira de produção internacional, relaciona-se com as doutrinas do monismo e do dualismo. Segundo a doutrina dualista, que teve como precursor Triepel, “a ordem internacional e a ordem interna são duas ordens jurídicas que coexistem independentemente, não sendo passíveis de conflito entre si. Para que uma norma inter-

nacional possa valer na esfera interna é necessário que a mesma sofra um processo de recepção, transformando-se em regra jurídica interna. A partir daí, só é possível conflito entre duas normas internas, a ser resolvida pelo tradicional mecanismo: *lex posterior derogat legi priori*” (RODAS, 1987, p. 43). O monismo surgiu com Kelsen. Segundo essa doutrina, existe apenas uma ordem jurídica, pelo que nega coexistirem duas ordens jurídicas distintas. Por isso, admite a possibilidade da ocorrência de conflitos entre normas internas e internacionais. “Daí”, acrescenta Grandino Rodas (1987, p. 43), “a possibilidade de duas espécies de monismo: um que afirma a supremacia do Direito Internacional e outro que propugna a primazia do Direito interno”. O monismo kelseniano é o monismo radical, que prega o primado do Direito Internacional. Mas há, também, o monismo moderado, criado por Alfred Verdross, discípulo de Kelsen, “que sustenta que os juízes nacionais devem aplicar tanto o direito nacional quanto o internacional de acordo com a regra *lex posterior derogat legi priori*, aplicada pela jurisprudência americana e brasileira” (DOLINGER, 1995, p. 71).

A escola monista que defendia a primazia do direito interno – assim uma terceira escola monista – acabou absorvida pela doutrina dualista (DOLINGER, p. 75).

Alguns países dão aos tratados internacionais prevalência sobre o direito interno infraconstitucional: França, Constituição de 1958, art. 55; Grécia, Constituição de 1975, art. 23, § 1º; Peru, Constituição de 1979, art. 101 (REZEK, 1984, p. 463-464; RODAS, 1987, p. 43).

Nos Estados Unidos da América, o tratado equipara-se à lei federal, prevalecendo, entretanto, sobre a legislação dos Estados-membros. Assim tem entendido a jurisprudência da Suprema Corte, interpretando o art. VI, 2, da Constituição norte-americana, que define as leis e os tratados, juntamente, como suprema lei do País, *supreme law of the land*. Destarte, “em caso de conflito

entre tratado internacional e lei do Congresso, prevalece nos Estados Unidos o texto mais recente, à base do princípio *lex posterior...* É certo, pois, que uma lei federal pode fazer ‘repelir’ a eficácia jurídica de tratado anterior, no plano interno. Se assim não fosse – observa Bernard Schwartz – estar-se-ia dando ao tratado não força de lei, mas de restrição constitucional” (REZEK, 1984, p. 465).

No Brasil, antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sustentava o primado do direito internacional sobre o direito interno (VALLADÃO, 1971, p. 96). Hoje, entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orienta-se no sentido da paridade entre o tratado e a lei federal. Assim decidiu o Supremo Tribunal, em 04.08.71, portando o acórdão a seguinte ementa:

“Lei Uniforme sobre o Cheque, adotada pela Convenção de Genebra. Aprovada essa Convenção pelo Congresso Nacional, e regularmente promulgada, suas normas têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificarem a legislação interna.”¹

A mais importante decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, entretanto, foi tomada no julgamento do RE 80.004/SE, relator originário o Ministro Xavier de Albuquerque e, relator para o acórdão, o Ministro Cunha Peixoto, julgamento realizado em 1º.06.77².

O relator originário, Ministro Xavier de Albuquerque, sustentou, vencido, o primado do Direito Internacional. A maioria, entretanto, reconhecendo o conflito entre o tratado e a lei nacional, esta posterior àquele, garantiu a autoridade da lei nacional, mais recente, tendo em vista a paridade entre o tratado e a lei nacional. Os Ministros Cordeiro Guerra, Rodrigues Alckmin, Thompson Flores e Cunha Peixoto votaram no sentido de que, da mesma forma que o tratado posterior derroga a lei, também a lei posterior derroga o tratado anterior, segundo a regra *lex posterior derogat legi priori*. O Ministro Antônio Neder, com base em argumentos diferentes, acompanhou a conclusão dos

votos dos Ministros Peixoto, Guerra, Leitão, Alckmin e Flores. O voto mais importante foi do Ministro Leitão de Abreu, voto que, segundo Rezek (1984, p. 472), melhor equacionou a controvérsia. Segundo Leitão de Abreu, a lei posterior não revoga o tratado anterior, “mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis”, pelo que “voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas”. Prevaleceu, na verdade, o entendimento de Leitão de Abreu, por isso que, revogado, posteriormente, o DL 427, pelo DL 1.700/79, o Supremo Tribunal Federal continuou a aplicar as Convenções de Genebra (DOLINGER, 1996, p. 93). Realmente, no julgamento do RE 95.002/PR, Relator o Ministro Soares Muñoz, julgamento ocorrido em 15.9.81, o Supremo Tribunal aplicou o art. 20 da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, que regula o endosso dado após o vencimento³.

2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional

No campo tributário, o meu entendimento é no sentido do primado do direito internacional sobre o direito interno. É o que dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966, recebida pela CF/67 e pela CF/88 como lei complementar. Dispõe o mencionado art. 98, CTN:

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

Quando integrava o Superior Tribunal de Justiça, ao votar no julgamento do REsp 1.966/SP, sustentei, com o apoio dos meus eminentes pares:

“Em caso igual, REsp. nº 846-SP, tive oportunidade de manifestar-me no sentido da possibilidade de o Código Tributário Nacional, na condição de lei complementar à Constituição, es-

tabelecer o primado do Direito Internacional sobre o Direito Interno, no campo tributário. Assim o voto que proferi no citado REsp 846-SP:

“Sempre entendi que, no campo tributário, os tratados e as convenções internacionais, desde que regularmente incorporados ao direito interno, prevalecem sobre a legislação tributária interna. Vale dizer, sempre emprestei validade ao que está disposto no art. 98, CTN, não obstante reconhecer incorreta a sua redação, por isso que as normas internacionais não revogam as leis internas, simplesmente prevalecem sobre estas, no caso concreto. O Supremo Tribunal Federal, em diversos acórdãos, admitiu, no campo tributário, o primado do direito externo (RE 76.099-SP, Rel. Min. R. ALCKMIN, RTJ, 73/454; RE nº 87.704-SP, Relator Min. LEITÃO DE ABREU, RTJ 93/1180; RE nº 92.982-SP, Relator Min. RAFAEL MAYER, RTJ 96/921; RE 97.088-RJ, Relator Min. OSCAR CORREIA, RTJ 104/1244).

É verdade que, no julgamento do RE nº 80.004-SE, algumas vezes se manifestaram, de passagem, no sentido de que talvez não fosse possível ao Código Tributário Nacional estabelecer o primado do Direito Internacional sobre o Direito Interno, por isso que apenas a Constituição poderia fazê-lo. A questão, entretanto, de validade ou não do art. 98, CTN, não foi decidida no mencionado RE nº 80.004-SE, porque a matéria discutida ali não era tributária (RTJ 83/809).

O que sustento é que a Constituição de 1967 prescrevia, no art. 18, § 1º, que a lei complementar estabeleceria normas gerais de direito tributário, disporia sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regularia as limitações constitucionais do poder de tributar.

Assim, fiel ao comando constitucional, poderia a lei complementar estabelecer o primado anteriormente referido, já que essa matéria constitui, ao que me parece, norma geral de direito tributário. Destarte, força é concluir que, quando o CTN consagrou, no art. 98, o primado do direito externo, fê-lo com expressa autorização constitucional. Vale acrescentar, de outro lado, que a mencionada disposição inscrita no art. 98, CTN, foi bem recebida pela Constituição de 1988, art. 146, III, a dizer, da mesma forma, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Lembrou bem o Sr. Ministro ILMAR GALVÃO que a Corte Suprema, por mais de uma vez, deu pela validade do art. 98, CTN, jamais entendendo que citado dispositivo fosse inconstitucional.

Do exposto, porque entendo que, na órbita da legislação tributária, os tratados e as convenções internacionais, desde que incorporados ao direito interno, prevalecem sobre a legislação interna, assim válida a disposição inscrita no art. 98, CTN, adiro ao voto do Sr. Ministro Relator”.

Decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no citado REsp 1.966/SP, pela prevalência do Tratado do GATT, tendo em vista o disposto no art. 98, CTN⁴.

No julgamento do RE 90.824/SP, o Relator, Ministro Moreira Alves, deixou expresso que a disposição inscrita no art. 98 do CTN é de ser observada. Está no voto do Ministro Moreira Alves, relator:

“(...)

De feito, em matéria tributária, independentemente da natureza do tratado internacional, observa-se o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional:

(...)”⁵

Leciona, a propósito, Jacob Dolinger (1996, p. 97) que, “na realidade, a norma

insculpida no art. 98 do CTN, de que os tratados sobre matéria tributária não podem ser afetados por lei posterior, deriva do fato de que estes tratados são acordos contratuais e, como tais, não podem ser afetados por normas legais posteriores; as decisões baseadas na natureza contratual do tratado e as decisões baseadas no art. 98 do CTN são praticamente idênticas”.

Rezek (1984, p. 475), dissertando a respeito, após mencionar o art. 98 do CTN, conclui: “Em tal quadro, a lei ordinária conflitante com tratado preexistente há de sucumbir, mas em razão de outro conflito: o que a contrapõe à lei complementar. Esta não se confunde com a própria carta constitucional, mas subjeta a lei ordinária inscrita em seu âmbito temático”.

Alberto Xavier (2000, p. 25) leciona “que o art. 98 do Código Tributário Nacional, tendo natureza de lei complementar, contém um comando adicional ao legislador ordinário, que veda a este, hierarquicamente, qualquer desobediência ao tratado”. Sacha Calmon Navarro Coelho (1993, p. 180) registra que “o Ministro Rezek, que pertenceu à Suprema Corte, pôde dizer que o art. 98 (CTN) construiu, no domínio tributário, uma regra de primado do direito internacional sobre o direito interno (*Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária*, ABDF nº 22). Hans Kelsen, corifeu da teoria monista que dava primazia aos Direitos das Gentes sobre os Direitos Nacionais, ficaria finalmente satisfeito. O Ministro Rezek indubitavelmente está certo”. A posição de Sacha Calmon (1997, p. 142 et seq) está reafirmada em obra posterior.

Em suma, no campo tributário, tem vigência o princípio do primado do direito internacional sobre o direito interno.

3. Os direitos e garantias e os tratados firmados pelo Brasil

Em votos proferidos no Supremo Tribunal Federal⁶, tenho sustentado que são três as vertentes, na Constituição da República, dos direitos e garantias: a) direitos e garan-

tias expressos na Constituição; b) direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição; c) direitos e garantias inscritos nos tratados internacionais firmados pelo Brasil (Constituição Federal, art. 5º, § 2º).

Se é certo que, na visualização dos direitos e garantias, é preciso distinguir, mediante o estudo da teoria geral dos direitos fundamentais, os direitos fundamentais materiais dos direitos fundamentais puramente formais, conforme deixei expresso em voto que proferi na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.497/DF e em trabalho doutrinário que escrevi (VELLOSO, 1997a, p. 162), se é certo, repito, que é preciso distinguir os direitos fundamentais materiais dos direitos fundamentais puramente formais, não é menos certo, entretanto, que, diante de direito fundamental material, que diz respeito à liberdade, inscrito em Tratado firmado pelo Brasil, como, por exemplo, o que está expresso na Convenção de São José da Costa Rica, art. 7º, item 7, que limitou a prisão por dívida à hipótese de inadimplemento de obrigação alimentícia, força é reconhecer que se tem, em tal caso, direito fundamental com *status* constitucional. É dizer, o art. 7º, item 7, do citado Pacto de São José da Costa Rica, é direito fundamental em pé de igualdade com os direitos fundamentais expressos na Constituição (Constituição, art. 5º, § 2º).

Nesse caso, no caso de tratar-se de direito e garantia decorrente de Tratado firmado pelo Brasil, a incorporação desse direito e garantia, ao direito interno, dá-se com *status* constitucional, assim com primazia sobre o direito comum. É o que deflui, claramente, do disposto no mencionado § 2º do art. 5º da Constituição da República. O Supremo Tribunal Federal, todavia, não acolheu essa tese⁷.

4. A questão das isenções heterônomas e a isenção de tributos estaduais e municipais por tratado internacional

Uma das formas de classificação das isenções tributárias enuncia que estas po-

dem ser autônomas e heterônomas. Aquelas são as concedidas mediante lei da entidade política titular da competência para instituir o tributo. Estas, as heterônomas, são concedidas mediante lei de entidade política que não é titular da competência para instituir o tributo a que se refere a isenção. A Constituição pretérita autorizava à União a conceder, por meio de lei complementar, isenção de impostos estaduais e municipais (Constituição de 1967, art. 18, § 2º). É dizer, a Constituição anterior permitia a concessão de isenção heterônoma. A Constituição vigente, entretanto, veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (CF/1988, art. 151, III). Lembra Hugo de Brito Machado (2001, p. 192-193) que a Constituição vigente não proíbe de todo as isenções heterônomas, por isso que, no art. 155, § 2º, XII, e, institui hipótese de tal isenção: cabe à lei complementar excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a (CF, art. 155, § 2º, XII, e).

Vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 151, III), assim proibidas as isenções heterônomas, indaga-se se seria possível a concessão de isenções de impostos estaduais e municipais mediante tratados internacionais. A resposta que dou é positiva. Penso que, mediante tratados internacionais, firmados pela República Federativa do Brasil, na forma preconizada na Constituição Federal, vale dizer, celebrados pelo Presidente da República, referendados pelo Congresso Nacional (CF, artigos 49, I, 84, VIII) e incorporados ao direito interno, será possível a instituição de isenções de impostos estaduais e municipais.

O que precisa ser entendido é que num Estado Federal convivem entidades parciais – União e Estados, federalismo clássico; União, Estados, Distrito Federal e Municípios, federalismo brasileiro, CF, artigos 1º e

18 – dentro no todo, vale dizer, dentro do Estado Federal total. As entidades parciais são dotadas de autonomia, enquanto o Estado Federal total detém “personalidade jurídica de Direito Público internacional” (SILVA, 2001, p. 104). A União, na Constituição Federal, apresenta, pois, dois conceitos: o de entidade parcial e o de Estado total. “A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno” (SILVA, p. 104).

Com propriedade, escreve Sacha Calmon (1997, p. 183) que “a conjunção das ordens jurídicas parciais da União, dos Estados-membros e dos Municípios forma a ordem jurídica total sob a égide da Constituição”. Hans Kelsen formulou a teoria das três ordens jurídicas: a coletividade central, as coletividades-membros e a comunidade total. Segundo Geraldo Ataliba (1976, p. 141), quem melhor sintetizou o pensamento kelseniano foi Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, opositor, aliás, do Chefe da Escola de Viena. Lecionou Bandeira de Mello (1937, p. 45-46 apud ATALIBA, 1976, p. 142-143)⁸: “A federação compreende três ordens jurídicas distintas: a coletividade central, as coletividades-membros e a comunidade total. As duas primeiras ordens são juridicamente iguais, porque estão, na mesma medida, subordinadas à ordem jurídica superior – a da comunidade total. Elas são ordens jurídicas parciais, pois as suas competências se circunscrevem somente a certas matérias que lhes foram conferidas pela ordem jurídica total. As ordens jurídicas parciais, ao passo que se acham subordinadas à ordem jurídica total – que possui a suprema competência – encontram-se entre si numa relação de coordenação. A coletividade central e as coletividades-membros

compreendem dois sistemas harmônicos que se encerram na coletividade total. Esta constitui verdadeiramente o Estado federal, pois, como ordem jurídica total, abarca as duas ordens jurídicas parciais – união e membros – e surge na sua completa integridade. A chamada ‘constituição federal’ pode ser desdobrada em duas cartas distintas: a constituição total e a constituição da União. A constituição total compreende a verdadeira constituição federal e regula, portanto, os poderes do Estado federal. A constituição da União dispõe somente sobre as competências da coletividade central, delegadas pela constituição total. Ela se encontra em plano idêntico ao das constituições dos Estados-membros, que regem as competências outorgadas pela Constituição total às coletividades parciais. Desse modo, se evitam confusões como as que quotidianamente ocorrem entre a União – uma das coletividades parciais – e o Estado federal – a comunidade total”.

Celso Ribeiro Bastos (1980?, p. 103) leciona que a “União é a pessoa jurídica de direito público investida pela Constituição das atribuições que, dentre outras, vêm discriminadas no seu art. 8º. Há que se fazer, contudo, uma distinção relativamente à União, conforme ela seja considerada do ângulo do direito interno ou do direito internacional”. E acrescenta: “Com efeito, perante o direito das gentes, a União representa a totalidade do Estado brasileiro, vale dizer, ela atua internacionalmente, como se o Brasil fosse um Estado unitário, reunindo em si a totalidade das prerrogativas soberanas a serem exercidas frente a outros Estados”.

Assim, quando à União é conferida competência para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais (CF, art. 21, I); declarar a guerra e celebrar a paz (art. 21, II); permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nela permaneçam temporariamente (art. 21, IV), competência que deve ser exercida com observância dos princípios

inscritos no art. 4º da Constituição, tem-se outorga de competência internacional ou de relações internacionais (VELLOSO, 1997, p. 391). Essa competência é conferida à União como Estado total e dela decorrem as competências do Presidente da República para celebrar tratados, convenções e atos internacionais e do Congresso Nacional para referendá-los (CF, arts. 84, VIII e 49, I). Assim, quando a União celebra um tratado, não é a entidade parcial União que o faz; é a União, Estado total, ou a República Federativa do Brasil que o faz. Disso resulta conclusão irrefutável: quando a Constituição veda a concessão de isenções heterônomas, ao vedar à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 151, III), a proibição dirige-se à União como entidade parcial e não à União como Estado total. Noutras palavras, a proibição inscrita no art. 151, III, da Constituição, tem como destinatária a entidade parcial União e não a República Federativa do Brasil “formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” (CF, art. 1º).

4.1. A doutrina brasileira a respeito do tema

Com exemplar propriedade, lecionou, no Supremo Tribunal Federal, no voto que proferiu na ADIn 1.600/DF, o Ministro Celso de Mello:

“A vedação constitucional em causa *incide* sobre a União Federal, *enquanto* pessoa jurídica de direito público *interno*, responsável, nessa *específica* condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, *inconfundível* com a posição institucional *de soberania* do Estado Federal brasileiro, que ostenta a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional, *essencialmente di-*

versa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, *daquela* que se consubstancia nas leis e atos de caráter *meramente* federal.

Sob tal perspectiva, *nada impede* que o Estado Federal brasileiro *celebre tratados internacionais* que veiculem cláusulas de exoneração tributária, em matéria de ICMS, *pois* a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará *praticando* ato legítimo *que se inclui* na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica *de direito internacional público*, que detém – *em face* das unidades meramente federadas – o *monopólio* da soberania e da personalidade internacional.

Na realidade, a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição é *inoponível* ao Estado Federal brasileiro (*vale dizer*, à República Federativa do Brasil), *incidindo*, unicamente, no plano das relações institucionais *domésticas* que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público *interno*.

Por isso mesmo, *entendo* que se revela *possível* à República Federativa do Brasil, *em sua qualidade* de sujeito de direito internacional público, *conceder isenção*, em matéria de ICMS, mediante tratado internacional, *sem* que, ao assim proceder, incida em transgressão ao que dispõe o art. 151, III, da Constituição, *pois* tal regra constitucional *destina-se*, em sua eficácia, a vincular, *unicamente*, a União, *enquanto* entidade estatal de direito público *interno*, rigorosamente *pacificada*, nessa *específica* condição institucional, às demais comunidades jurídicas *parciais*, de dimensão meramente regional e local, *como o são* os Estados-membros e os Municípios”.

Não é outra a lição de José Souto Maior Borges:

“5.1. A União é uma pessoa jurídica de direito público interno. Por isso o exercício de sua competência, no

direito interno, pode ser contrastado com o da competência estadual e municipal, dado que são ordens jurídicas parciais, como visto. Daí a proibição de instituir à União isenções de impostos estaduais e municipais. Não se deve confundir a República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra – a União, que não é sujeito de direito internacional. Muito menos os Estados-membros e Municípios. Nenhum desses é em si mesmo dotado de personalidade internacional.

5.2. Constitui, porém, equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestaduais. Essas reclamam paradigma diverso de análise. Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis *nacionais*, a CF dá à União competência para vincular o Estado brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios. A procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 5º, § 2º, da CF, *in fine*, ao referir expressamente os ‘tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil (*sic: não a União Federal*) é parte’. São, pois, áreas diversas e autônomas de vinculação jurídica.

.....
(...) Que um agente ou órgão da União, o Presidente da República ou Ministro de Estado, subscreva um tratado não significa que os Estados e Municípios estejam pré-excluídos dos vínculos decorrentes da sua celebração. Precisamente o contrário é o que ocorre na hipótese, como a CF, art. 5º, § 2º, *in fine*, deixa claro. Insiste-se: é a República Federativa do Brasil (CF, arts. 1º e 18) que celebra o tratado e é por ele vinculada, e, portanto, também os Estados-membros e Municípios, e não apenas a União. A esse ato interestatal, o Presidente da República comparece, não como Chefe do Gover-

no Federal, mas como Chefe de Estado” (BORGES, 1997, p. 176 et seq.).

O entendimento de Sacha Calmon (1997, p. 183-184) é coincidente: “quando o art. 151, III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não está limitando a competência do Estado brasileiro de concluir acordos tributários que envolvam tributos estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67”. No mesmo sentido: Valdir de Oliveira Rocha (1997, p. 280)⁹, Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres (2001, p. 140), Hugo de Brito Machado (1997, p. 90-91) e Luciano Amaro (1997, p. 174-176).

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 451) escreveu trabalho sobre o tema, no qual analisou os argumentos da corrente doutrinária que entende que o tratado internacional pode isentar tributos estaduais e municipais e bem assim os argumentos da corrente contrária e da corrente intermediária. Merece ser lido o trabalho do Procurador Oswaldo Othon.

Há um livro precioso, que cuida do tema exaustivamente, em trabalhos de vários juristas (MARTINS, 1997). Ives Gandra Martins, coordenador do livro, não concorda com o entendimento de que o Tratado pode conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Sustenta que deve o “Governo Federal, se quiser retomar o direito a estabelecer isenções, proceder à reforma constitucional”, dado que “se o art. 151, inc. III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder” (MARTINS, 1997, p. 33-34)¹⁰. Marco Aurélio Greco (1997, p. 45)¹¹ entende que “a rigor, portanto, o Tratado não pode ‘conceder isenções’ de tributos estaduais ou municipais. Mas pode pre-

ver que a competência estadual ou municipal não alcança determinada mercadoria, situação, pessoa, etc”.

Opinam, de regra, pela negativa — os tratados não podem conceder isenções de tributos estaduais ou municipais — José Augusto Delgado (1997, p. 71)¹², Diva Malerbi (1997, p. 80)¹³, Marilene Talarico Martins Rodrigues (1997, p. 150)¹⁴, Vittorio Cassone (1997, p. 187)¹⁵, José Eduardo Soares de Mello (1997, p. 201)¹⁶, Yoschiaki Ichihara (1997, p. 243)¹⁷, Ricardo Abdul Nour (1997, p. 322)¹⁸, Helenilson Cunha Pontes (1997, p. 383)¹⁹ e Mônica Cabral Moura (1997, p. 395)²⁰.

Com trabalhos no mesmo livro (MARTINS, 1997), opinam pela afirmativa: Hugo de Brito Machado (1997, p. 91)²¹, Kiyoshi Harada (1997, p. 210)²², Moisés Akselrad (1997, p. 226-229)²³, Wagner Balera (1997, p. 258)²⁴, Cecília Marcondes Hamati (1997, p. 271-275)²⁵, Valdir de Oliveira Rocha (1997, p. 281)²⁶, Fernando de Oliveira Marques (1997, p. 339-341)²⁷, Edison Carlos Fernandes (1997, p. 356-358)²⁸, Halley Henares Neto e Vinicius T. Campanile (1997, p. 454)²⁹, Plínio Marafon e Maria Helena Tinoco Soares (1997, p. 469)³⁰, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (1997, p. 495)³¹, Oswaldo Othon Saraiva Filho (1997, p. 506-507)³² e Marcos da Costa e Paulo Lucena de Menezes (1997, p. 523-526)³³.

Recolho de Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (1997, p. 495)³⁴ a lição no sentido de que “o regime federativo é fruto de uma criação humana, identificada a partir da Convenção de Filadélfia, em 1787. Não é uma fórmula rígida. Há que se garantir aos Estados federados um mínimo de autonomia legislativa e financeira, o que não é, de forma alguma, incompatível com o disciplinamento, no nível nacional, da estrutura básica dos tributos por eles cobrados. Nem, tampouco, impede o regime federativo que a Nação, representada pelos Poderes Federais — compreendidos como nacionais —, firme Tratados ou Convenções internacionais disciplinando tributos domésticos, independentemente da esfe-

ra política a que pertencerem (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios)”.

5. Conclusão

Podemos assentar, em conclusão, as seguintes proposições:

a) na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, há paridade entre a norma brasileira de produção doméstica e a norma brasileira de produção internacional. Assim, o conflito entre uma e outra resolve-se, de regra, pelo mecanismo tradicional: *lex posterior derogat legi priori*. Todavia, há de se ter presente que a lei posterior não revoga o tratado anterior, “mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis”. Assim, revogada a lei que afastou a sua aplicação, voltará o tratado a ter aplicação;

b) em matéria tributária, entretanto, observa-se o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional: o primado da norma brasileira de produção internacional;

c) são três as vertentes, na Constituição da República, dos direitos e garantias: 1) direitos e garantias expressos na Constituição; 2) direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição; 3) direitos e garantias inscritos nos tratados internacionais firmados pelo Brasil (CF, art. 5º, § 2º);

d) quando a Constituição veda a concessão de isenções heterônomas, ao vedar à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 151, III), a proibição dirige-se à União como entidade parcial e não à União como Estado total, vale dizer, a República Federativa do Brasil “formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” (CF, art. 1º).

Notas

¹ RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, RTJ 58/70.

² RE 80.004/SE, Rel. p/acórdão Min. Cunha Peixoto, RTJ 83/809.

³ RTJ 103/779.

⁴ REsp 1.966/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, "DJ" de 16.04.90.

⁵ RE 90.824/SP, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 95/350, 353.

⁶ ADI 1.480-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, "DJ" de 18.05.01; HC 76.561/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Plenário, 27.05.98, "DJ" de 02.02.01.

⁷ ADIn 1.480-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, "DJ" de 18.05.01; HC 76.561/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Plenário, 27.05.98, "DJ" de 02.02.01.

⁸ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1937. 129 p.

⁹ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹⁰ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹¹ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹² Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹³ Tributação no Mercosul in: Martins (1997).

¹⁴ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹⁵ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹⁶ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹⁷ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹⁸ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

¹⁹ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²⁰ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²¹ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²² Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²³ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²⁴ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²⁵ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²⁶ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²⁷ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²⁸ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

²⁹ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

³⁰ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

³¹ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

³² Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

³³ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

³⁴ Tributação no Mercosul. In: Martins (1997).

Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

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

BARRAL, Welber; LACERDA, Tatiana. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 140-149, jul. 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, [1980?].

BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos do Estados-membros e municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JUNIOR, Humberto. *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. 229 p.

_____. Tratados internacionais em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 16, n. 59, p. 180-185, jan./jun. 1993.

DOLINGER, Jacob. As soluções da Suprema Corte Brasileira para os conflitos entre o direito interno e o direito internacional: um exercício de ecletismo. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 92, n. 334, p 71-107, abr./jun. 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Isenções tributárias no Mercosul. *IOB - Repertório de Jurisprudência*, São Paulo, n. 11, jun. 1997.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1997. 533 p. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 3).

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1937. 129 p.

REZEK, J. Francisco. Direito dos tratados. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, p. 463-464, 1984.

RODAS, João Grandino. A constituinte e os tratados internacionais. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 76, n. 642, p. 43-51, 1987.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, tratado internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais? *Boletim IOB*, São Paulo, Jurisprudência, n. 18, set. 1998. Caderno 1.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

VALADÃO, Haroldo. *Direito internacional privado*. 3. ed. [S.l.: s.n.], 1971.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A integração de mercados e o Poder Judiciário. In: BRASIL SÉCULO XXI: O DIREITO NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO: MERCOSUL, ALCA E UNIÃO EUROPÉIA,

2002, Brasília. *Anais...* Brasília: OAB, Conselho Federal, 2002.

_____. *Estado Federal e Estados Federados na Constituição Brasileira de 1988: o equilíbrio federativo*. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

_____. O direito internacional e o Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 229, p. 5-25, jul./set. 2002.

_____. Reforma constitucional, cláusulas pétreas, especialmente dos direitos fundamentais, e a reforma tributária. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 162-178.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

