



Volume 28

2022

Presidente Prudente/SP

ISSN 1516-8158

CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE PRUDENTE

Reitora e Pró-Reitora Acadêmica: Zely Fernanda de Toledo Pennacchi Machado
Pró-Reitora Financeira: Maria do Carmo de Toledo Pennacchi
Pró-Reitora Administrativa: Maria Inês de Toledo Pennacchi Amaral

REVISTA INTERTEMAS

Linha editorial: Relações Sociais e Ambientais para uma Sociedade Inclusiva
Temática: Direitos Humanos, Meio Ambiente e Desenvolvimento
Periodicidade semestral

EDITORES

Carla Roberta Ferreira Destro (TOLEDO PRUDENTE)
Sérgio Tibiriçá Amaral (TOLEDO PRUDENTE)

COMISSÃO EDITORIAL

André Simões Chacon Bruno (USP)
Alessandra Cristina Furlan (UEL)
Alfonso Jaime Martínez Lazcano (SNI-CONACYT)
Dennys Garcia Xavier (UFU)
Daniela Braga Paiano (UEL)
Felipe Rodolfo de Carvalho (UFMT)
Haroldo de Araujo Lourenço da Silva (UFRJ)
Paulo Eduardo D'Arce Pinheiro (TOLEDO PRUDENTE)
Rita de Cássia Resquetti Tarifa Espolador (UENP)
Wladimir Brega Filho (FUNDINOPI)
Ana Carolina Greco Paes (TOLEDO PRUDENTE)

EQUIPE TÉCNICA

Delaine de Oliveira (Secretária –TOLEDO PRUDENTE)

Versão eletrônica

ISSN 2176-848X

Disponível em: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS>

Indexadores e Diretórios

Latindex folio 14938

Sumários de Revistas Brasileiras código 006.064.819

Permuta/Exchange/Échange

Biblioteca “Visconde de São Leopoldo” – TOLEDO PRUDENTE

Praça Raul Furquim nº 9 – Vila Furquim

CEP 19030-430 – Presidente Prudente / SP

Contato

Telefone: +55(18)3901-4004 E-mail: nepe@toledoprudente.edu.br

Intertemas: Revista da Toledo, v. 28 – 2022

Presidente Prudente: Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo”. 2022. 21cm Revista do Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente (SP)

1.Direito – Periódicos CDD – 340.5
ISSN 1516-8158

SUMÁRIO/CONTENTS

AS CONTRIBUIÇÕES DO REPUBLICANISMO INGLÊS PARA ESTRUTURAÇÃO DO PENSAMENTO CONSTITUCIONALISTA CONTEMPORÂNEO.....05

LEITE, Leonardo Delatorre
MORAES, Gerson Leite de

ANÁLISIS SOBRE LA RAZONABILIDAD EN LOS TRIBUNALES CONSTITUCIONALES.....21

HERNÁNDEZ, Joe Caballero

A RELAÇÃO DA PETROBRAS COM O PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PRIVADO: UM ESTUDO SOBRE FATOS E MEDIDAS QUE INFLUENCIAM A VINCULAÇÃO.....38

SANTOS, Diego de Medeiros
FRANÇA, Vladimir da Rocha

DA SUPRA-CONSTITUCIONALIDADE LEGISLATIVA TRIBUTARIA E A NORMATIZAÇÃO DE TRIBUTOS POR INSTRUMENTOS NORMATIVOS INTERNACIONAIS.....59

PEREIRA, Francisco Caetano
PRAZERES, Karla Luzia Alvares Dos
PRAZERES, Paulo Joviniano Alvares Dos

JUDICIALIZACIÓN DE LOS SUPERIORES EN LOS CASOS DE MACROCIMINALIDAD EN COLOMBIA: LÍNEA Y ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL...74

GONZÁLEZ, Álvaro Salgado
TARRÁ, Carolina García
SUA, Edgardo Serpa

OBRIGAÇÃO DE PROTEGER OS DIREITOS HUMANOS.....94

LAZCANO, Alfonso Jaime Martínez

DIREITO ESPACIAL E A APLICAÇÃO DA LEI PENAL: A REGULAMENTAÇÃO DO DIREITO NO ESPAÇO SIDERAL.....118

MEDEIROS, Moisés Wilkison Santos de
BEZERRA, Tiago José de Souza Lima

A (DES)MANIPULAÇÃO DAS MASSAS: UM ESTUDO DO LETRAMENTO DIGITAL FRENTE HABERMAS E BOURDIEU.....135

OICHI, Camila Mayumi
LIMA, Gabriela Vernasch
DESTRO, Carla Roberta Ferreira

NOTA AO LEITOR

A 28ª Edição da Revista Intertemas mais uma vez se propõe a apresentar temáticas de relevância jurídica nacional e internacional.

Convidamos cada leitor a se debruçar nos temas propostos pelos pesquisadores. É com enorme satisfação que esta edição é publicada, levando ao conhecimento de todos o melhor da nossa pesquisa científica.

Nesta oportunidade publicamos também o artigo vencedor do 18º ETIC – Encontro Toledo de Iniciação Científica.

Desejamos uma ótima leitura.

Cordialmente,

Carla Roberta Ferreira Destro
Editora da Revista Intertemas

**DA SUPRA-CONSTITUCIONALIDADE LEGISLATIVA TRIBUTARIA E A
NORMATIZAÇÃO DE TRIBUTOS POR INSTRUMENTOS NORMATIVOS
INTERNACIONAIS**

**THE SUPRA-CONSTITUTIONALITY OF TAX LEGISLATION AND THE
STANDARDIZATION OF TAXES BY INTERNATIONAL NORMATIVE
INSTRUMENTS**

PEREIRA, Francisco Caetano¹
PRAZERES, Karla Luzia Alvares Dos²
PRAZERES, Paulo Joviniano Alvares Dos³

RESUMO

O presente artigo busca, através de conceitos e normas, e utilizando pesquisa ainda em andamento, apontar para a possibilidade da instituição de tributos no Brasil através de tratados e convenções internacionais. Para tanto, abordou-se o conceito jurídico de soberania estatal, a incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo brasileiro, a interpretação do Art. 98 do CTN segundo o Judiciário e, por fim, a análise de viabilidade da instituição no Brasil de tais tributos. Através de pesquisa documental e bibliográfica, foi possível concluir parcialmente que, na seara tributária, nada impede que um tratado ou uma convenção internacional venha a instituir tributo no Brasil.

Palavras-chave: Direito Tributário; Soberania Estatal; Tributos; Tratados Internacionais, Convenções.

ABSTRACT

This article seeks, through concepts and norms, and using research still in progress, to point to the possibility of the institution of taxes in Brazil through international treaties and conventions. To this end, the legal concept of state sovereignty was addressed, the incorporation of international acts into the Brazilian positive law system, the interpretation of Art. 98 of the CTN according to the Judiciary and, finally, the analysis of the institution's viability in Brazil. such taxes. Through documentary and bibliographic research, it was possible to partially conclude that, in the tax field, nothing prevents an international treaty or convention from instituting tax in Brazil.

Keywords: Tax Law; State Sovereignty; Taxes; International Treaties, Conventions.

¹ Pos-Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco; Doutor em Direito pela Universidade de Deusto; Professor da Universidade Católica de Pernambuco; Sacerdote Católico Romano; Advogado.

² Doutoranda em Direito pela Universidade Estacio de Sa; Mestra em Direito pela Faculdade Damas da Instrução Cristã; Mestranda em Direito Internacional pela Universidad Autonoma de Asuncion; Tabeliã e Oficiala de Registros e Protestos na Paraiba.

³ Doutor em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco UNICAP; Doutorando em Direito e Ciências Sociais pela Universidad Nacional de Cordoba; Mestre em Direito pela Faculdade Damas da Instrução Cristã; Mestre em Direito das Relações Internacionais pela Universidad de la Empresa; Tabelião e Oficial de Registros e Protestos na Paraiba.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho decorre de pesquisa ainda em andamento, que tem como tema buscar saber se é possível a instituição de tributos por intermédio de tratados e convenções internacionais no Brasil, cuja delimitação está centrada sob três objetivos específicos: i) perquirir o conceito de soberania estatal aplicado sob o prisma da prevalência dos direitos humanos nas relações internacionais, inclusive nas searas financeira e tributária; ii) examinar a teoria adotada pelo sistema da CRFB/1988, buscando solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro; e iii) analisar a vigência e eficácia dos tratados e convenções internacionais em matéria tributária no Brasil, examinando o entendimento firmado pelos tribunais superiores brasileiros acerca da interpretação do artigo 98 do CTN e da harmonização dos tratados e convenções internacionais com a legislação tributária pátria.

Os referidos objetivos específicos visam alcançar o objetivo geral elencado, que é o de contribuir para o exame da harmonização do direito internacional com o ordenamento jurídico brasileiro, em especial na seara tributária.

A metodologia utilizada para desenvolver o presente trabalho pode ser sintetizada em pesquisa documental e bibliográfica. Na pesquisa documental, o foco estará voltado para o exame das decisões dos tribunais superiores brasileiros sobre o tema, tais como a ADIN 1.480-DF, a ADI 1480 MC, o RE 229.096, o REsp 90.871-PE e a Extradução 662-2 República do Peru.

A pesquisa bibliográfica estará direcionada à doutrina brasileira relacionada à harmonização do Direito Internacional com o ordenamento jurídico pátrio na área tributária, possibilitando ao pesquisador trazer o referencial teórico relacionado ao tema.

Assim, o presente trabalho apresenta resultados parciais da pesquisa documental que, até agora demonstram uma interpretação forçosa do artigo 98 do CTN e do próprio conceito de soberania.

2 O CONCEITO DE SOBERANIA ESTATAL APLICADO SOB O PRISMA DA PREVALÊNCIA DOS DIREITOS HUMANOS NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS, INCLUSIVE NAS SEARAS FINANCEIRA E TRIBUTÁRIA

Para uma melhor compreensão desse trabalho de pesquisa faz-se necessário, inicialmente, trazer o conceito jurídico de soberania estatal. Não se trata de um conceito lógico-jurídico; mas sim de um conceito jurídico-positivo, assim podendo ser conformado com certo grau de flexibilidade pelo direito positivo pátrio. Nesta toada, nos parece bastante óbvio que a CRFB/1988 estabeleceu limitações à soberania estatal, prevendo a prevalência dos direitos humanos nas relações internacionais, além de estabelecer o *status* de emenda constitucional aos tratados internacionais sobre direitos humanos.

Forte no princípio *pacta sunt servanda*, Alberto Xavier assevera que os tratados internacionais devem ser obedecidos pela legislação pátria, independentemente dos objetos (matéria) que tais normas alienígenas tratem (XAVIER, 1993, p. 102-103). A assertiva ganhou relevo em 2009, quando o Brasil ratificou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁴. Esta convenção em seu artigo 27 literalmente estabelece que um signatário não pode aduzir o seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado internacional. Entretanto, repita-se, mesmo antes da ratificação da Convenção de Viena, a CRFB/1988 já estabelecia a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre o ordenamento jurídico interno.

E não há falar que nas searas financeira e tributária não existam direitos humanos. Ora, salvo as políticas públicas negativas, não há como um determinado governo engendrar políticas públicas de consecução de direitos humanos que não perpassem pela execução do orçamento público. Assim, é intrínseca a relação do Direito Financeiro com a consecução de direitos humanos. Neste contexto, vale trazeremos à baila as conclusões de Fernando Facury Scaff, *in verbis*:

Retornando à questão inicial: o direito financeiro pode ser considerado um direito social?

A resposta é positiva, em especial quando a ele se atribui uma finalidade, que é a de cumprir os objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição. Exatamente por isso que o conceito como a disciplina jurídica que estuda o modo pelo qual o Estado arrecada, reparte, gasta e se endivida, e como tudo isso é organizado e controlado, visando alcançar os objetivos fundamentais

4 BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília/DF.

da Constituição. Sem a análise dos objetivos, torna-se apenas uma disciplina instrumental, que pode ser usada para qualquer finalidade, inclusive as mais escusas.

Assim, pode-se afirmar que, quando os instrumentos do direito financeiro forem usados para alcançar os objetivos fundamentais da Constituição brasileira, inscritos no art. 3º, ele se configurará como um *direito social*, que deverá necessariamente ser exercido através do Estado – motivo pelo qual está no escopo das disciplinas a análise do direito financeiro eleitoral.

Todavia, quando esses instrumentos forem usados apenas como instrumento de privilegiamento de grupos ou pessoas, o direito financeiro cumprirá um papel de *dominação* em prol destes e contra a sociedade. Em razão desta distinção é que se torna tão importante estudar não só os instrumentos financeiros, mas também o *objetivo de seu uso*. Isso gera toda a diferença analítica, pois transmuda o direito financeiro de um instrumento social para um instrumento de dominação oligárquica. (SCAFF, 2018, p. 13-14).

Na mesma toada, Cláudia Gurgel leciona acerca da utilização do orçamento público na defesa dos direitos humanos, vejamos:

Dos instrumentos de atuação do Estado na realização de seus compromissos institucionais, o orçamento público se destaca nessa tarefa, quando, a partir de uma abordagem mais funcional, deixar de ser entendido como peça contábil e financeira fixadora apenas da previsão de receitas e a fixação de despesas para determinado período – visão tradicional do orçamento –, e passa a ser o veículo condutor dos planos governamentais de desenvolvimento. Com num aspecto mais dinâmico, torna-se um eficiente mecanismo de interação do Estado com a sociedade, dando suporte às ações públicas que se voltam à proteção e eficácia dos direitos humanos.

[...]

Com efeito, ao longo dos anos desde a promulgação da Carta de 1988, os debates acerca do novo constitucionalismo brasileiro em muito influenciaram as mudanças sobre as reais finalidades do orçamento público sob a ótica do direito orçamentário. Alinhadas, decerto às conquistas democráticas e ao fortalecimento dos direitos humanos, deixou-se de lado a visão clássica do orçamento público – como um documento puramente procedimental e processual na alocação das receitas e autorização de despesas públicas – mera peça contábil e financeira –, para evoluir na construção de um conceito de Orçamento-Programa, canalizador e viabilizador das ações públicas (políticas públicas), que expressem a proteção aos direitos humanos num planejamento do governo. (GURGEL, Cláudia, 2018, p 30).

Na seara tributária a assertiva é igualmente verdadeira. Os direitos humanos também são repercutidos com intensidade no âmbito tributário. Insofismavelmente a tributação também é instrumento de consecução desses direitos. Marcos Bueno da Penha discorre sobre o assunto:

Afastadas as premissas que embasam as concepções libertárias do fenômeno tributário, as quais culminam na forma hostil como o tributo é visto por muitos autores e, em consequência, na interpretação e na aplicação das normas tributárias o fato é que, ao contrário de representar uma espoliação do patrimônio dos contribuintes pelo Estado ou um mero sacrifício dos cidadãos, o tributo encontra seu fundamento no princípio da solidariedade social, bem como se apresenta, no Estado Democrático de Direito, como um

verdadeiro dever fundamental dos cidadãos de contribuir, na medida de suas condições econômicas, para o custeio das atividades estatais em prol da coletividade, ou seja, das políticas públicas que viabilizem os direitos sociais constitucionalmente previstos. (DA PENHA, 2018, p 188).

Nabais explica como hodiernamente os tributos devem ser entendidos:

(...) o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada do estado.

Com efeito, um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios de exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objetivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, pressupõe um certo tipo de estado do ponto de vista do seu suporte financeiro – um *estado fiscal* – e, de outro se traduz, atento o seu actual carácter social, na exigência de uma parte considerável do rendimento do patrimônio, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens e serviços, dos seus cidadãos. (...)

Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamenta como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, (...).

Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros dessa comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos econômicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada. (NABAIS, 2009, p. 186).

Portanto, levando-se em conta o princípio financeiro da programação (orçamento-programa) e o objetivo intrínseco do tributo, queda-se em erro crasso asseverar que não há direitos humanos nas searas financeira e tributária. Corroborar tal assertiva o fato de que no moderno Direito Constitucional tudo deve levar à consecução da dignidade da pessoa humana.

3 A QUESTÃO DA INCORPORAÇÃO DOS ATOS INTERNACIONAIS AO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO INTERNO BRASILEIRO: A TEORIA ADOTADA PELA CARTA POLÍTICA DE 1988 SEGUNDO A DOCTRINA PÁTRIA

A teoria monista indica a impossibilidade de dois sistemas jurídicos

terem validade concomitante, onde somente se admite a existência de uma única ordem lógico-jurídica, assim, englobando tanto o ordenamento interno como o internacional.

Helena Taveira Torres ensina que a teoria monista abarca três concepções. Na primeira prepondera o direito interno, que adota o conceito fechado de soberania estatal, cujo ponto nodal é a supremacia do direito interno sobre o direito internacional.

Na segunda concepção o predomínio é do direito internacional, sob a justificativa de que existem princípios e interesses na ordem internacional capazes de superar o conceito hermético de soberania estatal, o que daria prevalência ao direito internacional em relação ao ordenamento pátrio.

A terceira, denominada monismo moderado, equivale o ordenamento internacional ao nacional, utilizando a técnica da “lei posterior” como solução de eventuais conflitos. (TORRES, 2001, p. 557-558).

Assim, como contraponto à teoria monista temos a teoria dualista, que se sustenta em Dionisio Anzilotti e Heinrich Triepel, que concebem a existência de dois ordenamentos jurídicos distintos, internacional e pátrio, absolutamente desvinculados que convivem concomitantemente.

Em síntese, a teoria monista assevera que a ratificação dos tratados produz efeitos concomitantes tanto no ordenamento internacional como no pátrio; já a teoria dualista defende ser necessária a tramitação de um projeto de lei especial, que tenha por objeto os exatos termos do tratado ou da convenção internacional.

Na doutrina internacionalista pátria não existe consenso sobre qual teoria a Constituição brasileira adota. Taveira Torres assevera que a teoria adotada pela CRFB/1988 é a dualista, haja vista o "pluralismo sistêmico das ordens jurídicas, considerando que existem precisas fronteiras entre a ordem jurídica interna e a ordem jurídica internacional...". (TORRES, 2001, p. 558). Ele defende que o fato de a norma internacional depender da aprovação do Congresso Nacional para vigorar no Brasil é a certeza de que a teoria adotada é a dualista.

Por outro lado, outros doutrinadores, tais como Betina Treiger Grupenmacher, asseveram que a CRFB/1988 adotou um sistema misto, isto é, que estão presentes na Carta as duas teorias, surtindo concomitantemente os seus efeitos. (GRUPENMACHER, 1999. p. 72). Justificam tal assertiva com o argumento de que os §§ 1º e 2º do artigo 5º da CRFB/88, refletem a teoria monista, entretanto,

agora com fulcro no artigo 49, I da CRFB/88, a teoria adotada é a dualista, quando o tratado internacional traz encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional.

Como não há unicidade na doutrina pátria quanto à teoria adotada pela CRFB/1988, coube ao Judiciário definir a questão, motivo pelo qual trazemos à baila parte do voto do Ministro Celso de Mello do Pretório Excelso, na ADIN 1.480-DF, asseverando que:

É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.

Por esse motivo passamos a discorrer sobre o entendimento dos tribunais superiores brasileiros acerca do tema.

4 A VIGÊNCIA E EFICÁCIA DOS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: O ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES BRASILEIROS ACERCA DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 98 DO CTN E DA HARMONIZAÇÃO DOS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PÁTRIA

Os tribunais superiores brasileiros, quando interpretaram o artigo 98 do Código Tributário Nacional, firmaram o entendimento de que além de tal artigo ter caráter nacional, logo com eficácia para todos os entes públicos, também estabeleceram que as normas de direito internacional e de direito interno estão em nível idêntico, assim, conferindo-as efeitos semelhantes e de que a União – pessoa jurídica de direito público interno – não se confunde com a República Federativa do Brasil – pessoa jurídica de direito público externo. Vejamos o entendimento do Supremo Tribunal Federal, em trechos do julgamento do RE 229.096/RS, *in verbis*:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (...) 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). (..)

(STF - RE: 229096 RS, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 16/08/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985)

Entretanto, a partir do RE 80.004, julgado em 1977, a Corte mudou de posição, ao decidir, por ampla maioria, que o tratado não prepondera sobre a Lei Federal.

(...) Na realidade, há uma relação de coalescência, na Federação, entre uma ordem jurídica total (que emana do próprio Estado Federal, enquanto comunidade jurídica total, e que se expressa, formalmente, nas leis nacionais) e uma pluralidade de ordens jurídicas parciais, que resultam da União Federal, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios. Nesse contexto, as comunidades jurídicas parciais são responsáveis pela instauração de ordens normativas igualmente parciais, sendo algumas de natureza central, imputáveis, nessa hipótese, à União (enquanto pessoa política de caráter central e interno) e outras de natureza regional (Estados-membros/Distrito Federal) ou de caráter local (Municípios), enquanto comunidades periféricas revestidas de autonomia institucional. Cabe advertir, portanto, que o Estado Federal brasileiro - expressão institucional da comunidade jurídica total, que detém "o monopólio da personalidade internacional"(PAULO BONAVIDES, "Ciência Política", p. 197, item n. 3.1, 14ª ed., 2007, Malheiros)- não se confunde com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que se qualifica, nessa condição, como simples ordem ou comunidade meramente central, tal como assinala, em preciso magistério, o saudoso e eminente VICTOR NUNES LEAL ("Problemas de Direito Público", p. 160/161, item n. 1, 1960, Forense).
(TJ-RJ - AI: 00295167520148190000 RIO DE JANEIRO CAPITAL 1 VARA FAZ PUBLICA, Relator: MAURICIO CALDAS LOPES, Data de Julgamento: 16/06/2014, DÉCIMA OITAVA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 26/06/2014)

Agora vejamos o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos REsp 27.728, 37.065, 45.759, 47.244 e 196.560:

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

Destarte, o STJ concluiu que o artigo 98 do CTN não dá às normas de direito internacional prevalência sobre às de direito interno. Acabou por consagrar o princípio da especialidade.

Natanael Martins, fazendo uma análise histórica, leciona que Roberto de Ulhôa Canto versando sobre o tema, asseverou que o artigo 98 somente buscou positivizar o entendimento pacífico da jurisprudência pátria à época. (MARTINS, 1995. p.195).

O Pleno do STF, na ADI 1.480, decidiu pela paridade hierárquica entre tratados internacionais e leis ordinárias, inadmitindo que as normas alienígenas prevaleçam sobre às nacionais. Vejamos parte do julgado:

(...) É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes.

(...)

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

(...)

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. - O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporadas ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

(...)

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o

ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

(...)

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno. (...)

(ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001)

Assim, infofismável é a assertiva de que o STF possui entendimento firme de que, em regra, os tratados internacionais "guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro" (STF, Extradução 662-2 República do Peru, de 28/11/96).

No que tange à harmonização dos tratados e convenções internacionais com a legislação tributária pátria, o STF firmou entendimento de que o Brasil adota a teoria dualista moderada, assim, estabelecendo que, após a assinatura do tratado ou de convenção internacional pelo Brasil, é necessário que haja a respectiva aprovação do Congresso Nacional e, em seguida, a publicação de decreto executivo que, em língua portuguesa, repita os termos da norma internacional harmonizada, ratificando-a.

5 A POSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS INSTITUÍREM TRIBUTOS NO BRASIL

Por tudo acima expendido, tanto sob a ótica da teoria dualista como na monista, ao nosso sentir, parece-nos juridicamente possível a instituição de tributos por intermédio de tratados ou convenções internacionais no Brasil. Isto porque, sob o prisma da teoria dualista, torna-se evidente a ascendência do direito internacional sobre o direito pátrio, possibilitando, assim, sem maiores reflexões, a instituição de tributos no Brasil por intermédio de normas internacionais.

Todavia, cumpre consignar que o princípio da legalidade tributária não é mais entendido como um conceito fechado; ao revés, tal conceito foi flexibilizado quando o STF julgou a constitucionalidade do § 2º do artigo 62 da CRFB/88, introduzido pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, que cria regra de eficácia de imposto que venha a ser instituído ou aumentado por medida provisória. Assim, hodiernamente, a melhor conceituação é a de que o tributo somente pode ser instituído ou aumentado por lei ou norma com status de lei.

A regra geral é a de que tributo é instituído ou aumentado por lei ordinária. As exceções são os quatro⁵ tributos que a própria CRFB/1988 estabelece a necessidade de lei complementar para serem instituídos; a instituição ou aumento de imposto por medida provisória; e, ao nosso sentir, a instituição de tributo por tratado ou convenção internacional.

Explico. A motivação que o STF utilizou para declarar a constitucionalidade do § 2º do artigo 62, em cotejo com o artigo 150, I, ambos da CRFB/88, foi justamente a assertiva de que a medida provisória enquanto vigente, tem ela status de lei ordinária, assim não ferindo o princípio da legalidade tributária.

Ora, a teoria dualista moderada abarcada pelo STF, dá à norma internacional, quando harmonizada ao ordenamento jurídico pátrio, o status de lei ordinária, assim não indo de encontro ao princípio da legalidade tributária, disposto no artigo 150, I, da CRFB/88.

A interpretação pretoriana do artigo 98 do CTN também desemboca no entendimento de que os tratados e as convenções internacionais têm status de lei ordinária. Ademais disso, o conceito de legislação tributária, inserto no artigo 96 do CTN, estabelece expressamente que os tratados e as convenções internacionais integram aquele conceito determinado.

E não há falar que as condicionantes contidas no artigo 154, I, da CRFB/88, para a instituição de um novo imposto (imposto residual) é motivo suficiente para impedir a sua instituição por intermédio de um tratado ou convenção internacional, posto que tal dispositivo integra o rol da dita “reserva de lei complementar”, uma vez que as normas internacionais, quando harmonizadas com o direito interno, somente alcançam o status de lei ordinária. Essa aparente barreira é facilmente transposta quando verificamos que as condicionantes contidas no artigo

5 - Empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, da CRFB/88); IGF (art. 153, VII, da CRFB/88); impostos residuais (art. 154, I, da CRFB/88); e as contribuições residuais (art. 195, § 4º, da CRFB/88).

154, I, da CRFB/88 são expressamente dirigidas à União, pessoa jurídica de direito público interno; distinta da República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público externo.

Mas na doutrina pátria há quem entenda pela impossibilidade da instituição de tributo no Brasil por intermédio de norma internacional. Luís Eduardo Schoueri, perfilado à ideia de “tratados-contratos”, espousa tal entendimento, vejamos:

[...] ao se admitir que os acordos de bitributação sejam leis especiais, abre-se espaço para que uma lei ‘mais especial’ prevaleça sobre os tratados, contrariando o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional. O raciocínio baseado na especialidade é perigoso: ao se aceitarem suas premissas, poder-se-ia, também, admitir que, se houvesse uma lei ainda mais especial, esta prevaleceria sobre os tratados. Ou seja: bastaria o legislador dizer que para uma específica matéria não devem ser observados os tratados, que o argumento da lei especial – e com ele o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional – cairia por terra. (...) A prova clara de que não há hierarquia está na obviedade de que um acordo de bitributação não se presta para criar um tributo: nos termos do Princípio da Legalidade, somente a lei pode instituir tributos. (SCHOUERI, 2015, p. 121-122).

Assim observamos que a União, como ente federativo responsável por representar a soberania estatal brasileira frente ao Direito Internacional, poderia isentar por meio de tratados internacionais tributos que são da competência instituidora dos Estados-membros, Distrito Federal, dos Municípios e dos Territórios?

Haja posto que, segundo a interpretação literal do art. 151, III da Constituição Federal, assim como, pelo Princípio da Competência Rígida, toda a matéria sobre isenção caberia única e exclusivamente aos entes federados constitucionalmente competentes para instituir o tributo, ou seja, somente quem pode instituir isenções, são aqueles que ao mesmo tempo possam criar os tributos.

Contudo, os tratados internacionais que são normas de Direito Internacional, onde dois ou mais países, regulam situações comuns, com efeitos *ex nunc* de situações fáticas que antes eram regulados pela lei interna de cada país autonomamente. Contudo, seria este o meio idôneo para legitimar a União na função de isentar tributos Estaduais e Municipais?

Cada dia que se passa se vivencia muito a internacionalização do mundo em si, assim como da Ciência do Direito, logo, estaria a nossa Constituição na contramão do mundo neoliberal globalizado, que muito utiliza dos tratados internacionais para, por exemplo, evitar dupla tributação sobre patrimônio e renda?

Frente a este novo mundo globalizado que está sendo germinado pelo direito comunitário, onde diversos blocos econômicos como a União Europeia, composto por diversos países, estão diminuindo sua soberania para continuar com poderio econômico, armamentistas, políticos, dentre outros.

A União como representante do Brasil em tratados e convenções internacionais deve ter bem nítido o incontestável poder ao ser signatário dos mesmos, para não correr riscos de sofrer embargos econômicos por descumprimento do que foi pactuado entre os entes soberanos. Assim como, para realizar sua emersão no mundo globalizado, que é o caminho de “via única” no planeta globalizado.

Após a ratificação do tratado internacional, o Brasil, como seguidor da Teoria Dualista de Eficácia dos Tratados Internacionais, deve cumprir o que foi pactuado, haja visto, que o Congresso Nacional participa junto com o Poder Executivo na legalização do mesmo no território brasileiro, legislando dessa forma para a nação brasileira, e não só para os interesses da União. São interesses da República Federativa do Brasil.

Sendo a isenção uma norma de exercício de competência, somente a União teria o poder de em tratados internacionais não permitir que fatos geradores atuem sobre determinadas situações fáticas que outrora (antes do tratado), caracterizava norma de incidência tributária, pois só a União, tem legitimidade para figurar como membro de tratados, diferentemente das outras entidades federativas, como os Municípios, Estados-Membros e Distrito Federal.

Diante de tudo isso, para se provar a constitucionalidade dos tratados internacionais que deferem isenções de tributos Municipais, Estaduais e do Distrito Federal, é preciso primeiramente verificar se foi ou não recepcionado o art. 98 do Código Tributário Nacional, assim como, alertar os operadores do direito sobre o dever de interpretar de forma útil os textos legislativos do Sistema Tributário Constitucional.

Para que, possa demonstra que a União não só pode, como deve neste mundo globalizado, por meio de tratados internacionais atribuir isenções de tributos que em uma primeira análise caberia unicamente aos entes federativos designados expressamente na Constituição. Por ser a mesma, a única com legitimidade para participar da feitura de tratados internacionais, como representante do Estado soberano brasileiro.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a globalização, cada vez mais os tratados e as convenções internacionais denotam-se não somente como fontes de direitos e obrigações entre Estados soberanos, mas também como instrumentos – ainda não tão eficazes – de consecução de direitos humanos.

O conceito de soberania estatal não é lógico-jurídico, mas sim jurídico-positivo, o que permite a flexibilização de sua conformação pelo direito positivo.

A CRFB/1988 estabeleceu limitações à soberania estatal, prevendo a prevalência dos direitos humanos nas relações internacionais, além de estabelecer o *status* de emenda constitucional aos tratados internacionais que tenha por objeto os direitos humanos.

É intrínseca a relação dos Direitos Financeiro e Tributário com os direitos humanos. São direitos que instrumentalizam a consecução de direitos humanos, posto que também buscam, em última análise, a implementação da dignidade da pessoa humana.

Os tribunais superiores brasileiros, interpretando o artigo 98 do CTN, firmaram o entendimento de que tal artigo tem caráter nacional e que as normas de direito internacional e de direito interno estão em nível idêntico, assim, conferindo-as efeitos semelhantes.

Os entendimentos pretorianos sobre o tema nos parecem descompassados do Direito Internacional, em especial a partir de 2009, quando o Brasil ratificou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que em seu artigo 27 estabelece que um signatário não pode aduzir o seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado internacional.

Sobre a matéria, aparentemente o STF decide com notas da cordialidade de Sérgio Buarque de Holanda e do jeitinho de Livia Barbosa, pois seleciona ao seu alvedrio e conveniência quais normas alienígenas aplicar no ordenamento pátrio, o que merece maiores investigações.

Juridicamente falando, ao nosso sentir, nada impede que um tratado ou convenção internacional venha a instituir tributo no Brasil, haja vista a adoção da teoria dualista moderada adotada pelo STF.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF.

BRASIL. **Decreto nº 7.030**, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília/DF.

DA PENHA, Marcos Bueno Brandão. **Tributação, Solidariedade Social e o Dever Fundamental de Pagar Tributos: A Função dos Tributos no Estado Democrático e Social de Direito**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p 188.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 72.

GURGEL, Cláudia. **Democracia Brasileira Participativa e o Orçamento Público na Defesa dos Direitos Humanos**. Políticas Públicas e Tributação. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p 30.

LEAL, Victor Nunes. **Problemas de Direito Público**, Rio de Janeiro, Forense, 1960.

MARTINS, Natanael. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v.3, n. 12, p. 193-201, jul./set. 1995.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p 185-186.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Sociais e Tributação**. Tributação e Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

XAVIER, Alberto. **Direito Internacional do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.