

PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EM UM CONTEXTO INTERNACIONAL

José Mário Delaiti de Melo

Associado do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI) e sócio da Sociedade Brasileira para o Progresso da Ciência (SBPC), é Advogado, Administrador de Empresas e Teólogo. Graduado em Direito pela Faculdade Estácio do Recife (Estácio/FIR), em Administração pela Universidade de Pernambuco (UPE) e em Teologia Eclesiástica pela Faculdade Internacional de Teologia Gospel/Faculdade Gospel (FG). Especialista em Direito Administrativo e em Direito Civil, ambas pelas Faculdades Integradas de Jacarepaguá (FIJ), Mestrando em Gestão do Desenvolvimento Local Sustentável pela Universidade de Pernambuco (UPE) e Mestrando em Teologia com ênfase em Bibliologia pela Faculdade Internacional de Teologia Gospel/Faculdade Gospel (FG). Servidor da Prefeitura do Recife (PCR) e Conciliador do Tribunal de Justiça de Pernambuco (TJPE). Articulista de sites jurídicos. *Curriculum lattes*: <http://lattes.cnpq.br/0065877568376352>

RECIFE, OUTUBRO/2012

SUMÁRIO

	Resumo	3
	Abstract	4
	Introdução	5
1	Princípios de Direito Tributário e relações com o Direito Nacional	7
	1.1O Direito Tributário atual	7
2	Princípio do Direito Tributário Brasileiro	9
2.1	Regime Constitucional das isenções decorrentes de Tratados Internacionais	14
	2.2 Princípios do Direito Comunitário	16
2.3	O Princípio Fundamental Comunitário Tributário: A Isonomia Tributária	19
3	Princípios no Direito Tributário Internacional	24
	Considerações Finais	30
	Referências	32

RESUMO

O presente artigo objetivou discorrer sobre os Princípios de Direito Tributário Internacional e Comunitário, tendo como parâmetro o Brasil com seus Princípios. Optando por desenvolver uma pesquisa bibliográfica, o trabalho foi realizado consultando vasta bibliografia sobre a matéria. Com a pesquisa realizada e diante do que foi estudado, foi possível observar a existência de duas teorias: a monistas e a dualistas, donde se depreende que a solução diversa para o sistema jurídico é de que se trate os entendimentos prevaletentes em diversos países, e, no caso brasileiro há uma equivalência entre tratado e lei interna, governada pelas regras *lex posterior e lex specialis*. Observou-se ainda, que tal equivalência é apontada apenas no que se refere a tributos federais, visto que, no entendimento do autor, no caso de estados e municípios, estariam eles sujeitos à prevalência dos tratados, já que o legislador local não poderia desautorizar compromisso assumido pelo Congresso Nacional no exercício de sua competência. Por fim, como consideração final a este estudo depreende-se, que no caso do resultado do procedimento será vinculante ao Estado Brasileiro, o que justificaria, uma vez instaurado o procedimento amigável e estando em curso o processo administrativo, ser suspenso o andamento do caso interno até que se desse a solução final do procedimento amigável.

ABSTRACT

This article aims to discuss the Principles of International Tax Law and Community, having as parameter Brazil with its principles. Choosing to develop a literature search, the work was done by querying a vast bibliography on the subject. With the survey and before that was studied, it was possible to observe the existence of two theories: the monists and dualists, whence it follows that the solution to the diverse legal system is in question understandings prevailing in different countries, and Brazilian case there is an equivalence between treaty and domestic law, governed by the rule *lex posterior* and *lex specialis*. It was also observed that such equivalence is identified only with regard to federal taxes, whereas, in the opinion of the author, in the case of states and municipalities, they would be subject to the prevalence of treaties, since the local legislature could not disallow commitment made by Congress in the exercise of its jurisdiction. Finally, as a final consideration in this study it appears that in case the result of the procedure will be binding to the State, which would justify, once initiated the mutual agreement procedure is under way and the administrative process be suspended the progress of the case this procedure until the final solution of the mutual agreement procedure.

INTRODUÇÃO

A existência de um Estado só se justifica se ele visar atingir determinados fins que podem ser trazidos, de uma maneira sucinta, como sendo o bem comum e o desenvolvimento nacional. Entretanto, para atingir tais objetivos, o Estado realiza então uma série de atividades e intervenções na esfera social, política, econômica, educacional e administrativa, entre outras. A este conjunto todo se dá o nome de atividade-fim do Estado.

A realização ou a consecução da atividade-fim, contudo, só é possível se o Estado for capaz de: a) obter recursos, através das receitas públicas, ou seja, entradas; b) aplicar tais recursos (despesas públicas ou saídas); c) administrar o patrimônio público (gestão pública).

A economia está num processo de globalização acelerado e tem levado as empresas a se adequarem aos padrões de qualidade e competitividade exigidos pelo mercado. Em relação à competitividade, as empresas precisam, para atender um mercado consumidor amplo, de custos baixos, escala de produção, aumento de produtividade, entre outros aspectos.

Como se sabe as relações externas dentro do sistema capitalista sempre desempenhou um papel importante, quer no capitalismo mercantil, no concorrencial ou no monopólico. Entretanto, as funções exercidas pelas relações internacionais diferiram em cada um desses estágios. A tendência à mundialização do capital ao mesmo tempo em que vem modificando os sistemas produtivos nacionais, vem dando lugar a um único campo mundial de criação e realização do capital produtivo. E essas mudanças no sistema, transformando a economia internacional em economia mundial certamente foram ampliadas na virada do século XXI.

A globalização dos gostos dos consumidores e seus efeitos nos custos fixos, a rápida dispersão da tecnologia e o crescimento explosivo, o fluxo cumulativo e implacável de informações em todo o mundo, levaram anos para alterar o panorama há muito familiar aos estrategistas das corporações.

Assim, sob o ponto de vista institucional e com o fito de se garantir a maior mobilidade de capitais, fatores produtivos e bens de consumo, promove-se a homogeneização das relações jurídicas e econômicas entre os sujeitos privados da atividade econômica e os Estados, aproximando os institutos jurídicos referentes, sobretudo a sociedades comerciais, consumidor, mercado financeiro e tributação, este último, albergado no direito brasileiro e também internacional e comunitário através de princípios de direito tributário.

Para se ter uma idéia, há no Brasil, bem como no direito comparado, uma infinidade de tributos e nesse sentido, dá para se ter uma idéia de quantos conflitos de interesses podem surgir no dia-a-dia da relação jurídica das pessoas físicas e jurídicas privadas e a Fazenda Pública. Para resolução desses conflitos recorre-se do processo administrativo, seja na esperança de se rever o lançamento, por ser claramente ilegal e obter-se, de logo, o reconhecimento; seja para procrastinar a exação, considerando que ainda poderá discuti-la na Justiça; noutras situações prefere-se impugnar o crédito tributário diretamente em Juízo.

É de conhecimento elementar que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, sendo de competência privativa da autoridade administrativa a sua lavratura. Através dele dá-se início ao procedimento administrativo, que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Esta é a inteligência do art. 142 do Código Tributário Nacional.

CAPÍTULO 1. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E RELAÇÕES COM O DIREITO NACIONAL

1.1 O Direito Tributário atual

Historicamente constata-se que o Estado desde os primórdios, para captar recursos, sempre se valeu dos mais diversos meios, a exemplo de: extorsões sobre outros povos; exigência de tributos; imposições de penalidade pecuniárias ou multas; apropriação parcial ou total de propriedade privada confisco; exploração do seu próprio patrimônio, por meio da venda de bens e serviços; empréstimos compulsórios ou não e doações.

O Estado arrecada receitas de formas variadas. São receitas originárias e derivadas. As primeiras receitas dizem respeito àquelas que o Estado auferir ou recebe agindo como um particular, vendendo bens e serviços seus para quem quiser comprar. A característica principal dessas receitas é que elas são facultativas, ou seja, o indivíduo só vai pagar se quiser adquirir o bem ou serviço (NOGUEIRA, 2005).

Denominam-se originárias porque se originam da exploração do patrimônio do próprio Estado. É o caso dos chamados preços públicos que, quando cobrados, recebem o nome de tarifas. Exemplos de preços públicos; a Prefeitura explora diretamente estacionamento de automóveis ou serviços de transporte urbano. Exemplos de tarifas: contas de energia elétrica, telefone, gás e o transporte público através de concessionárias.

Por seu turno, as receitas derivadas são as que resultam da riqueza de terceiros, sendo sua característica fundamental o fato de sua percepção ser feita através de um constrangimento (coerção, imposição) legal através do poder de império do Estado (o Estado nada mais é do que uma institucionalização do Poder máximo que existe na sociedade) que obriga o

particular ao pagamento. São, portanto, compulsórias. Recebem o nome de derivadas porque são receitas que o Estado faz derivar do patrimônio do particular para os cofres públicos, como ocorre no caso dos tributos e das multas (MARINS, 2005).

Neste trabalho, as receitas derivadas são as que, de fato, nos interessam, pois a finalidade básica do Direito Tributário nada mais é que estabelecer regras sobre aquela parte específica da atividade financeira do Estado que diz respeito à obtenção de receitas derivadas por meio da imposição de tributos (MARINS, 2001).

CAPÍTULO 2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Segundo Alexandrino (2006) os princípios que norteiam o direito tributário no Brasil, são os seguintes, a saber:

Princípio da Legalidade (art. 150, I, da CF/88)
É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Princípio da Igualdade ou da Isonomia (art. 150, II, da CF/88)
Não deve haver tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, assim como qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Pelo princípio da anterioridade da lei tributária, prescreve a CF: Art. 150: ... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (CHIMENTI, 2000).

De acordo com o princípio da anterioridade a cobrança de tributo está vinculada a cada exercício financeiro, que é anual. Desde a Carta outorgada de 1824, o exercício financeiro coincide com o ano-calendário, isto é, começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro.

Deve-se advertir que não se trata de mera anterioridade da lei em relação à cobrança do tributo. Por exemplo, a majoração do imposto sobre a renda através de uma lei que tenha entrado em vigor em junho de determinado ano não poderá ser cobrada em agosto ou em dezembro do mesmo ano. O princípio tem o sentido de anterioridade da lei instituidora ou majoradora do tributo em relação ao exercício financeiro da cobrança como, aliás, decorre da leitura da letra b, do inciso III, do art. 150 da CF (XAVIER, 2000). Nesse

sentido, a majoração do imposto, no exemplo citado, dar-se-á no exercício seguinte a entrada em vigor da Lei que o criou.

Entretanto, não se deve comparar o princípio da anterioridade com o antigo princípio da anualidade, que não mais existe no direito brasileiro, onde a cobrança dos tributos dependia de autorização orçamentária anual do Poder Legislativo.

Através da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, criou-se o que alguns doutrinadores chamam de Princípio Nonagesimal, pois estabelece um lapso temporal de no mínimo 90 dias entre a data da publicação da Lei e sua entrada em vigor, evitando assim, o que antes acontecia com certa frequência, ou seja, as leis que criavam ou majoravam tributos eram publicadas em 31 de dezembro de cada exercício, quando o Estado esgotava seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar tributos a serem cobrados a partir de zero hora do primeiro dia do exercício seguinte, ocasionando transtornos aos contribuintes que, muitas vezes, eram pegos de surpresa (HARADA, 2002).

Princípio da igualdade ou da isonomia - De acordo com o artigo 150, inc. II da CF, é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente. A base filosófica do princípio da igualdade é o princípio constitucional da isonomia, segundo o qual todos são iguais perante a lei. Prevê que a uniformidade do tratamento deve ser observada entre aqueles que têm situação equivalente, sendo vedada qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou da função exercida pelo contribuinte, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas (MARINS, 2001). Essa igualdade, entretanto, não significa a igualdade de fato, mas a igualdade no sentido da notória afirmação de Aristóteles de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais (APUD HARADA, 2002).

Princípio da irretroatividade da lei - irretroatividade da lei é regra, sendo exceção as que retroagem, como no caso da lei interpretativa e lei penal mais benigna ao acusado. É vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados. Tal enunciado corresponde ao princípio geral da irretroatividade das leis, e sua efetividade depende da questão de saber se o

legislador pode estabelecer o início da vigência de uma lei em data anterior à de sua publicação (MACHADO, 2004).

É sabido que a lei pode, em princípio, fixar as datas inicial e final de sua própria vigência. Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores à sua vigência, estaria o legislador contornando a limitação constitucional.

A publicação da lei é, a rigor, condição mesma de sua existência especificamente jurídica. Não existe como tal no ordenamento jurídico brasileiro uma lei que não foi publicada. E, em se tratando de lei federal, publicada no Diário Oficial, por força do disposto no art. 84, inc. IV, da Constituição.

Princípio do direito à proteção jurisdicional - Este princípio, em nossa Constituição Federal, está consagrado no art. 5º, XXXV, quando diz: "A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito". Está bem claro que qualquer lesão de direito individual deverá merecer a apreciação do Poder Judiciário, aplicando-se me matéria tributária integralmente este princípio (HARADA, 2002).

Qualquer vedação de acesso à prestação jurisdicional incorrerá em inconstitucionalidade, ou mais ainda, numa agressão a um direito fundamental. Desapareceu, com a nova Constituição, o condicionamento para ingresso no Judiciário, o decurso do prazo ou o esgotamento das vias administrativas como condição para as vias judiciais, conforme determinava a parte final do § 4º, do art. 153, da Constituição anterior. A aplicação imediata deste princípio aparece como garantia fundamental do indivíduo (MARINS, 2001).

Princípio da uniformidade da tributação - A uniformidade da tributação é princípio amparado pela nossa Constituição Federal, no art. 151, itens I, II e III. Em primeiro lugar, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, que implique distinção ou preferência de um Estado ou Município, em prejuízo, logicamente, de um ou de outro.

Entretanto, isto não tem nada a ver com os incentivos fiscais, política hoje amplamente empregada para o desenvolvimento de algumas regiões. O mesmo se diga em relação ao previsto no artigo 152 da CF, que tributa

veículos importados com alíquota maior do IPVA, sem agressão ao princípio da uniformidade (TORRES, 2001).

Machado (2004) ainda preleciona que é vedado também à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis ou percentagens superiores ao adotado pela própria União. Essa restrição se estende, também, à incidência de impostos sobre rendimentos e proventos dos servidores, em níveis superiores ou desiguais, seja em razão da função, ou pelo fato de serem servidores municipais, estaduais ou federais.

Adverte ainda o autor, que com a introdução deste princípio constitucional, em matéria tributária pretende-se evitar a guerra fiscal entre Estados ou entre Municípios, o que resultaria num tratamento desigual aos seus habitantes.

Princípio da capacidade contributiva - este princípio está presente no § 1º, do art. 145 da CF. Evidentemente este princípio é imanente ao tributo da espécie tributária (imposto) incidindo sempre sobre uma atividade, situação ou operação onde haja a exteriorização da capacidade contributiva ou econômica. Capacidade econômica não se confunde com capacidade financeira (MARINS, 2001).

Entende-se que a redação como colocada na nova Carta Magna obriga o legislador, sempre que possível, a graduar na instituição do imposto, levando em consideração a capacidade contributiva do contribuinte. E outras palavras, esse sempre que possível deve ser entendido como sendo possível, o legislador tem o dever legal de graduar o peso da tributação, segundo a capacidade contributiva do contribuinte eleito (HARADA, 2002). Essa graduação tem limites no respeito aos direitos e garantias individuais do contribuinte, ou quando essa graduação acaba-se tornando com efeitos confiscatórios, o que é proibido pela atual Carta Magna (XAVIER, 2000).

Resta-se observar que este princípio, além de ser o ingrediente fundamental na implementação do princípio da isonomia ou da igualdade, aparece como instrumento de realização da justiça fiscal, que acabará por desembocar na realização da justiça social.

Tributar com maior ônus o detentor de maior capacidade contributiva, até no plano econômico, aparece como única forma para se buscar a melhor distribuição da renda e diminuir a desigualdade social (SANTIAGO, 2006).

Princípio da proibição do confisco - Na Constituição anterior, este princípio era implícito, pois o confisco atenta contra o direito de propriedade e a segurança jurídica. Assim, a tributação jamais pode ter conotação confiscatória, inclusive sob pena de descaracterizar a natureza tributária e ingressar no campo da punição ou da penalidade (ALEXANDRINO, 2006).

Na Constituição de 88, o princípio da vedação do confisco, ou tributo com conotação confiscatória, foi inserido expressamente no art. 150, inc. IV. A expressão é vaga e imprecisa. Alguns autores entendem que haveria efeito confiscatório de impostos sobre a produção e a circulação sempre que a alíquota real do tributo for maior que a margem de lucro com o contribuinte opera (HARADA, 2002).

Baleeiro (2008) entende que tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral. Logo, na tributação, a exação fiscal deve-se limitar a participar de um percentual ou de uma parte da riqueza produzida pelo contribuinte e não confiscar toda a renda ou patrimônio, pois isso desvirtua a própria natureza do tributo. Mesmo na previsão da alíquota progressiva do IPTU do art. 182, § 4º, inc. II, da CF, a progressividade não poderá chegar aos limites do confisco (CHIMENTI, 2000).

O mesmo pode-se dizer em relação à tributação pelo ITR incidente sobre terras improdutivas, através de uma alíquota elevada, por exemplo, de 20 %. Isto importaria na perda da propriedade num prazo exíguo de 5 anos. Não resta dúvida, portanto que tal tributação caracteriza um caráter confiscatório.

Princípio da competência – Machado (2004), define-o como aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada.

Já se sabe que a competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no

qual as entidades dotadas de competência tributária têm definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada (XAVIER, 2000).

Princípio da liberdade de tráfego – a Constituição Federal em seu art. 150, inc. V, veda às diversas entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, o que difere, por exemplo, do ICMS, imposto sobre a circulação em operações interestaduais ou intermunicipais. Essa limitação ao poder de tributar decorre, e de certa forma realiza, o princípio federativo. Não configura propriamente uma imunidade. Apenas estabelece parâmetros para a atividade tributária. Define, na verdade, circunstâncias que a podem tornar inconstitucional. No inciso V, do art. 150, a circunstância que pode tornar um tributo inconstitucional é a interestadualidade, se tomada como essencial para o nascimento do dever jurídico de pagar o tributo, ou como critério para seu agravamento (MARINS, 2001).

2.1 Regime Constitucional das isenções decorrentes de Tratados Internacionais

A União é pessoa jurídica de direito público interno ou, dito noutros termos, mais rentes à teoria kelseniana¹, ordem jurídica parcial central. Por isso, o exercício de sua competência, no direito interno, pode ser contrastado com o da competência estadual e municipal, dado que Estados- membros e Municípios são, também eles, ordens jurídicas parciais autônomas e, pois, descentralizadas. Daí a proibição (com âmbito de validade intra- estatal) de instituir a União isenções de impostos estaduais e municipais (CF, art. 151, III) (CUNHA, 2009).

Não se deve confundir a República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra — a União e que não é sujeito de direito internacional.

¹ A teoria Kelsiana surgiu como uma crítica das concepções dominantes sobre os empecilhos do direito público e da Teoria Geral do Estado, e também como uma independência da ciência jurídica que, a partir da Teoria Pura do Direito, deveria ser vista como uma ciência autônoma, desvinculada da ciência natural e de outras intenções como a política, a sociologia, a economia, a religião, a moral, e que teria como objeto o estudo da norma jurídica e a sua conseqüente descrição (LIMA, 2010)

Constitui equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências internas para o plano das relações interestatais. Essas implicam paradigma diverso de análise.

Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis nacionais, a CF dá à Federação competência para vincular o Estado brasileiro em nome da União e também dos Estados-membros, DF e Municípios. A procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 52, § 2, 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. Campos inconfundíveis de referência, um a ordem interna, outro, a ordem internacional (SANTIAGO, 2006).

O art. 151, III, da CF é inaplicável às relações internacionais. A isenção de impostos federais em tratado celebrado pelo Brasil, quando se considera equivocadamente como celebrante a União, não provocaria nenhum problema na ordem interna, porque a parte subscritora do tratado confundir-se-ia, se assim o fosse, com a entidade intra-estatal competente para a isenção de seus próprios impostos.

Se a União tributa, isenta: o poder de tributar envolve o poder de isentar em lei ou tratado. Tampouco haverá obstáculos normativos se o tratado envolver impostos estaduais, distritais e municipais, quando se entenda, agora acertadamente, que ele é celebrado pela República Federativa do Brasil (CF, art. 52, § 2).

O art. 151, III, da CF, que veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, DF e Municípios, é inaplicável à hipótese, visto que aqui não se trata de limitação de direito intra-estatal, mas de limites interestatais (internacionais e comunitários) à ação tributária unilateral estatal; limites decorrentes do princípio da harmonização tributária, fundamental na estruturação e integração comunitárias (CHIMENTI, 2000).

Com toda razão, Harada (2002) trata esses condicionamentos, sob a óptica do direito comunitário, como distintos daqueles vigorantes para o direito interno, ou seja, como limitações comunitárias ao poder tributário estatal: A adesão às comunidades incide no ordenamento interno dos Estados-membros na medida em que impõe uma limitação do poder financeiro.

Torres (2006), afirma não ser possível falar em limitação internacional ao poder de tributar dos Estados, mas, temperando com acerto a sua posição, explicita: “a não ser quando estabelecida mediante concurso de vontades, por acordos internacionais de Pluritributação Internacional”

2.2 Princípios do Direito Comunitário

No direito comunitário, os princípios são vistos como garantias da liberdade de tributação, essas liberdades fundamentais devem coexistir, no sistema como um todo, com a competência para tributar a circulação de serviços; a circulação de mercadorias e a circulação de capitais, noção, esta última, mais ampla que a de simples oferta de dinheiro.

A renda e a circulação de capitais são tributáveis pela União (CF, art. 153, itens III, imposto de renda, e V, imposto sobre transações financeiras); a circulação de mercadorias, pelos Estados-membros (CF, art. 155,II). Como não se deve exportar tributos, é de capital importância para o regime comunitário a imunização ao IPI dos produtos industrializados destinados ao exterior (CF, art. 153, § 3Q, III), bem como imunidade ao ICMS nas operações que destinem ao exterior mercadorias, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior (CF, art. 155, § 2, X, a) (TORRES, 2001).

A supressão de fronteiras fiscais é fundamental para a integração comunitária, ou, o que é o mesmo, para a consolidação de um mercado comum. Mas o mercado comum é incompatível com medidas protecionistas da produção, indústria ou comércio nacional. Essas medidas representam a contra face da integração comunitária.

Assim, a harmonização da legislação dos Estados-membros, no interior do espaço comunitário, é exigência ditada pela necessidade de evitar, pela sua prevenção, ou extinguir, pela sua supressão, as divergências de estruturação dos respectivos sistemas jurídicos que se revelem incompatíveis com a integração comunitária. Barreiras alfandegárias, como tributos sobre as importações, ou medidas de efeito equivalente a essas barreiras, como a concessão de incentivos fiscais exclusivamente às empresas nacionais, contra

a regra reciprocidade, ou quotas de exportações para as empresas estrangeiras - tudo isso é incompatível com o processo comunitário (BORGES, 2009).

Neste contexto, os princípios do direito tributário comunitário têm o escopo harmônico: que consiste em propor aos Estados, legislações estatais (direito nacional) diversificadas. Ali onde hipoteticamente se instaurasse a igualdade normativa, dar-se-ia o supremo critério de harmonização.

A harmonização supõe então na prática a diversidade de formação dos sistemas jurídicos. Por isso mesmo é que a harmonização se impõe. Diversos sim, contudo preservada a sua harmonia. Harmônicos sim, mas preservada a sua autonomia (TORRES, 2001).

A harmonização implica a adaptação a uma programação normativa institucionalizada pelos tratados e órgãos comunitários. Por isso há quem, na doutrina alemã, equipare a uma adaptação essa terminologia.

As sobrenormas de direito internacional privado, sejam elas oriundas de fontes de direito nacional, sejam promanadas dos tratados e órgãos do ordenamento comunitário, pressupõe a diversidade, não a uniformidade dos critérios normativos em conflito na regulação de determinadas situações de vida (XAVIER, 2000).

Resta-se observar que um acórdão da Suprema Corte Americana, sabe-se que o poder de tributar envolve o poder de destruir², percebe-se logo a perturbação que a tributação nacional, em desarmonia para com os objetivos da comunidade, poderá acarretar para essas liberdades fundamentais (BORGES, 2009). Daí a necessidade de observância, pelos Estados-partes nos tratados constitutivos da comunidade, do princípio fundamental da harmonização das políticas tributárias estatais, com os desígnios e objetivos da comunidade (não é o mesmo, insista-se, que uniformidade dos sistemas tributários).

Preleciona Borges (2009) ser incompatível, , porém, com a harmonização tributária interestatal e com a regra da reciprocidade de direitos e deveres no espaço comunitário, a revogação unilateral, por um Estado-

² Segundo Pereira (2006) a Suprema Corte Norte-Americana mudou seu entendimento: O Juiz Holmes, contrariando opinião anterior do Juiz Marschal, afirmou que “ o poder de tributar não é o poder de destruir enquanto esta corte funcionar”.

membro da comunidade, de isenções convencionais (pluriestatais, estipuladas em tratados), quer opere o ato revocatório em definitivo (supressão da isenção, efeito ab-rogatório, revogação total), quer provisoriamente (suspensão da isenção, efeito derogatório, revogação parcial).

Na suspensão da isenção dá-se fenômeno análogo, não igual à revogação da lei isentante, porque essa medida importa em alteração do regime isencional, relacionada com a sua vigência, mantida embora a sua validade. Lei de isenção que vigorava antes tem a sua vigência suspensa até um trato de tempo posterior. A suspensão da isenção pode, contudo, ter prazo determinado ou indeterminado.

Se indeterminado o prazo de vigência da norma suspensiva, a persistência da suspensão acabará por tornar ineficaz de todo a isenção e, pois, equivalerá a uma revogação do ato isentivo (= ab-rogação da isenção). Sobre envolverem a suspensão unilateral de ato plurilateral, esses efeitos revocatórios são incompatíveis com a harmonização da legislação dos Estados-membros da comunidade. Essas exigências decorrentes do processo de comunitarização implicam um regime comunitário uniforme de isenções (CUNHA, 2009).

No regime jurídico comunitário, as isenções tributárias ou são (a) proibidas se, uma vez concedidas unilateralmente (direito interno), afetarem a reciprocidade, (b) autorizadas, se conforme ao tratado instituinte da própria comunidade, como as isenções do IVA, tendentes à livre circulação de mercadorias, serviços e capitais, sempre reverenciada a regra da reciprocidade (SANTIAGO, 2006).

Essas isenções, oriundas de tratados internacionais, atos plurilaterais, são irrevogáveis, unilateralmente, pelo direito intra-estatal. Mas a isenção tributária pode corresponder ao modal deôntico estar obrigado, ou seja, é obrigatória a sua aplicação, se prevista com eficácia direta vinculativa para os Estados-partes no próprio tratado e não apenas nele autorizada. Nas isenções de aplicação obrigatória é proibido ao Estado-membro desaplicá-las, pretextando, possível incompatibilidade com o sistema jurídico nacional.

2.3. O Princípio Fundamental de Direito Comunitário Tributário: A Isonomia Tributária

O dever de harmonização dos sistemas tributários intracomunitários não é uma cláusula qualquer, agregada a outras cláusulas integrantes do ordenamento comunitário. E, no plano comunitário, uma cláusula-síntese, como, no plano interno, o é a da CF, art. 102, caput, que atribui ao Supremo Tribunal Federal a guarda da CF (CUNHA, 2009).

Não houvesse nenhuma especificação subsequente de sua competência e já estaria o STF, em virtude dela, habilitado ao julgamento de qualquer questão constitucional que se lhe apresentasse.

Normas aglutinantes dessa classe resumem, em condensação do regime da competência, todas as outras normas que lhe são conexas ou consequentes, instituídas em mero desdobramento da competência orgânica, nacional, internacional ou comunitária (BORGES, 2009).

Assim como na competência jurisdicional do STF, em direito interno, cláusula-síntese análoga é extraída pela doutrina do direito comunitário com referência ao Tribunal Europeu: a Corte da Justiça é guardiã do direito.

Mas há preceitos constitucionais atributivos de competência específica ao STF para julgar a constitucionalidade ou não dos tratados internacionais. Deveras: ao STF incumbe, ex vi do art. 102, III, b, da CF, julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado. E, além desses dispositivos, os arts. 42, parágrafo único, e 52, § 22, são aplicáveis às questões relativas aos tratados internacionais celebrados pela República Federativa do Brasil (HARADA, 2002).

No âmbito do MERCOSUL, não existisse a discriminação do art. 12 do Tratado de Assunção e ainda assim a integração dos Estados- membros em mercado comum implicaria harmonização intracomunitária e, pois, a necessidade de preservar a livre circulação de bens, trabalhadores e capitais (MACHADO, 2004).

A serviço da harmonização tributária coloca-se a cláusula da reciprocidade, implicando, entre outras consequências, que isenções e mais

genericamente incentivos fiscais, concedidos aos produtos nacionais e a pessoas naturais e jurídicas de um determinado país devem estender-se aos produtos similares e às pessoas estabelecidas noutros Estados intracomunitários — em nome do igual tratamento recíproco pelos Estados-partes da comunidade.

O Mercado Comum estará fundado na reciprocidade dos direitos e obrigações entre os Estados-membros. Esse preceito se aplica, dentre outras, a normas de incentivo fiscal, sob reserva de lei tributária no Brasil. Trata-se de sobrenorma, norma de sobredireito dirigida à legalidade interna dos Estados-membros. Seus destinatários são as normas nacionais ou, mais especificamente, as condutas dos indivíduos-órgãos que integram, no direito nacional, os órgãos legislativos (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas Estaduais, Câmaras Municipais de Vereadores) (MARINS, 2001).

Logo, por maior que seja a eminência da harmonização tributária intracomunitária, ela não é, contudo, o seu protoprincípio, norma-origem; a mais originária a que adensa e condensa, saturando-lhes as respectivas significações, todos os demais princípios que regem a comunidade. Essa sobreeminência é reservada a um princípio aglutinante do regime normativo comunitário e mais geral, formulado, em termos negativos, como sendo o de não discriminação entre Estados-partes da comunidade, um outro nome para, na linguagem doutrinária, expressar — já agora afirmativamente - a isonomia interestatal (MACHADO, 2004).

A harmonização não é desta sorte um fim em si própria, mas serviente da integração interestatal, que somente pode ser lograda pela isonomia ou, mais precisamente pela igualdade de regime jurídico comunitário entre os Estados integrantes da comunidade.

Essa proeminência quem a reconhece, no direito interno, é a CF, art. 42, V, ao contemplar a igualdade entre os Estados como princípio fundamental para o Brasil, nas relações internacionais e ao acrescentar que a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana das nações (CF, art. 42, parágrafo único) (XAVIER, 2000).

Para Borges (2009) não há integração comunitária sem isonomia interestatal. Não há dignidade da pessoa humana, no âmbito comunitário, sem

tratamento isônomo aos cidadãos da comunidade e até aos estrangeiros residentes no espaço comunitário. É assim que se manifesta a normatividade no direito europeu da integração.

A harmonização das normas tributárias intra-estatais entre si e com as da comunidade, em nome da igualdade e da liberdade, é o mais aglutinante dos princípios de direito comunitário.

Nenhum controle interestatal do livre trânsito de pessoas e mercadorias por meio de barreiras fiscais nas fronteiras e nos territórios dos Estados integrantes da comunidade, ou seja, no espaço comunitário.

A harmonização tributária postula a solidariedade comunitária (proibição de zonas de refúgio fiscal, entre nós nomeadas paraísos fiscais. Repele a existência de Estados-núcleos de evasão fiscal. Devem ser proibidos os monopólios, excludentes de mercados livremente competitivos etc.

Como no direito nacional, percebe-se que o espaço comunitário é, em nome da harmonização e não-discriminação, campo próprio para de *jure condendo* (direito futuro, ainda não-direito, expectativa de direito positivo, direito a ser posto) a edição de normas gerais de direito tributário, aplicáveis, na sua generalidade mesma, aos Estados-membros da comunidade (SANTIAGO, 2006).

A norma geral, ali no direito intra-estatal (interno), aqui no direito interestatal (comunitário), é instrumento tecnicamente idôneo para a harmonização tributária. Mas ela somente pode vir a ser efetivada se for logrado um maior estágio de desenvolvimento da própria comunidade, pela criação de órgãos comunitários legislativos, executivos e jurisdicionais que a instituem.

A legislação comunitária pode, em futuro ainda distante, avançar, não necessariamente o fará, porém, até a edição de um código de normas gerais de direito comunitário tributário, simetricamente às normas gerais de direito tributário no direito brasileiro (CF, art. 146, III). Mas esse é um problema extradogmático, por isso mesmo que inexistem normas gerais tributárias no sistema do direito comunitário do MERCOSUL (SANTIAGO, 2006).

No âmbito interno, as clássicas limitações constitucionais ao poder de tributar só cobram sentido rigoroso, ou seja, congruente em seu regime normativo, se e enquanto circunscritas, em sua aplicabilidade, ao âmbito das

relações recíprocas entre a União, Estados-membros, DF e Municípios. Nesse campo, o poder de tributar envolve o poder de destruir.

A EC n. 1/69, centralizadora e autoritária, outorgou à União competência expressa para conceder isenções de impostos estaduais e municipais (art. 19, § 2º). Regime radicalmente alterado pela superveniência da vedação expressa dessas isenções, no art. 151, III, do texto constitucional vigente. Restaurou-se, sob esse aspecto, a simetria entre o poder de tributar e o poder de isentar. Só quem tributa, isenta (TORRES, 2001).

O poder de tributar envolve o poder de isentar, como verso e reverso de u'a medalha. Mas somente aí, no plano das relações jurídico-políticas internas, pode dar-se a emergência de eventuais atentados federais à autonomia dos governos estaduais e municipais.

Difícilmente, dir-se-ia que só hipoteticamente, sem mínima correspondência com os fatos, será concebível venha um tratado internacional, ato governamental interestatal, plurilateral, a criar discriminações internas, contra as regras constitucionais sobre a competência tributária estadual e municipal (SANTIAGO, 2006).

Os tratados internacionais, como as leis em geral, são feitos para o que normalmente acontece. Decerto um tratado internacional não irá normalmente dispor, sobre coleta de lixo domiciliar, assunto de peculiar interesse dos Municípios.

O interesse peculiar dos Municípios é hipótese distanciada de qualquer vinculação com as relações internacionais. Essa cláusula atua, portanto com circunscrição ao âmbito das relações internas. E conteúdo do princípio da autonomia municipal perante a União e Estados-membros, também autônomos diante da União e dos Municípios (HARADA, 2002).

Mesmo que, numa concessão doutrinária extrema a entendimento oposto, a vedação do art. 151, III fora aplicável aos tratados internacionais em matéria tributária, ter-se-ia que levar em conta o critério de demarcação constitucional dessa proibição.

Dito noutros termos e desviada a análise jurídica para outro aspecto, ou seja, o da proibição de quebra da simetria entre poder de isentar e de tributar, ainda assim a proibição de a União isentar de tributos estaduais e municipais não se aplicaria, no plano interno, às isenções heterônomas,

fundadas na competência da União para, mediante lei complementar, excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos (CF, art. 155, § 2, XII, e) bem como da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior (CF, art. 156, § 32, II) (MARINS, 2001).

Logo se a União, mediante lei complementar, pode isentar de impostos estaduais e municipais nessas operações específicas, poderá a Federação, algo mais que a União (CF, arts. P e 18), igualmente fazê-lo por simétrica implicação, em ato plurilateral, de direito internacional público, o tratado internacional. E essa uma rudimentar aplicação da teoria dos poderes implícitos: quem dá o fim, dá os meios (BORGES, 2009).

A diferença reside tão-só no instrumento formal de introdução no sistema do amplo regime exoneratório das exportações. Ali o tratado, nas relações internacionais, aqui a lei complementar, nas relações de direito nacional (intra-estatais).

Na atual Constituição, o regime jurídico peculiar dos tratados é mais característico e peculiar ainda: compete à União manter relações com os Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais (art. 21, 1). Trata-se, nesse tópico, de numa competência privativa da União (administrativa), que não envolve os Estados-membros, DF e Municípios. Essas relações internacionais esgotam-se na vinculação entre governo federal e Estados estrangeiros (TORRES, 2001).

A operação externa é, porém, realizada, em tal hipótese, por um agente da União: o Presidente da República, atuando na qualidade de Chefe do Governo Federal. Tanto isso é verdade que a CF, art. 52, V, atribui competência ao Senado Federal para autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do DF, dos Territórios e dos Municípios. Aí o interesse envolvido pode ser circunscrito a cada uma dessas pessoas constitucionais, com exclusão das outras.

A competência para celebrar tratados é instrumento da persecução de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Este objetivo é a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana das nações (CF, art. 42, parágrafo único).

CAPÍTULO 3. PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Para Xavier (2002) o Direito Tributário Internacional trata das situações tributáveis internacionais, isto é, que tenham elementos de conexão com mais de uma ordem jurídica nacional. Engloba, pois, todas as normas que delas se ocupem, quer tenham fonte de produção interna ou internacional.

De outro lado, Torres (2002) predica a existência de dois campos de estudo: o Direito Tributário Internacional, composto das normas de fonte interna para a regulação das situações tributáveis internacionais, e o Direito Internacional Tributário, integrado pelas normas de fonte internacional com o mesmo objeto.

Vale observar que a querela entre o monismo e o dualismo. Com efeito, se as normas internas e internacionais integram um único sistema (monismo), não há sentido em bipartir todos os ramos do Direito, eles mesmos fruto de uma divisão inspirada em razões meramente didáticas, a partir da origem daquelas (o que conduziria ao reconhecimento de matérias como o Direito Comercial Internacional e o Direito Internacional Comercial; o Direito Penal Internacional e o Direito Internacional Penal, etc.). Conclusão diversa decorreria da adoção do dualismo, que sustenta a existência de dois sistemas estanques, diferenciados justamente pela origem (interna ou internacional) das normas que os integram (BORGES, 2009).

A teoria elaborada com a finalidade de defender a inexistência de dualismo entre o Direito Internacional Tributário e o Direito Tributário Internacional é a denominada teoria monista.

Esta teoria fundamenta-se na vasta abrangência do Direito Tributário Internacional, no sentido de que este não se refere tão somente às pretensões tributárias internas, mas, igualmente, às cláusulas internacionalmente estabelecidas nas convenções pactuadas entre os Estados soberanos (SANTIAGO, 2006).

Então, o Direito Internacional Tributário não se encontra separado do Direito Tributário Internacional, uma vez que neste estão inseridas todas as normas tributárias relativas às relações territoriais ou sobre as quais incida

mais de uma pretensão impositiva advinda de ordenamentos jurídicos de outros países.

Em outras palavras, para a concepção monista, o Direito Tributário Internacional engloba todas as prescrições jurídicas tributárias de fatos que transcendem os limites territoriais, ensejando a incidência de normas tributárias constantes em mais de um ordenamento jurídico.

Sendo o objeto do Direito Tributário Internacional constituído pelas situações da vida conexas com mais do que um ordenamento tributário soberano (situações internacionais), o seu conteúdo é constituído por todos os tipos de normas que respeitam a tais situações, seja qual for a sua fonte (interna ou internacional), a sua natureza (direta ou indireta) e a sua função (substancial ou instrumental) (XAVIER, 2000).

No que concerne à fonte, incluem-se no Direito Tributário Internacional tanto as normas de produção interna, quanto as normas de produção internacional, em que ocupam lugar preponderante os tratados contra a dupla tributação.

Diante disso, há a verificação de que, com o monismo, as regras emanadas do ordenamento jurídico de cada Estado equivalem àquelas cuja produção se verificou a partir de órgãos competentes da comunidade internacional, eis que, para os adeptos dessa teoria, a diferenciação inexistente, inclusive, no que se refere às autoridades competentes para a produção de normas tributárias (sejam internas ou internacionais) e ao procedimento adotado na elaboração das mesmas.

Segundo a teoria monista, existe somente o Direito Tributário Internacional, devido ao seu alcance à todas as áreas da atividade tributária que transcendam o território nacional, e, igualmente, aquelas que tenham seus fatos ocorridos no próprio Estado (SANTIAGO, 2006).

Contrariamente a esta teoria, surgem os posicionamentos a favor da necessidade de divisão entre Direito Internacional Tributário e Direito Tributário Internacional, os quais constituem a teoria dualista.

A teoria dualista defende a existência de diferenciação quanto ao procedimento na elaboração das normas de Direito Internacional Tributário e

Direito Tributário Internacional, bem como das autoridades responsáveis por este processo de elaboração.

Para a sustentação de inviabilidade de sustentação dos fundamentos da teoria monista, a teoria dualista destaca que essa não permite em seu estudo a inclusão das normas de direito interno cuja hipótese de incidência possua nos fatos descritos elementos de estraneidade referentes às rendas produzidas nacionalmente por não-residentes, já que tal situação não se verifica além dos limites territoriais.

Um dos fundamentos da teoria dualista é a problemática da ultraterritorialidade do Direito Tributário Internacional, ou melhor, da não percepção dessa característica nesse ramo do Direito.

Ao não ser dotado de ultraterritorialidade o Direito Tributário Internacional, é que surge, então, a necessidade de haver um outro ramo do Direito que figure no âmbito da fiscalidade internacional, eis que, mesmo que determinado Estado restrinja-se à territorialidade total quando da elaboração das normas tributárias, em havendo nestas qualquer elemento de estraneidade, há a possibilidade de incidirem sobre não-residentes, embora não ter disposto em seu conteúdo qualquer critério de localização com eficácia ultraterritorial (MACHADO, 2004).

Outro fator defendido pelos doutrinadores favoráveis à teoria dualista, é que a necessidade de normas internas emanadas dos Estados a fim de permitir a aplicação das normas internacionalmente elaboradas envolve somente uma questão de aplicabilidade.

Particularmente, entende-se haver órgãos/procedimentos distintos para a válida edição das regras integrantes dos chamados Direito Internacional Tributário e Direito Tributário Internacional, pelo que concluímos pela procedência do sistema dualista (XAVIER, 2000).

Com as lições acima transcritas, têm-se que a adoção pela teoria dualista não é enfraquecida pela dependência existente entre a aplicabilidade da norma internacional e a norma interna que possibilita sua aplicação no território nacional, ao passo que a norma internacionalmente elaborada não perde sua validade em razão desta dependência.

Além destas considerações, a teoria dualista traz igualmente como fundamento o fato de que no ordenamento internacional existe um grupo de

normas contidas nos tratados e convenções sobre a renda e o capital, concernentes ao exercício das atividades dos Estados em matéria tributária no âmbito dos ordenamentos internos. Tais normas, enquanto internacionais, dizem respeito às relações entre os Estados e fazem surgir, nas suas relações recíprocas, situações jurídicas de Direito Internacional, relativas ao exercício das respectivas atividades tributárias.

Vale dizer, as normas no âmbito do ordenamento internacional são elaboradas visando à regulamentação das relações tributárias existentes entre diversos Estados, os quais figuram como sujeitos do ordenamento internacional, de forma que incidem sobre as suas atividades tributárias, sendo indireta a relação entre as normas internacionalmente elaboradas e aquelas elaboradas de forma autônoma e isolada em conformidade com cada ordenamento jurídico, que visam a constituição de uma relação de obrigação tributária entre o Estado e o contribuinte (CUNHA, 2009).

Seguindo os fundamentos do dualismo entre estes setores de estudo, por não serem consideradas as normas de Direito Tributário Internacional e as normas de Direito Tributário Internacional como sendo emanadas de um mesmo ordenamento jurídico, tem-se que não há entre estas conflito, mas, sim, um concurso de pretensões, uma vez que para a ocorrência de conflito entre normas, estas devem ser originárias de um mesmo sistema/ordenamento jurídico, enquanto que o referido concurso pode ser verificado entre normas originárias de ordenamentos jurídicos distintos, em razão de motivos diversos, como a diversidade de critérios de conexão, os quais são objetos do Direito Internacional Tributário (HARADA, 2002).

Diante das considerações feitas acima, tem-se que a questão inerente à unificação ou divisão entre o Direito Internacional Tributário e o Direito Tributário Internacional suscita ainda muitos questionamentos, cabendo àqueles que se dedicam a essa área de atuação e/ou estudo promover discussões mais aprofundadas, capazes de sedimentar um posicionamento quanto à questão.

Desse modo, a única diferença irreduzível entre as duas teorias, pelo menos no que diz respeito às fontes convencionais do Direito das Gentes, as únicas que interessam ao Direito Tributário Internacional, está na possibilidade, existente somente no monismo, de invocação imediata do tratado após a troca

dos respectivos instrumentos de ratificação, sem a necessidade de qualquer procedimento posterior de transformação ou de introdução (SANTIAGO, 2006).

De toda maneira, importa fazer uma digressão sobre o tema, que é clássico e ocupa todos os estudiosos da tributação internacional. Na sua condenação à concepção dualista, que qualifica como *celle dès primitifs*, segundo Kelsen as normas do direito internacional e aquelas dos direitos nacionais devem ser consideradas como simultaneamente válidas e como sendo umas e outras normas jurídicas, impõe-se a necessidade lógica de conceber todo o direito a partir de um só e mesmo ponto de vista e de o encarar sob a forma de um sistema único, indicando que a unicidade do sistema repousa na ausência de contradições internas ou, mais exatamente, na existência de meios para a sua superação (CHIMENTI, 2000) .

Nessa base, observa-se que o único sistema cientificamente sustentável seria o monismo — com prevalência do direito internacional ou do direito interno, critérios ambos válidos do ponto de vista da Teoria do Direito (e cuja eleição reentra, então, no campo da política) — na medida em que garante a eliminação das antinomias.

A decisão entre monismo e dualismo é, portanto, também ela política, e os indícios da posição adotada por cada país devem ser buscadas pelo intérprete no respectivo texto constitucional.

No Brasil, Xavier (2002) demonstra a preferência da Carta de 1988 pelo monismo. Dentre os seus vários argumentos, eis os que se julga invencíveis:

a) a adoção pelo art. 50, § 2º, da Constituição⁴¹ da cláusula geral de recepção direta dos tratados, que vigoram na ordem interna como tais, e não como leis internas;

b) o caráter não transformatório (ou incorporador, acrescentaríamos) do referendo do Congresso Nacional (CF, arts. 49, 1, e 84, VIII), aliás prévio à ratificação do tratado — e, portanto, integrante do processo de sua celebração — bem como da sua promulgação pelo Presidente da República, ato devido cujos efeitos retroagem à data da ratificação; e

c) a determinação, pelos arts. 109,111, 105,111, a, e 102,111, b, da Constituição⁴², de apreciação judicial dos tratados nessa qualidade, e não na de leis internas.

Os dois últimos argumentos têm sido discutidos na jurisprudência do STF. É ver, por primeiro, a decisão tomada em 1971 nos autos do RE nº 71.154. Tratava-se de recurso contra decisão do Tribunal de Justiça do Paraná no sentido de que a Convenção de Genebra não teria alterado o prazo de prescrição do cheque previsto na lei interna anterior, pois os tratados e as convenções não são auto executáveis, dependendo, para que entrem no quadro da legislação interna, de lei elaborada pelo Congresso (SANTIAGO, 2006).

Assim, vê-se que na esfera internacional do Direito Tributário, considerando a existência de um dualismo entre as normas de direito interno e as normas de Direito Internacional, tem-se como necessária a diferenciação entre as que se referem à regulamentação das pretensões impositivas dos Estados soberanos no plano internacional e as que regulamentam a tributação de rendas auferidas internacionalmente ao descreverem nas hipóteses de incidência fatos que contenham elementos de estraneidade, que são identificados por: i) regras de qualificação, que tipificam as categorias redituais e os sujeitos envolvidos: residentes e não-residentes; e ii) regras de localização, que possibilitam o virtual alcance ultraterritorial da regra-matriz de incidência, pela definição do local de produção dos rendimentos, critérios estes que serão devidamente abordados neste trabalho em momento oportuno (BORGES, 2009).

Decorrente disso, pois, há a verificação de que existem normas que são de aplicação exclusiva do Direito Internacional, ao passo que regulam a relação e atuação dos diversos Estados componentes da comunidade internacional, sendo estas diferentes das normas de direito interno, que pretendem a tributação de rendimentos transnacionais por meio dos elementos de estraneidade contidos em suas hipóteses de incidência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Face ao exposto, ventilou-se acima a questão entre os princípios de direito internacional e comunitário, estabelecendo como parâmetro o Brasil, com seus princípios tributários.

Foi possível com a explanação, observar existir duas teorias: a monistas e dualistas, donde se conclui que a solução diversa para o sistema jurídico e de que se trate os entendimentos prevaletentes em diversos países, e, no caso brasileiro, há uma equivalência entre tratado e lei interna, governada pelas regras *lex posterior e lex specialis*.

Todavia, tal equivalência é apontada apenas no que se refere a tributos federais, visto que, no entendimento do autor, no caso de estados e municípios, estariam eles sujeitos à prevalência dos tratados, já que o legislador local não poderia desautorizar compromisso assumido pelo Congresso Nacional no exercício de sua competência.

O tema é bastante complexo, mas não podemos deixar de anotar que, embora acertada a conclusão com relação aos estados e municípios, não se evidencia a coerência com o caso da União, já que, no entendimento do autor, a prevalência dos tratados apenas se daria para estados e municípios, não para a União.

Ora, se adotado o dualismo, o tratado seria lei nacional, não lei federal; nesse sentido, tal como outras leis nacionais (leis complementares e a própria Constituição), sobrepor-se-ia a todas as pessoas jurídicas de Direito Público Interno. Se, por outro lado, for aceito o monismo (entendimento que perfilamos), então o tratado é norma de renúncia (ou limitação) do próprio poder de tributar.

Logo se o Estado renunciou ao poder de tributar certa situação, então desaparecerá, pelo período em que vigorar o tratado, a própria jurisdição tributária, não fazendo sentido, daí, cogitar-se lei que verse sobre tributo cuja competência o legislador abdicou. Tendo em vista que os acordos de bitributação brasileiros incluem, seguindo os modelos da OCDE ou da ONU – uma cláusula prevendo a instauração de procedimento amigável entre as autoridades fiscais, no caso de interpretação divergente. Especificamente, trata

da hipótese em que um contribuinte, afetado por tributação com a qual não concorda, por fundamentos tecidos no próprio acordo de bitributação, requer à autoridade fiscal a instauração de procedimento amigável junto ao outro Estado Contratante.

Assim e por fim, depreende-se do aqui exposto, que no caso do resultado do procedimento será vinculante ao Estado Brasileiro, o que justificaria, uma vez instaurado o procedimento amigável e estando em curso o processo administrativo, ser suspenso o andamento do caso interno até que se desse a solução final do procedimento amigável.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11º edição, Editora Forense. Rio de Janeiro - RJ: 2008.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de DIREITO comunitário**. 2º edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Mini código**. 3. edição, Revista. Direito Processual Tributário dos Tribunais, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. In **Direito tributário**. Saraiva. São Paulo: 2000.

CUNHA, Albino J. P. **Um modelo progressivo para o Imposto de Renda das pessoas físicas**, s.d. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/campanhas/ir/ir_10.htm>. Acesso em: 01 de Out, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 10. ed.. Atlas. São Paulo: 2002.
in Tributos - cultura da nebulosidade. Artigo publicado na **Revista Jurídica Consulex**, nº 173.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**, 9. ed.. Atlas. São Paulo: 2000.

LIMA, Susana Rocha França da Cunha. **Considerações sobre a norma hipotética fundamental**. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n.51, 1 out. 2001. Disponível em: <[HTTP://jus.uol.com.br/revista/texto/2157](http://jus.uol.com.br/revista/texto/2157)>. Acesso em: 11 Out. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed.. Malheiros. São Paulo: 2004.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, Eduardo de Rezende Barros, CAVALCANTI. **Os direitos humanos e a tributação: A Imunidade Tributária das Instituições de Educação sem Fins Lucrativos**. 2006. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito)- Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos**: São Paulo: Quartier, Latin, 2006.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

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