

**A NOVA HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO \***

**THE NEW HIERARCHY OF INTERNATIONAL TREATIES IN TAX MATTERS  
IN BRAZILIAN LAW**

Pedro Sloboda \*\*

**RESUMO:** A legislação internacional em matéria tributária resguarda direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, evita bitributação e promove a cooperação entre os povos, conforme mandamento constitucional. Esses direitos, contudo, veem-se ameaçados quando o Poder Judiciário nacional, pautado por desatualizado dualismo jurídico, nega cumprimento a tratados sob o pretexto de aplicar legislação ordinária posterior. Durante muito tempo, o Supremo Tribunal Federal entendeu, à revelia do próprio Código Tributário Nacional, que os tratados internacionais em matéria tributária somente prevaleceriam sobre lei ordinária posterior quando constituíssem tratados-contrato, classificação polêmica e desatualizada. Essa jurisprudência, no entanto, tem sido revertida, de modo a se respeitarem os princípios da boa-fé e do pacta sunt servanda. A partir da propagação, no Supremo Tribunal Federal, da teoria do Estado constitucional cooperativo, esse novo entendimento tende a se consolidar cada vez mais.

**Palavras-chave:** direito internacional tributário; direitos fundamentais; hierarquia de tratados.

**ABSTRACT:** International tax law protects fundamental rights of taxpayers, avoids double taxation and promote cooperation between States, according to what is designed by constitution. These rights, however, find themselves threatened when the national judiciary, guided by an old-fashioned legal dualism, denies compliance to treaties under the pretext of applying subsequent ordinary legislation. For such a long time, the Supreme Court found, against the tax code itself that international tax treaties would only prevail over subsequent ordinary law when they constituted treaty-contract, based on a controversy and outdated classification. However, this jurisprudence has been reversed, in order to respect the principles of good faith and the pacta sunt servanda. As the theory of the cooperative constitutional state is assimilated by the Supreme Court, this new understanding tends to consolidate.

**Keywords:** international tax law; fundamental rights; hierarchy of treaties.

---

\* Artigo recebido em: 05/11/2016.

Artigo aceito em: 22/12/2016

\*\* Professor de Direito Internacional (IDEG). Doutorando em Direito Internacional (USP). Mestre em Direito Internacional (UERJ). Especialista em Direito Internacional (CEDIN). Bacharel em Direito (UFF). **E-mail:** professorpedrosloboda@gmail.com.

## 1. INTRODUÇÃO

Os tratados internacionais em matéria tributária envolvem garantias fundamentais dos contribuintes e são expressão da cooperação entre os povos, que rege o direito internacional contemporâneo e o direito constitucional cooperativo em voga no Brasil. Para fazer valer esses direitos, é necessário que os tratados sejam cumpridos de boa-fé, conforme o princípio fundamental do *pacta sunt servanda*. Nesse contexto, um Estado não pode invocar um dispositivo de direito interno para descumprir um compromisso internacional.

Ocorre que a jurisprudência brasileira tem sido tradicionalmente retrógrada nesse aspecto, negando aos tratados internacionais em matéria tributária a hierarquia supralegal prevista no próprio Código Tributário Nacional. As décadas de 1970 e de 1980 foram especialmente maléficas nesse sentido. O Supremo Tribunal Federal realizou, no período, estranha e mal fundamentada interpretação da legislação tributária, para negar aos tratados internacionais sua primazia sobre as leis domésticas.

Conforme o Estado constitucional brasileiro torna-se mais cooperativo, contudo, a tendência é o progresso gradual em termos de direito tributário internacional. Essa evolução já se faz sentir no Superior Tribunal de Justiça, e o Supremo Tribunal Federal deverá, em breve, consolidar o entendimento de que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 conforme sua exegese original.

## 2. A TRADICIONAL HIERARQUIA DE TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O artigo 98 do Código Tributário Nacional determina que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna,

e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Interpretação gramatical do dispositivo deixa claro que se prescreve a superioridade normativa dos tratados internacionais em matéria tributária com relação à legislação ordinária federal. De fato, esse era o sentido originalmente atribuído ao artigo. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, à época, consagrava a supralegalidade dos tratados internacionais como um todo, em conformidade com a norma fundamental de *jus gentium*, a de que os pactos devem ser cumpridos de boa-fé pelos Estados.

Naturalmente, a norma fundamental exige que a aplicação de um tratado não seja afastada por lei posterior que lhe sobrevenha. Para o Direito Internacional, portanto, o direito interno é mero fato, não podendo um Estado invocar dispositivo de direito doméstico para descumprir uma obrigação internacional. Essa regra já estava consolidada na Convenção de Havana sobre Direito dos Tratados, de 1928<sup>1</sup>, e, atualmente, consagra-se na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969<sup>2</sup>, e no artigo 3 do Projeto de Artigos sobre Responsabilidade Internacional dos Estados por ato internacionalmente ilícito, de 2001<sup>3</sup>.

A prevalência hierárquica do Direito internacional sobre direito interno dos Estados também é consagrada na jurisprudência internacional. No século XIX, a regra já havia sido usada na arbitragem do caso Alabama e, no século XX, sempre foi adotada pela Corte Permanente de Justiça Internacional, desde suas primeiras decisões<sup>4</sup>, e pela Corte Internacional de Justiça.

Em tempos de maior desenvolvimento jusinternacionalista no Brasil, era reconhecida a regra universal do *pacta sunt servanda*. Ainda sob a vigência da

<sup>1</sup> Convenção de Havana sobre Direito dos Tratados, 1928, art. 10: “Nenhum Estado se pode eximir das obrigações do tratado ou modificar as suas estipulações, senão com o acordo, pacificamente obtido, dos outros contratantes”.

<sup>2</sup> Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969, art. 27: “Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”.

<sup>3</sup> Artigo 3: “A caracterização de um ato de um Estado, como internacionalmente ilícito, é regida pelo Direito Internacional. Tal caracterização não é afetada pela caracterização do mesmo ato como lícito pelo direito interno”.

<sup>4</sup> CORTE PERMANENTE DE JUSTIÇA INTERNACIONAL, Caso Winbledom, 1923; CORTE PERMANENTE DE JUSTIÇA INTERNACIONAL, Caso Fábrica de Chorzow. Série A, No 9, 1927.

primeira constituição republicana, de 1891, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a primazia de tratados sobre leis internas no julgamento do pedido de extradição número 7, ocorrido em 1914. Especificamente em matéria tributária, a Suprema Corte do país reconheceu na Apelação Cível 7.872/RS, julgada em 1943, a preponderância de tratado firmado com o Uruguai, em prejuízo de imposto posteriormente criado por dispositivo interno<sup>5</sup>. À época, o ministro relator, Philadelpho de Azevedo, nomeado pouco depois para ocupar o posto de juiz da Corte Internacional de Justiça, aplicou o artigo 10 da Convenção de Havana sobre direito dos tratados, em vigor para o Brasil.

Sob a égide da Constituição de 1946, a Apelação Cível 9.587/RS, julgada em 1951, confirmou a aplicação de boa-fé dos tratados internacionais firmados pelo Brasil. Na ocasião, reconheceu-se o tratamento tributário previsto em tratado de comércio com os Estados Unidos. Em seu voto, o ministro relator, Lafayette de Andrada, deixou claro: “as leis posteriores que alteram a vigente naquela oportunidade ficam sem aplicação nos produtos importados nos países signatários dessa convenção”. Foi nesse contexto que, em 1966, o Código Tributário Nacional foi aprovado, claramente prescrevendo, conforme jurisprudência da época, a primazia dos tratados em matéria tributária.

De acordo com o artigo 96 do CTN a legislação tributária “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Na toada de respeito aos tratados internacionais com aspectos de regulação tributária, o Supremo Tribunal Federal consagrou a aplicação de princípio fundamental de regimes internacionais de comércio: o princípio do tratamento nacional. Com base na norma, adotada pelo Acordo Geral de Tarifas, e, posteriormente, pela Organização Mundial do Comércio, o produto

---

<sup>5</sup> MELLO, Celso. *Curso de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. P. 130.

estrangeiro deve receber o mesmo tratamento que o produto nacional no interior de cada Estado. Foi nesse sentido que se aprovou, em 1976, a Súmula 575, de acordo com a qual “à mercadoria importada de País Signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional”.

No controvertido julgamento do RE 80.004, contudo, em 1977, o Supremo Tribunal Federal retrocedeu em sua jurisprudência anterior e passou a considerar que tratados internacionais têm a mesma hierarquia normativa de lei ordinária. Isso significa que os tratados internacionais terão sua execução suspensa caso o Congresso Nacional aprove lei posterior com ele incompatível. Ademais, mesmo tratado posterior a lei ordinária não será aplicado pelos tribunais brasileiros caso a lei contenha normas específicas com relação a ele. Com relação ao artigo 98 do CTN, o voto vencedor do Ministro Cunha Peixoto fez uso da confusa distinção entre tratado-lei e tratado-contrato para alegar, sem profundidade de análise, que os tratados em matéria tributária seriam da segunda categoria. Apesar de raso, o voto foi suficiente para convencer a corte a realizar interpretação conforme a constituição do artigo 98 do CTN.

Apesar da nova interpretação, o Supremo Tribunal Federal ainda manteve a supralegalidade dos tratados em matéria tributária no RE 90.824/SP, julgado em 1980. Nele, aplicou-se o Tratado de Montevideu, de 1960, que criou a Área Latino-Americana de Livre Comércio. O mesmo ocorreu no julgamento do RE 100.904/RJ, de 1983, relativo à isenção de ICM em importação de bacalhau.

Apesar de certa hesitação inicial, a equivocada interpretação concernente à hierarquia normativa dos tratados internacionais como um todo acabou espalhando-se também para os tratados em matéria tributária. Os tribunais brasileiros passaram a adotar a polêmica distinção que se diz existir entre tratados-

lei e tratados-contrato. Passaram, dessa forma, a entender que os tratados internacionais em matéria tributária apenas prevaleceriam sobre a legislação posterior quando fossem tratados-contrato, vale dizer, norma específica. Seriam observados, portanto, apenas se e na medida de sua especialidade. É o que afirma o Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, no julgamento do Resp. 196560 / RJ, de 1999:

O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual.

Há quem argumente que lei complementar não poderia decidir sobre a hierarquia de tratados no direito brasileiro, papel que caberia exclusivamente à constituição. O argumento, contudo, não deve ser acatado. O CTN foi recepcionado pela Constituição de 1988, que destinou a lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária. Além disso, a hierarquia supralegal claramente atribuída pelo legislador aos tratados internacionais, nos termos do art. 98 do CTN não faz mais do que cumprir os princípios constitucionais, com destaque para a cooperação entre os povos, que rege as relações internacionais do Brasil, conforme art. 4º IX da Carta Magna. A interpretação restritiva adotada pelos tribunais pátrios não é compatível com o Estado constitucional cooperativo; tampouco com o contemporâneo direito da responsabilidade internacional do Estado.

### 3. O DUALISMO JURÍDICO E SUA INCOMPATIBILIDADE COM O MUNDO GLOBALIZADO DO SÉCULO XXI

Após uma profunda análise sobre o ITCMD é necessário passar pelos requisitos e procedimentos da lavratura da escritura pública de inventário e doação.

No ano de 2007 veio a alteração dada pela Lei 11.441, que alterou a redação do artigo 982 do Código de Processo Civil<sup>6</sup>, e ainda incluiu o artigo 1.124-A<sup>7</sup>mesmo *codex*.

A alteração contida no artigo 982 do Código de Processo Civil beneficiou o interessado, em realizar o inventário e a partilha dos bens do *de cujus* através de escritura pública, ou seja, pela via administrativa. O conceito claro de inventário e partilha por escritura pública é exposto por Gabriel José Pereira Junqueira (2015, p. 51 e 52):

A partilha por escritura pública é o documento lavrado por oficial público (tabelião), em livro próprio, de acordo com as formalidades especiais prescritas em lei, por meio do qual se autentica e prova um ato jurídico. É ato de mútuo acordo entre os herdeiros e cônjuge meeiro, se forem maiores e capazes. Se o ato não revestir da forma prescrita em lei, é nula de pleno direito.

De acordo, com a explicação do renomado doutrinador, existem requisitos legais que foram estabelecidos, onde todos os interessados devem ser capazes e estarem em comum acordo com a realização do inventário ou a partilha, e não ter o *de cujus* deixado testamento válido.

Mesmo não sendo o foco principal do presente artigo, vale destacar que o artigo 1.124-A do Código de Processo Civil acrescido pela retro mencionada Lei, apresentou a possibilidade para os cônjuges realizarem a separação ou divórcio

---

6 Art. 982. Havendo testamento ou interessado incapaz, proceder-se-á ao inventário judicial; se todos forem capazes e concordes, poderá fazer-se o inventário e a partilha por escritura pública, a qual constituirá título hábil para o registro imobiliário. (Redação dada pela Lei nº 11.441, de 2007).

7 Art. 1.124-A. A separação consensual e o divórcio consensual, não havendo filhos menores ou incapazes do casal e observados os requisitos legais quanto aos prazos, poderão ser realizados por escritura pública, da qual constarão as disposições relativas à descrição e à partilha dos bens comuns e à pensão alimentícia e, ainda, ao acordo quanto à retomada pelo cônjuge de seu nome de solteiro ou à manutenção do nome adotado quando se deu o casamento. (Incluído pela Lei nº 11.441, de 2007).

consensual através de escritura pública, desde que o casal não possua filhos menores, não podendo ainda apresentar ao tabelião qualquer discussão de mérito.

De início, os interessados (os herdeiros, o viúvo/viúva meeiro), deverão apresentar-se no tabelionato, com todos os documentos em mãos, principalmente do *de cujus*, e ainda com sua Certidão de Óbito, a qual foi expedida pelo cartório do local do óbito, a referida certidão, contém: data, local e horário do óbito; o nome e quantidade de filhos do *de cujus*; e se possuía bens a inventaria. Posteriormente, deverá ser feita a qualificação do *de cujus*, indicando os referidos dados da Certidão de Óbito, o estado civil do autor da herança, o último endereço que residiu, constando ainda na escritura pública se havia testamento ou não, este último requisito por meio da expedição de uma Certidão Negativa de Testamentos, expedida por meio de requerimento eletrônico na Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados (CENSEC).

Alguns doutrinadores entendem não ser o testamento um impedimento para a realização do inventário extrajudicial. É como pensa Christiano Cassetari (2012, p. 143), pois seu conteúdo não é apenas para disposição patrimonial do falecido referente à sua propriedade, mas sim uma forma de tornar público determinados atos. Exemplos mais comuns: reconhecimento de união estável, emancipação de filho, reconhecimento de paternidade, entre outros.

Seguindo o pensamento de nosso renomado doutrinador, não seria necessária a decisão de vedar os herdeiros capazes e concordes a possibilidade de realizarem o inventário extrajudicial, quando existir um testamento que não disponha sobre propriedade. Porém, é certo que no caso de um testamento reconhecendo filho como legítimo do *de cujus*, deverá conter sentença declarando a paternidade ou não deste, devendo estar o conteúdo desta na escritura de inventário e partilha, já que o Tabelião não pode decidir questão de mérito.

Em sentido contrário, Francisco José Cahali (2007, p.84 e 85), não admite a possibilidade de realizar inventário pela via administrativa quando existir testamento, uma vez que a análise das formalidades e o conteúdo fogem da competência do Tabelião. Sendo assim, toda vez que existir um testamento, será utilizada a via judicial para realização do inventário.

No entanto, como dito anteriormente, caso haja sentença que invalide o testamento, podem os interessados optar por realizar o inventário extrajudicial, desde que conste tal decisão na escritura pública.

Não pode haver menor de 18 anos não emancipado, ou maior interdito por algum dos motivos dos artigos 3º e 4º do CC8.

Se faltarem dez dias para que o herdeiro complete a maioridade no momento da abertura da sucessão, o inventário poderá ser feito pela via administrativa, quando o herdeiro estiver com 18 anos completos. Nesse sentido, Christiano Cassetari (2012, p. 141), isto se deve ao fato da análise da incapacidade ser feita no momento do negócio jurídico (escritura de inventário), e não no momento da sucessão.

É essencial a apresentação dos documentos elencados no artigo 22 da Resolução nº 35 do Conselho Nacional de Justiça<sup>9</sup>.

O artigo 11 da Resolução 35 do CNJ<sup>10</sup> dispõe da obrigatoriedade em nomear um inventariante, devido a necessidade de administrar os bens do espólio.

---

8 Art 11. É obrigatória a nomeação de interessado, na escritura pública de inventário e partilha, para representar o espólio, com poderes de inventariante, no cumprimento de obrigações ativas ou passivas pendentes, sem necessidade de seguir a ordem prevista no art. 990 do **Código de Processo Civil**.

9 Art. 22. Na lavratura da escritura deverão ser apresentados os seguintes documentos:

a) certidão de óbito do autor da herança; b) documento de identidade oficial e CPF das partes e do autor da herança; c) certidão comprobatória do vínculo de parentesco dos herdeiros; d) certidão de casamento do cônjuge sobrevivente e dos herdeiros casados e pacto antenupcial, se houver; e) certidão de propriedade de bens imóveis e direitos a eles relativos; f) documentos necessários à comprovação da titularidade dos bens móveis e direitos, se houver; g) certidão negativa de tributos; e h) Certificado de Cadastro de Imóvel Rural - CCIR, se houver imóvel rural a ser partilhado.

10 Art. 3º São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil:

I - os menores de dezesseis anos;

II - os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática desses atos;

III - os que, mesmo por causa transitória, não puderem exprimir sua vontade.

Dessa maneira, os herdeiros e interessados poderão designar um inventariante, sendo facultada a modificação da ordem legal apresentada pelo artigo 990 do Código de Processo Civil.

A função do inventariante é a mesma do procedimento judicial, ou seja, exercer atos para a conservação dos bens, administrar e preparar a documentação necessária para a lavratura da escritura.

É função do notário, arrolar os bens, distinguir os bens particulares dos bens comuns do casal, por isso, é indispensável para a lavratura do ato a Certidão de Óbito ou uma Certidão de Casamento atualizada que contenha o regime de casamento do *de cujus*, e a Matrícula atualizada do imóvel, expedida pelo Registro de Imóveis de onde estejam localizados os bens. Pois, é verificando o regime de bens que torna possível o notário de distinguir os bens particulares, dos bens comuns, e verificando a matrícula, é possível constatar se há ou não averbação de casamento, e se foi averbada antes ou depois deste. Deve ainda, levantar dívidas do falecido, se houver.

Após a lavratura do ato, deverá ser realizada a DOI - Declaração de Operação Imobiliária - pelo Tabelião.

É dever do Tabelião informar as partes que o presente ato somente passará a produzir efeitos contra terceiros após registrado.

O registro é um ato essencial, é ele que torna o ato público, dando maior segurança jurídica. Pois, enquanto não realizado não gera os efeitos perante terceiros na esfera jurídica. É após o registro que passa a ter o efeito "*erga omnes*",

---

Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer:

I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;

II - os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido;

III - os excepcionais, sem desenvolvimento mental completo;

IV - os pródigos.

Parágrafo único. A capacidade dos índios será regulada por legislação especial.

ou seja, contra todos. A falta deste ato não torna o ato jurídico inválido e nem ineficaz.

Nos casos em que o *de cujus* era casado ou reconhecida a união estável, o cônjuge ou companheiro deve comparecer, para assim preservar sua meação ou herança, ou até mesmo para mera anuência da partilha realizada pelos herdeiros, renunciando a eventuais direitos sucessórios.

É necessário para o ato a presença de um advogado para assistir a parte, conforme dispõe o artigo 8º da Resolução 35 do CNJ11. É dever do Tabelião recomendar às partes a procurarem advogados de sua confiança. Porém ele não pode indicar, nem mesmo manter um de plantão no tabelionato.

Respeitados os requisitos e procedimentos apresentados acima, é certo que o ato será lavrado corretamente. Porém, pode o tabelião se negar a lavrar a escritura de inventário ou a partilha de bens caso haja fundados indícios de fraude ou em caso de dúvida sobre a vontade de alguns herdeiros, conforme expõe o artigo 32 da Resolução 35 do CNJ12.

A Escritura Pública de Doação é um ato por meio do qual uma das partes doa determinado bem (móvel ou imóvel) para a outra. Esse ato é praticado no Tabelionato de Notas, é muito parecido com uma escritura de compra e venda, no entanto, existem particularidades que devem ser levadas em conta.

Na maioria dos atos, a doação é pura, ou seja, aquela feita sem ônus ou encargo. De acordo com Ricardo Guimarães Kollet (2015, p. 185): “o encargo ou modo é uma determinação para que, em razão da liberalidade, o beneficiário pratique determinado ato”.

---

<sup>11</sup> Art. 8º. É necessária a presença do advogado, dispensada a procuração, ou do defensor público, na lavratura das escrituras decorrentes da Lei 11.441/07, nelas constando seu nome e registro na OAB.

<sup>12</sup> Art. 32. O tabelião poderá se negar a lavrar a escritura de inventário ou partilha se houver fundados indícios de fraude ou em caso de dúvidas sobre a declaração de vontade de algum dos herdeiros, fundamentando a recusa por escrito.

Seguindo ainda o conceito de Ricardo Guimarães Kollet (2015, p. 185): “ônus são restrições impostas aos direitos, sendo o usufruto uma das espécies de ônus real, modalidade dos direitos reais limitados”.

A doação com reserva de usufruto para os doadores, não é uma doação com encargo e nem com ônus, transmite-se apenas a nua-propriedade para o donatário, sendo que o usufruto fica reservado ao doador. Dessa maneira, mantém-se o direito de uso e gozo do imóvel ao doador, que quase sempre é vitalício.

É possível impor alguns gravames na doação, quando envolver a legítima, são elas: a incomunicabilidade, inalienabilidade e impenhorabilidade. Porém, daqui surge uma acalorada discussão quando a necessidade ou não de declarar “justa causa”.

A “justa causa” é imposta quando houver interesse em clausular as legítimas nas disposições de última vontade, ou seja, nos testamentos<sup>13</sup>. Portanto, são requisitos dos atos de disposições de última vontade.

Com base no parágrafo anterior, estão estendendo, por analogia, o uso da “justa causa” nas escrituras de doação com a utilização dos gravames, alguns Registradores, exigem para efetuar o registro da escritura o uso da “justa causa”, quando utilizada qualquer uma das cláusulas.

No entanto, diferente é a visão de Ricardo Guimarães Kollet (2015, p. 186 e 187):

Tal exigência, nos testamentos, explica-se perfeitamente: não há aceitação concomitante; o ato produzirá efeitos quando o testador não estiver mais entre os presentes, não podendo ser averiguada a sua real intenção ou motivos.

---

<sup>13</sup> Art. 1.848 do CC/02. Salvo se houver justa causa, declarada no testamento, não pode o testador estabelecer cláusula de inalienabilidade, impenhorabilidade, e de incomunicabilidade, sobre os bens da legítima.

Na doação, isso não ocorre: a) em regra, haverá aceitação por parte do donatário, que pode dispor do direito individual – a legítima -, de forma a permitir a inserção das cláusulas mencionadas; b) se não houver aceitação, utilizando-se o doador da fixação de um prazo para tanto (artigo 539 do Código Civil<sup>14</sup>), poderá o beneficiário impugnar a doação no prazo estabelecido para aceitação, pelos meios processuais cabíveis c) a doação não está sujeita à condição suspensiva. Produz efeitos desde o momento da sua formalização, não ficando os mesmos, tal como ocorre nos testamentos, suspensos e condicionados ao desaparecimento do outorgante.

Por tais motivos, não existe um propósito real de declarar a “justa causa” quando utilizadas as cláusulas de incomunicabilidade, inalienabilidade e impenhorabilidade, nas doações da legítima.

A doação que ultrapassar a legítima, não será nula. Apenas será nula a parte que exceder, o que o doador no momento do ato, poderia dispor em testamento, esta frase é reforçada pelo artigo 549 do Código Civil<sup>15</sup>.

Importante também é o artigo 544 do Código Civil<sup>16</sup>, que dispõe sobre as doações de um cônjuge ao outro, ou dos ascendentes para descendentes, essas que importam em adiantamento de herança. É o chamado “adiantamento de legítima”, termo trazido pelo Código Civil de 1916.

O doador não pode dispor de todos os bens, sem reserva de parte, ou renda suficiente para sua subsistência, caso dispor de todos os bens, e não tiver condições suficientes para à sua manutenção, a escritura será nula, nos termos do artigo 548 do Código Civil<sup>17</sup>.

#### 4. A NOVA HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

---

14 Art. 539. O doador pode fixar prazo ao donatário, para declarar se aceita ou não a liberalidade. Desde que o donatário, ciente do prazo, não faça, dentro dele, a declaração, entender-se-á que aceitou, se a doação não for sujeita a encargo.

15 Art. 549. Nula é também a doação quanto à parte que exceder à de que o doador, no momento da liberalidade, poderia dispor em testamento.

16 Art. 544. A doação de ascendente para descendente, ou e um cônjuge a outra, importa adiantamento do que lhes cabe por herança.

17 Art. 548. É nula a doação de todos os bens sem reserva de parte, ou renda suficiente para a subsistência do doador .

O advento do meio técnico-científico-informacional<sup>18</sup> intensificou os fluxos materiais e informacionais do território, tornou as fronteiras porosas e consolidou uma solidariedade geográfica que exige maior cooperação entre os Estados. Atualmente, a interdependência internacional é uma realidade, e o paradigma soberano insular não se sustenta. A sociedade internacional contemporânea exige a intensificação dos laços de cooperação internacional. Os imperativos econômicos e comerciais exigem ao território maior fluidez<sup>19</sup> e, conseqüentemente, adaptabilidade jurídica à realidade.

A resposta do Direito interno dos Estados, com destaque para o direito constitucional, às mudanças na sociedade internacional é o diálogo sistemático com o Direito das Gentes. Não é mais possível pensar em Direito Interno e Direito Internacional como ordens jurídicas apartadas uma da outra. A interconexão jurídica é evidenciada pela preocupação de alguns dos maiores constitucionalistas da atualidade com o Direito Internacional. Jorge Miranda, por exemplo, em seu *Curso de Direito Internacional Público*, afirma:

o autor não é especialista de Direito Internacional Público. Todavia, não pode ser indiferente ao influxo cada vez maior que ele exerce sobre a ordem jurídica interna, mormente sobre o Direito Constitucional, e à necessidade de compreensão dos seus principais institutos.<sup>20</sup>

É irrefreável a tendência contemporânea de abertura do Direito Constitucional ao Direito Internacional<sup>21</sup>. A necessidade de cooperação entre os Estados leva à interdependência jurídica. De acordo com a teoria do Estado Constitucional Cooperativo, de Peter Häberle, o Estado se abre para o Direito Internacional, tornando impossível definir os limites jurídicos do Estado em um universo jurídico complexo e integrado:

---

<sup>18</sup> SANTOS, Milton e SILVEIRA, María Laura. *O Brasil Território e sociedade no início do século XXI*. Record: Rio de Janeiro, 2012. P. 52.

<sup>19</sup> SANTOS, Milton e SILVEIRA, María Laura. *Op. Cit.*, p. 261: “Uma das características do presente histórico é, em toda parte, a necessidade de criar condições para maior circulação dos homens, dos produtos, das mercadorias, do dinheiro, da informação, das ordens”.

<sup>20</sup> MIRANDA, Jorge. *Curso de Direito Internacional Público*. Cascais: Principia, 2002.

<sup>21</sup> Essa tendência geral independe da corrente doutrinária (monismo ou dualismo) que um país supostamente adota. O Brasil, por exemplo, vive essa abertura cooperativa, mesmo que, para fins de incorporação de tratados internacionais, adote, em tese, o dualismo moderado.

O direito constitucional não começa onde cessa o direito internacional. Também não é válido o contrário, ou seja, o direito internacional não termina onde começa o direito constitucional. Os cruzamentos e as ações recíprocas são por demais intensos para que se dê a essa forma externa de complementaridade uma idéia exata.<sup>22</sup>

A tendência de abertura do interno dos Estados ao Direito Internacional pode ser observada no Brasil. A Constituição Federal de 1988 foi elaborada sob o signo da abertura democrática e da nova inserção internacional do país. Abandonando postura reativa, defensiva e acautelatória adotada durante o período militar, a política externa brasileira tornou-se cooperativa. O país abandonaria a autonomia pela distância e adotaria a autonomia pela participação<sup>23</sup>, adotando novo multilateralismo pautado pelo paradigma da abertura política. Pela primeira vez na história constitucional brasileira, uma carta fundamental elencou os princípios que regem as relações internacionais do Brasil<sup>24</sup>. A Constituição Federal, portanto, deve ser interpretada à luz do contexto histórico no qual foi elaborada, sob a égide da abertura cooperativa ao sistema internacional.

No contexto de abertura brasileira ao sistema e ao Direito Internacional, o Constituinte originário de 1987 conferiu aos tratados internacionais de Direitos Humanos natureza materialmente constitucional, por meio do 5º, §2º<sup>25</sup> da Constituição Federal<sup>26</sup>. Apesar de não fazer referência explícita, o que a Constituição executou foi a inclusão dos direitos decorrentes dos Tratados Internacionais no catálogo de garantias de seu artigo 5º. Ou, pelo menos,

<sup>22</sup>HÄBERLE, Peter. **Estado constitucional cooperativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. pp. 11 e 12

<sup>23</sup>FONSECA JÚNIOR, Gelson. **A Legitimidade e outras Questões Internacionais**. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

<sup>24</sup>Constituição Federal, 1988: “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político. Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.”

<sup>25</sup>“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

<sup>26</sup>“Ao efetuar tal incorporação, a Carta está a atribuir aos direitos internacionais uma hierarquia específica e diferenciada, qual seja, a hierarquia de norma constitucional” PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.

reconheceu a existência de direitos fundamentais fora do texto constitucional, o que significa dizer que esses direitos fundamentais “exógenos” integram o bloco de constitucionalidade e, destarte, materialmente, têm hierarquia constitucional<sup>27</sup>.

Em descompasso, contudo, com a tendência jurídica contemporânea, o Supremo Tribunal Federal não adota esse entendimento. Mesmo após a promulgação da Constituição de 1988, o STF insistia que todos os tratados possuíam hierarquia de lei ordinária federal. A internacionalização da Constituição brasileira intensificou-se a partir da Emenda Constitucional 45, de 2004. A inclusão do §3º ao art. 5º da Constituição determinou que tratados de direitos humanos aprovados no Congresso Nacional, por maioria qualificada de três quintos, nas duas Casas, em dois turnos, equivalem a emendas constitucionais. A Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo já possuem esse status formal e materialmente constitucional. Isso significa que normas internacionais compõem o texto constitucional brasileiro.

O hiato entre a posição do STF e a tendência contemporânea de integração jurídica só foi atenuado em 2008, pelo RE.466.343-SP, que concedeu hierarquia supralegal aos tratados internacionais de Direitos Humanos, independentemente do procedimento de aprovação parlamentar. Em contraditório voto, que se sagrou vencedor, Gilmar Mendes, após analisar a tendência de abertura constitucional ao direito internacional, citando expressamente Peter Haberle, defendeu a supralegalidade dos tratados internacionais de direitos humanos, nova hierarquia criada pela via jurisprudencial. A partir dessa decisão,

---

<sup>27</sup> O conceito de bloco de constitucionalidade ganhou proeminência no ano de 1971, quando o Conselho Constitucional da França fixou valor de base jurídica ao preâmbulo da Carta Maior de 1958, o único excerto daquele Texto a fazer referência a direitos fundamentais na figura da Declaração de 1789 e do preâmbulo da Lei Fundamental de 1946. O Conselho, assim, dilatou a ideia de conformidade à Constituição. Em outros termos, identificou um conjunto normativo fora da formalidade textual. Foi, então, sucedido um *bloco* de regras substancialmente constitucionais. “A Constituição da República, muito mais do que o conjunto de normas e princípios nela formalmente positivados, há de ser também entendida em função do próprio espírito que a anima, afastando-se, desse modo, de uma concepção impregnada de evidente minimalismo conceitual. É por tal motivo que os tratadistas, em vez de formularem um conceito único de Constituição, costumam referir-se a uma pluralidade de acepções, dando ensejo à elaboração teórica do conceito de bloco de constitucionalidade, cujo significado (...) projeta-se, tal seja o sentido que se lhe dê, para além da totalidade das regras constitucionais meramente escritas e dos princípios contemplados, explícita ou implicitamente, no corpo normativo da própria Constituição formal, chegando, até mesmo, a compreender normas de caráter infraconstitucional (...). Sob tal perspectiva, (...) pluraliza-se a noção mesma de constitucionalidade/inconstitucionalidade” ADIn 2010/DF, Min. Celso de Mello.

desapareceu do ordenamento jurídico brasileiro a prisão do depositário infiel, porque, apesar de prevalecer a constituição sobre o Pacto de São José da Costa Rica, revogou-se a legislação infraconstitucional que regulamentava essa prisão, inclusive o art. 652 do Código Civil.

Diante do descompasso do tradicional entendimento jurisprudencial em relação ao direito internacional contemporâneo, gradativamente, tem-se alterado essa jurisprudência, a fim de colocar o Brasil no século XXI em matéria de Direito Internacional.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, no RE 229.096, afirmou a supremacia dos acordos internacionais sobre a lei ordinária no que concerne a matéria tributária. O RE 460.320/PR deverá consolidar o entendimento sobre o tema. Ainda pendente de julgamento, a tendência é que se retire definitivamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal da Idade Média do direito internacional, ao menos no que diz respeito à hierarquia de tratados em matéria tributária. O ministro relator, Gilmar Mendes, refutou em seu voto a desatualizada distinção entre tratado-lei e tratado-contrato para finalmente reconhecer que a hierarquia supralegal dos tratados em matéria tributária não é incompatível com a Constituição da República. Pelo contrário, trata-se de imperativo de aplicação da boa-fé, princípio geral de direito também aplicado no Brasil. O voto do ministro tem, em boa medida, a mesma fundamentação teórica de seu voto no RE 466.342, cunhado em Peter Haberle e em sua teoria do Estado Constitucional cooperativo. Para o ministro, portanto, o artigo 98 do CTN foi recepcionado pela Constituição de 1988 com sua exegese original, a de conferir hierarquia supralegal aos tratados internacionais em matéria tributária.

Reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça também têm reconhecido a hierarquia supralegal dos tratados internacionais em matéria

tributária, retomando a exegese original do Código Tributário Nacional. É o caso, por exemplo, do Resp. 1161467/RD, do Resp 228324/RS e do Resp 209526/RS. Não se trata de inovação teórica ou de revolução jurisprudencial. Trata-se simplesmente de cumprir os tratados internacionais os quais o Brasil se comprometeu a respeitar. Trata-se de simples aplicação dos princípios fundamentais do *pact sunt servanda* e da boa-fé.

## 5. CONCLUSÃO

O mundo globalizado do século XXI exige que a cooperação entre os Estados se dê conforme o direito internacional, a ser aplicado de boa-fé pelos tribunais domésticos. Isso significa que não se pode desonrar obrigação internacional sob o pretexto de cumprir norma de direito interno. Nesse sentido, após algumas décadas de jurisprudência retrógrada, o Brasil começa a se atualizar em termos de hierarquia de tratados.

A mudança, ainda que conservadora, começou pelos tratados de direitos humanos, com a emenda constitucional 45, que inseriu o §3º do art. 5º da Carta Magna, para conferir status constitucional aos tratados de direitos humanos aprovados mediante procedimento análogo ao de emenda constitucional, e com o RE 466.343, que alçou à hierarquia supralegal os demais tratados de direitos humanos.

Atualmente, o grande aggronamento da jurisprudência brasileira em termos de direito internacional se dá na esfera tributária. É inevitável a consolidação do entendimento contemporâneo que atribuiu aos tratados em matéria tributária a hierarquia supralegal efetivamente prevista no CTN.

A próxima evolução será o reconhecimento da hierarquia supralegal de todos os tratados internacionais. Uma vez consagrada pelo Supremo Tribunal

Federal a possibilidade de norma infraconstitucional determinar a hierarquia de acordos internacionais, como faz o CTN, forçoso será reconhecer a validade da norma jurídica que, no Brasil, determina a supralegalidade de todos os tratados. Trata-se do artigo 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969, em vigor para o Brasil, e com força normativa equivalente à do CTN.

## 6. BIBLIOGRAFIA

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992.

CORTE INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. *La Última Tentación de Cristo*, Sentença quanto ao mérito de 5 de fevereiro de 2001.

CORTE PERMANENTE DE JUSTIÇA INTERNACIONAL, *Caso Winbledom*, Haia, 1923;

\_\_\_\_\_. *Caso Fábrica de Chorzow*. Série A, No 9, 1927.

CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos Permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005.

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

CRAWFORD, James. *State Responsibility*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

\_\_\_\_\_; PEEL, Jacqueline; OLLESON, Simon. *The ILC's articles on Responsibility of States for wrongful acts: Completion of the Second Reading*. *European Journal of International Law*, Vol. 12, No 5, 2001.

FITZMAURICE, Malgosia; SAROOSHI Dan. *Issues of State Responsibility before International Judicial Institutions*. Oxford and Oregon: Hart Publishing, 2004.

\_\_\_\_\_. The practical working of the law of treaties. In EVANS, Malcolm (org.). International Law. Oxford: Oxford University Press, 2003.

INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE. Difference Relating to Immunity from Legal Process of a Special Rapporteur of the Commission on Human Rights, Advisory Opinion, I.C.J. Reports 1999.

LUPI, André Lipp Pinto Basto. Interpretação de Tratados. In SALIBA, Aziz Tuffi. Direito dos Tratados. Belo Horizonte: Arraes, 2011.

MELLO, Celso. Curso de Direito Internacional Público. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

NOLLAEMPER, André. Internationally wrongful acts in domestic courts. The American Journal of International Law, vol 101, 2007, p. 760-799.

PELLET, Alain. Remarques sur une révolution inachevée, le projet d'articles de la Commission du Droit international sur la responsabilité des Etats. Annuaire français de droit international, volume 42, 1996. pp. 7-32.

REZEK, Francisco. Direito Internacional Público. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCELLE, Georges. Règles Générales du Droit de la Paix. Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye. t. 45, 1933 – IV.

STARACE, Vincenzo. Responsabilité résultant de la violation des obligations à l'égard de la communauté internationale. Recueil de Cours de L'Académie de Droit International de la Haye, volume II, 1976.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional Aplicado. Coordenação de Heleno Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TRIEPEL, Heinrich. *Les Rapports entre le Droit Interne et le Droit International*. Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye, t.I, pp. 77-119, 1923-I.

UNITED NATIONS. *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts, with commentaries*. Yearbook of the International Law Commission, 2001, vol. II, Part Two.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.