

CONSIDERAÇÕES SOBRE A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO POR TRATADO NO DIREITO BRASILEIRO

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Professor da Universidade Católica de Brasília
Professor da Faculdade Projeção
Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília
Membro do Conselho Consultivo da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União
Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional
Brasília, 30 de junho de 2005¹

1. Introdução

As relações internacionais ingressaram definitivamente no âmago das principais formulações tributárias. Atualmente, em plena “era da globalização”, não é possível discutir a construção dos sistemas tributários sem considerar, ao lado dos tradicionais critérios da eficiência, simplicidade, flexibilidade e justiça, o fator internacional.

Certas preocupações ou temas são dominantes nas considerações sobre a tributação no plano internacional. Os principais são,

¹ Estudo realizado no âmbito da disciplina Tratados Internacionais sobre Matéria Tributária, ministrada pelo Professor PhD Antônio de Moura Borges, do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. Com estas modestas linhas presta-se uma singela homenagem ao Ministro José Augusto Delgado, figura das mais queridas e respeitadas no Judiciário brasileiro pela sua humildade, simpatia, retidão de caráter e solidez de conhecimentos jurídicos.

inegavelmente, a dupla ou múltipla tributação, a evasão fiscal, a harmonização das legislações e os procedimentos de cooperação entre as administrações.

Os instrumentos normativos por excelência para o adequado tratamento dos assuntos aludidos são os tratados, acordos ou convenções internacionais. Estes diplomas objetivam “regular as relações recíprocas entre as ordens jurídicas nacionais”. Assim, as limitações ou sujeições deles emanadas são compromissos conscientemente assumidos pelas soberanias estatais.

Um tema muito singular e instigante pode, ao menos teoricamente, ser inserido entre aqueles a serem regulados por tratados internacionais de índole tributária. É exatamente a possibilidade do ajuste internacional ser utilizado para a criação de tributo, vale dizer, instituição de fato gerador abstrato ou hipótese de incidência não contemplado nas legislações dos Estados que aparecem como partes.

A par da interessante discussão doutrinária ou teórica suscitada, a matéria possui coloridos de inegável dimensão prática. Com efeito, a criação de certos tributos de feição internacional poderia utilizar, como forma de operacionalização, a previsão em tratados bilaterais ou multilaterais. Arrolamos, neste sentido, os seguintes possibilidades, cogitadas em várias ocasiões, por diferentes agentes e com variados objetivos: (a) Taxa Tobin²; (b) tributo sobre a

² “Nesse sentido, o economista americano James Tobin, ganhador do Prêmio Nobel, já na década de 1970 desenvolveu um plano. O fluxo de capital sem controle, com suas oscilações abruptas e diferenças caóticas nos câmbios, só prejudica a economia real, argumentava Tobin. Ele recomendou ‘frear um pouco as engrenagens de

venda de armamentos; (c) imposto único sobre o consumo em ambiente de formação de blocos econômicos³ e (d) tributo sobre a renda, dotada com frequência crescente de características de universalidade.

Adverte-se que este modesto trabalho tão-somente explora algumas possibilidades do tema. São reflexões iniciais que demandam necessários aprofundamentos.

2. Entendimento prevalecente

O entendimento prevalecente sobre o tema aponta, em uníssono, para a impossibilidade de instituição de tributo por tratado no direito brasileiro.

Neste sentido, ALBERTO XAVIER, do alto do seu reconhecido magistério, esculpindo o “princípio do ‘efeito negativo’ dos tratados” afirma⁴:

nosso mercados monetários internacionais, excessivamente eficientes’, e tributar todas as transferências de divisas com 1% de imposto. (...)

Um imposto global sobre a troca de divisas, como o proposto por Tobin, também traria para o conjunto das nações um acréscimo de arrecadação estimado entre 150 e 720 bilhões de dólares, mesmo levando em conta a eventual redução de um terço no volume dos negócios. Seria um belo alívio para os orçamentos públicos sobrecarregados. A evasão fiscal sistemática por parte da indústria financeira seria compensada pelo menos em parte. (...) Por tudo isso, não existe argumento sério contra a proposta de Tobin. Sua desvantagem decisiva é que os atingidos são naturalmente contra e – como nos demais tributos – aproveitam-se da rivalidade entre as nações”. MARTIN, Hans-Peter e SCHUMANN, Harald. *A Armadilha da Globalização. O assalto à democracia e ao bem-estar social*. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998, pp. 119 e 120.

³ Cf. LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL? In *Reforma Tributária e MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

⁴ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 123.

“A orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa, como corolário do princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei. (...) Assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a *permita*; é ainda necessária a existência de uma norma interna que a *imponha*. E daí que seja necessária uma investigação de *duas fases*: uma primeira, consistente em verificar se existe uma lei interna que fundamente a tributação; em caso afirmativo, uma segunda, na qual se apure se tal pretensão foi eventualmente limitada por norma convencional”.

Na mesma linha de raciocínio trabalha a ilustre professora MARY ELBE QUEIROZ⁵:

“Ressalte-se que os tratados e acordos internacionais não têm o poder de instituir ou aumentar tributos, dar isenções ou benefícios fiscais. Tal competência é restrita à lei emanada do ente federativo que detém a respectiva competência”.

⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 190.

HELENO TÔRRES também argumenta no mesmo rumo das manifestações anteriores⁶:

“Neste sentido, as convenções não podem nem criar novas obrigações tributárias nem tampouco ampliar as já existentes, como não podem derogar *in totum* qualquer disposição de direito interno, quer do sistema formal, quer a fortiori das garantias aos contribuintes. Elas buscam tão-só oferecer uma pauta de critérios para resolver possíveis concursos de pretensões impositivas entre os signatários, uma vez que predispõem um tratamento mais favorável nas relações que envolvam ‘residentes’ dos respectivos Estados contratantes apenas quanto aos rendimentos e tributos nelas discriminados”.

O eminente Procurador da Fazenda Nacional ANTÔNIO DE MOURA BORGES não discrepa da posição doutrinária dominante⁷:

“Em Direito Tributário Internacional, as fontes internas, também denominadas de ‘unilaterais’, revestem-se de grande importância, considerando que a tributação é atividade de caráter precipuamente interno, em que a soberania dos Estados se manifesta com muito vigor”

⁶ TÔRRES, Heleno. Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 594.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO vislumbra a possibilidade de instituição de tributo por tratado em circunstância muito específica⁸:

“A relevância da questão está em saber se os tratados internacionais podem ou não instituir ou aumentar tributos, ou, por outro lado, instituir hipóteses de desoneração tributária. Como já foi dito, os tratados são incorporados ao Direito interno com *status* de lei ordinária, do que decorre que o princípio da legalidade resta preservado. A criação de tributo por meio de tratado parece ser, ainda, uma realidade distante, possível no bojo dos processos de integração econômica, mas a majoração de tributos por meio de tratado nem tanto, embora o que predomine nos tratados seja a desoneração”.

A análise dos argumentos postos para a construção da premissa da impossibilidade de instituição de tributo por tratado internacional flagra os seguintes fundamentos:

a) a necessidade de observância do princípio da legalidade. Em outras palavras, o imperativo da imposição tributária decorrer de lei;

⁷ BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992, pp. 32-33.

⁸ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, pp. 244-245.

b) a função própria ou típica dos ajustes internacionais no campo tributário, voltados para o tratamento da dupla ou múltipla incidência, para o combate à evasão fiscal e, mais remotamente, para dispor sobre a colaboração entre administrações tributárias e harmonização de legislações;

c) a visão do fenômeno da tributação como algo estreitamente vinculado à soberania, ao exercício interno do poder político.

3. Possibilidade de instituição de tributo por tratado no direito brasileiro

A conclusão pela possibilidade ou impossibilidade de instituição ou criação de tributo por tratado no direito brasileiro pressupõe o levantamento das exigências jurídicas para o surgimento de uma nova imposição tributária e a verificação da presença ou não destes cânones quando o veículo da inovação for um tratado internacional.

Admite-se, sem maiores discrepâncias doutrinárias ou teóricas, que a instituição ou criação de tributo na ordem jurídica brasileira, tal como se encontra em vigor, resulta do exercício, por ente estatal e mediante lei

estabelecedora dos elementos necessários⁹, de competência constitucional materialmente delimitada.

O primeiro aspecto relevante a ser considerado no trato do problema aqui posto diz respeito a saber se a aprovação de um tratado pelo Congresso Nacional é forma hábil, sob a ótica constitucional, de manifestação estatal impositiva. Afinal, aparentemente não teríamos a ação legislativa direta de um ente estatal exercitando sua competência tributária definida no Texto Maior.

Trata-se, neste particular, de óbice aparente. O equívoco do raciocínio reside na dificuldade de enxergar os cânones constitucionais distintos para as relações internas entre os entes componentes do Estado brasileiro e para as relações do Estado brasileiro (a República Federativa do Brasil) no âmbito internacional (com outros Estados soberanos). Com efeito, a própria Constituição confere à União competência para obrigar ou vincular o Estado brasileiro e, portanto, todas as suas partes internas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Neste sentido, inúmeros dispositivos constitucionais colocam o Estado brasileiro, como um todo, inserido na ordem internacional¹⁰.

⁹ Elementos, aspectos ou critérios material (comportamento de uma pessoa), espacial (circunstâncias de lugar), temporal (definição do momento), quantitativo (revelador do montante da obrigação) e pessoal (dispondo sobre sujeitos ativo e passivo).

¹⁰ “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

(...)

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”.

Assim, impõe-se a conclusão de que a distribuição das competências impositivas entre os entes estatais integrantes da Federação possui relevância meramente interna não alcançando ou funcionando como óbice ao exercício da soberania estatal no plano das relações internacionais. Registre-se que este entendimento encontra guarida doutrinária¹¹ e jurisprudencial¹².

“Art. 5o. § 2º - 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”.

“Art. 5o. § 4º - O Brasil se submete à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão”.

¹¹ “A União, na qualidade de pessoa de Direito Público Internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, *in casu*, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou de princípios e regras de Direito Internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não ‘soberanos’, seja de ordem externa, quanto ao direito de Estados estrangeiros./As normas constitucionais de ‘repartição de competência tributária’, e, por corolário, as de ‘limitações ao poder de tributar’, estão dispostas para a distribuição de competência entre si, o que não impede que os compromissos, em matéria tributária, internacional e soberanamente assumidos pela União, representante da República Federativa do Brasil (quando atende interesses de cunho nacional), derroquem a prescrições constitucionais predispostas para a supressão de possíveis conflitos de competência – justo por não haver aqui qualquer conflito de competência, em vista da soberania”. TÔRRES, Heleno. Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 585.

¹² “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. **ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA.** NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.” (Destaque inexistente no original). STF. ADI 1.600. Relator: Min. SYDNEY SANCHES. Rel. Acórdão Min. NELSON JOBIM. Julgamento: 26/11/2001. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ DATA-20-06-2003.

Importa, ainda, analisar quais os veículos normativos adequados à inovação tributária da ordem jurídica e, neste labor, incluir ou afastar os tratados internacionais. Destaque-se, de início, que o art. 150, inciso I da Constituição fixa expressamente a necessidade de **lei** para a exigência de tributo. No mesmo sentido, dispõe o art. 97 do Código Tributário Nacional.

Portanto, a indagação é mais que óbvia: qual a extensão do vocábulo “lei”? Quais as espécies normativas abrangidas pela palavra “lei”?

O cerne da resposta pode ser obtido através de uma pesquisa histórica. A idéia da tributação como fenômeno coletivamente consentido permitiu a construção do entendimento da reserva de lei formal para a criação das diversas figuras tributárias.

Com base na experiência legislativa, nas lições da doutrina e em inúmeros precedentes jurisprudenciais, não podem escapar da inserção no campo dos veículos legais criadores de tributos: (a) lei ordinária; (b) lei complementar e (c) medidas provisórias.

Merece especial destaque a chancela jurisprudencial à instituição de tributo diretamente por emenda constitucional¹³. O relevo justifica-se

¹³ Conforme a ADInMC 2.031.

ante o entendimento generalizado de que a emenda ao Texto Maior somente se enquadra como “lei” se esta for tomada em sentido amplo.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal já firmou a premissa da paridade normativa dos tratados com a lei¹⁴. Restou, na jurisprudência do STF, consignada a impossibilidade do tratado dispor sobre matéria reservada à lei complementar¹⁵.

Diante de todos estes elementos, não parece razoável negar aos tratados internacionais, notadamente diante da formulação majoritária no Supremo Tribunal Federal, a força necessária para inovar a ordem jurídica em matéria tributária, especificamente veiculando diretamente nova hipótese de incidência.

O esforço de análise aqui empreendido não descarta da presença do Chefe do Poder Executivo no processo legislativo brasileiro de criação do tributo. Presença mitigada, importa destacar, quando se admite, para a matéria, o uso, com caráter de suficiência, da emenda constitucional.

¹⁴ “Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes”. STF. ADInMC 1.480. Relator: Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 04/09/1997. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

¹⁵ “Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil – ou aos quais o Brasil venha a aderir – não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno”. STF. ADInMC 1.480. Relator: Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 04/09/1997. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

Nos casos de tratados internacionais, a presença e força da atuação do Presidente da República são inegáveis. Aparece nas fases de negociação¹⁶, celebração, submissão do ajuste ao Legislativo¹⁷, ratificação¹⁸ e promulgação¹⁹.

É certo, ainda valorizando os precedentes do STF, que o tratado não poderá dispor sobre tributos que reclamam tratamento por lei complementar, a exemplo do imposto sobre grandes fortunas, dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais. Entretanto, somente uma interpretação restritiva do vocábulo “lei”, incompatível com a evolução atual da ciência jurídica, ou o apego extremado a uma tradição que já se coloca como obstáculo aos avanços das relações internacionais, pode interditar o manuseio das convenções internacionais para veiculação de novos fatos geradores abstratos dependentes tão-somente de diploma equivalente à lei ordinária.

¹⁶ “Negociar com governos estrangeiros, visando à celebração de acordos internacionais, no sistema brasileiro, é competência constitucional privativa do Presidente da República”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O Poder de Celebrar Tratados. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 458.

¹⁷ “Se, eventualmente, não for possível submeter certos atos à aprovação do Presidente antes da assinatura, o que ocorre com freqüência nas convenções adotadas em conferências internacionais, o Chefe do Executivo terá oportunidade de examiná-los e dar seu assentimento aos mesmos antes de serem submetidos ao Legislativo, já que se com eles não concordar, poderá interromper seu curso interno neste instante, sem quaisquer implicações na ordem jurídica do País”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O Poder de Celebrar Tratados. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 461.

¹⁸ “A aprovação do Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo, não torna o tratado obrigatório, pois o Executivo tem a liberdade de ratificá-lo ou não, conforme julgar conveniente./A ratificação é ato privativo do Presidente da República, pelo qual este confirma às outras partes, em caráter definitivo, a disposição do Estado de cumprir um tratado internacional”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O Poder de Celebrar Tratados. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 468.

¹⁹ “Depois de ratificado devidamente, o ato internacional precisa ser promulgado pelo Presidente da República e só então se incorpora à legislação interna brasileira”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O Poder de Celebrar Tratados. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 470.

A premissa posta no parágrafo anterior pode ainda buscar força no amplo e moderno processo de reformulação do tradicional princípio da legalidade. Processo este que busca novas distribuições de espaços de atuação entre os três Poderes, notadamente diante da crescente complexidade social e técnica a ser regulada pelo direito.

Também não se sustenta, como obstáculo ao tratado internacional instituidor de tributo, a invocação da noção clássica de soberania. Com efeito, diante de um profundo processo de globalização, conduzindo, entre outros aspectos, para uma crescente universalização das rendas, o poder absoluto, ínsito ao conceito tradicional de soberania, precisa ceder espaço às relações de limitações recíprocas entre os Estados da Sociedade Internacional.

Lembramos, como fecho e recurso extremo de argumentação, a perfeita adequação, no trato do tema, da *interpretação constitucional evolutiva*²⁰ (também conhecida como *mutação constitucional*). Assim, a conjuntura anterior, onde a globalização e o aprofundamento das relações e compromissos tributários internacionais ainda não tinham alcançado o relevo atual, não pode ofuscar o fundamento mais significativo para a norma de tributação, perfeitamente presente na adoção eficaz de um tratado internacional, representado na edição de lei formal

²⁰ “A *interpretação evolutiva* é um processo informal de reforma do texto da Constituição. Consiste ela na atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes na mente dos constituintes”. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 145.

pelo corpo legislativo competente e representativo, em termos institucionais, da vontade popular.

Insistimos na perspectiva de que as normas definidoras do princípio da legalidade tributária buscam suas razões últimas de validade no contexto social em que atuam. Mesmo sem alteração ou reforma do texto constitucional, mas com profundas modificações no ambiente social, político e econômico, é possível, lícito e desejável constatar ou flagrar novos significados e novas abrangências no processo de instituição ou criação de tributos.

4. Conclusões

O entendimento doutrinário praticamente unânime aponta para a inviabilidade da criação ou instituição de tributo por tratado internacional no direito brasileiro.

A manutenção deste posicionamento restritivo pode significar importantíssimo obstáculo a concretização de uma série de iniciativas no campo da tributação de fenômenos de âmbito internacional.

As resistências a utilização do tratado internacional como veículo de imposição tributária giram em torno de três premissas: (a) a necessidade de observância do princípio da legalidade; (b) a função própria ou típica dos ajustes

internacionais no campo tributário e (c) a visão do fenômeno da tributação como algo estreitamente vinculado à soberania.

Acreditamos firmemente na possibilidade de superação dos óbices normalmente encontrados na doutrina. Com efeito, a aprovação do tratado internacional pelo Parlamento contempla as preocupações com o princípio da legalidade. Politicamente, teríamos o tão reclamado consentimento popular e tecnicamente teríamos os elementos, aspectos ou critérios da norma-matriz de incidência postos em veículo detentor do status de lei formal, ao menos na forma do decreto legislativo.

Por outro lado, as funções dos ajustes internacionais em matéria tributária se amoldam aos condicionantes históricos e aos contextos das relações entre os Estados na ordem internacional.

Por fim, a noção clássica de soberania sofreu e sofre alterações significativas em decorrência de um profundo processo de globalização e influência crescente de fatores externos ou internacionais nas decisões políticas dos Estados contemporâneos.

Referências bibliográficas

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre Dupla Tributação Internacional.

Teresina: EDUFPI, 1992

LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL? In Reforma Tributária e MERCOSUL. Belo Horizonte: Del Rey, 1998

MARTIN, Hans-Peter e SCHUMANN, Harald. A Armadilha da Globalização. O assalto à democracia e ao bem-estar social. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O Poder de Celebrar Tratados. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Barueri, SP: Manole, 2004

TÔRRES, Heleno. Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998