

A EFICÁCIA NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

EFFICIENCY STANDARDS OF INTERNATIONAL TREATIES
ON TAXING

Mauricio Carlos Pichiliani¹

RESUMO

O presente artigo científico aborda, sob a ótica dedutiva, a questão da eficácia jurídica dos tratados internacionais em matéria tributária, com amparo no artigo 98 do Código Tributário Nacional, bem como o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, em especial a polêmica acerca da posição hierárquica dessas normas no sistema jurídico interno – eficácia de lei ordinária, de norma supralegal – e, incidentalmente, a questão de tratados internacionais que versam sobre os princípios tributários previstos no artigo 150 e incisos da Constituição Federal, entendidos como normas fundamentais do sistema tributário pátrio e, conseqüentemente, como disposições relativas a direitos humanos.

Palavras-Chave: Tratados internacionais; direito tributário; eficácia jurídica de tratados internacionais; princípios tributários; direitos humanos.

ABSTRACT

This research paper discusses the perspective deductive, the question of the legal effect of international treaties on tax matters, in reliance on Article 98 of the Internal Revenue Code, as well as the current position of the Supreme Court on the subject, especially the controversy about the hierarchical position of those standards in the domestic legal system - effectiveness of ordinary law, standard supra - and incidentally, the question of international treaties that deal with the tax principles laid down in Article 150 of the Constitution and sections, understood as fundamental rules of parental tax system and, consequently, as the provisions relating to human rights.

¹ Professor universitário, advogado e mestrando do curso de pós-graduação *stricto sensu* em direito da Universidade Nove de Julho.

Key-words: International treaties, tax law, legal force of international treaties; tax principles; human rights.

INTRODUÇÃO

Os tratados internacionais são normas de mais elevada relevância nos dias atuais, e, em razão do fenômeno da integração internacional, impõe-se aos juristas o estudo aprofundado do impacto das normas provenientes da colaboração internacional sobre o ordenamento interno e, sobretudo, sobre os sujeitos dessa nova ordem jurídica, o povo.

Não se nega que, devido à formação de blocos comunitários internacionais como a União Europeia, o Mercosul, a união dos países desenvolvidos (G-8) e emergentes (BRICS e G-20), dentre outros, e em razão da intensa colaboração entre os Estados, sobretudo em âmbito comercial, houve a proliferação de tratados internacionais em matéria tributária.

Esse fenômeno, juntamente com os recentes julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) acentua a necessidade de análise dos tratados internacionais em matéria tributária e a questão de sua eficácia no sistema jurídico interno.

Indaga-se, portanto: os tratados internacionais de direito tributário possuem eficácia de norma legal (Lei Ordinária) ou de norma supra legal? Os efeitos de um tratado internacional em matéria tributária revogam, derogam ou tornam ineficazes as normas pátrias anteriores à sua vigência?

Incidentalmente, há que se discutir se os tratados internacionais em matéria tributária versam sobre direitos humanos, ante a existência de diversos autores, seja na doutrina pátria ou alienígena, que sustentam versarem os princípios tributários sobre direitos e garantias fundamentais, que poderiam ser incluídos entre as normas constitucionais ou, eventualmente, supralegais.

1 – TRATADOS INTERNACIONAIS

1.1. Aspectos relevantes

No estágio atual da humanidade, denominado por alguns “pós modernidade” (HOBSBAWN, Eric, O Breve Século XX), “modernidade líquida” (BAUMAN, Zygmunt, Modernidade líquida) ou idade contemporânea, percebe-se um movimento significativo de integração entre os Estados, por diversos fatores, como a globalização econômica, a intensa circulação de conhecimento, informações e mercadorias, a interligação entre os mercados e a relativização das fronteiras entre as nações, dentre outros. Tais fatos propiciam a proliferação de tratados internacionais.

Desde 1926, com a publicação de manifestos pela Sociedade das Nações², já se podia afirmar, como mencionado por Celso Albuquerque Mello, que “*o desenvolvimento das relações internacionais e a interdependência cada vez maior entre os Estados têm feito com que os tratados se multipliquem na sociedade internacional.*”³

Para exata delimitação do tema em exame, faz-se imprescindível estabelecer o exato conceito de tratado internacional. Segundo a convenção sobre direito dos tratados, concluída em Viena, em 1969, e posteriormente complementada em 1986, “*tratado significa um acordo internacional concluído entre Estados em forma escrita e regulado pelo Direito Internacional, consubstanciado em um único instrumento ou em dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua designação específica.*”⁴

Os tratados internacionais, segundo Hildebrando ACCIOLY e Paulo Borba CASELLA, podem ser compreendidos como atos jurídicos por meio dos quais se manifesta o acordo de vontades entre dois ou mais sujeitos de direito internacional⁵. São acordos firmados entre nações soberanas e outras entidades dotadas de capacidade para firmar atos jurídicos

² A nota 1 ao capítulo IX - Fontes do DIP - da obra de Celso D. de Albuquerque Mello, faz referência ao relatório da União das Nações - *Report of the international Law commission covering the work of its fourteenth session, General Asssembly, United Nations* - elaborado no período de 24 de abril a 29 de junho de 1926, que já fazia menção ao desenvolvimento das relações internacionais e à multiplicação dos tratados internacionais. In MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**, vol. 1, Ed. Renovar, 15ª ed. 2004, pág. 267.

³ MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**, vol. 1, Ed. Renovar, 15ª ed. 2004, pág. 211.

⁴ MELLO, Celso D. de Albuquerque, ob. cit., pág. 212. A Convenção de Viena sobre direito dos tratados foi incorporada ao sistema jurídico interno pelo Decreto Federal n.º 7030, de 14 de dezembro de 2009.

⁵ ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do, e CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**, Ed. Saraiva, 18ª ed., São Paulo, 2010, pág. 152.

envolvendo os mais diversos temas, com o intuito de afinar as relações sociais, econômicas ou políticas entre elas.

Os tratados internacionais são estabelecidos quando há afinidade entre os entes estatais internacionais, sempre que houver interesse comum em tal convênio, amparado em valores aceitos pelas entidades envolvidas.

A expressão *tratado internacional*, de acordo com Celso Albuquerque MELLO⁶, Hildebrando ACCIOLY e Paulo Borba CASELLA, constitui denominação genérica, e compreende os protocolos, as convenções, os convênios, os ajustes, os compromissos e outras nomenclaturas. Há distinção entre as diversas nomenclaturas utilizadas na celebração de acordos internacionais, mas todas são espécies de tratados⁷.

Os tratados internacionais, em sentido amplo, segundo a doutrina de direito internacional do século XX – sobretudo a doutrina alemã – podem ainda ser classificados em tratados-contratos e tratados-leis (também denominados tratados-normativos). Os primeiros versam sobre assuntos pontuais de interesse comum dos Estados, e os segundos, sobre normas relativas ao próprio direito internacional⁸.

Os tratados-leis são acordos firmados entre Estados com o objetivo de fixar normas de direito internacional, como aqueles que estabelecem e regulamentam os direitos de celebração de tratados - como as Convenções de Viena sobre o direito dos tratados, de 1969 e 1986 - que constituem os organismos internacionais - como a ONU, a OMS, a OIT, dentre outras. Os tratados-contratos, segundo essa classificação – atualmente considerada

⁶ Idem, *ibidem*.

⁷ No dizer de Hildebrando Accioly, G. E. do Nascimento e Silva, e Paulo Borba Casella, “*outro ponto importante, consolidado pelas duas convenções, no tocante ao uso da terminologia, se refere-se a tratado como acordo regido pelo direito internacional, ‘qualquer que seja a sua denominação’*. Em outras palavras, tratado é expressão genérica. São inúmeras as denominações utilizadas conforme a sua forma, o seu conteúdo, o seu objeto ou o seu fim, citando-se as seguintes: *convenção, protocolo, convênio, declaração, modus vivendi, protocolo, ajuste, compromisso, etc., além das concordatas, que são os atos sobre assuntos religiosos celebrados pela Santa Sé com os estados que têm cidadãos católicos*. Em todas essas denominações, o dado que se enfatiza é a expressão do acordo de vontades, estipulando direitos e obrigações, entre sujeitos de direito internacional.” In ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do, e CASELLA, Paulo Borba, **Manual de Direito Internacional Público**, Ed. Saraiva, 18ª ed., São Paulo, 2010, pág. 152.

⁸ ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do, e CASELLA, Paulo Borba, *ob. cit.*, pág. 154.

ultrapassada⁹ – seriam aqueles que veiculam interesses recíprocos dos Estados envolvidos, de natureza econômica, social, política, cultural ou outros.

Os tratados-leis são, em regra, multilaterais – firmados por diversos países – e possuem cláusula de adesão, e os tratados-contratos envolvem, geralmente, apenas dois Estados que matem relações entre si.

Para Celso Albuquerque MELLO, a distinção entre tratados-leis e tratados-contratos reside na existência de determinados tratados que possuem normas jurídicas que os Estados aceitam como normas de conduta, que os obrigam na mesma medida perante a comunidade internacional, isto é, que contêm obrigações e deveres idênticos (tratados-leis). Quando os tratados internacionais veiculam obrigações distintas, sinalagmáticas (ou recíprocas), em que os Estados manifestam vontade de conteúdos distintos, tem-se os chamados tratados-contratos.¹⁰

Há distinta terminologia para denominar os tratados internacionais, e relevantes traços distintivos entre eles. Segundo Celso Albuquerque MELLO, é possível identificar características distintivas nos documentos internacionais, em especial a distinção entre Tratado, Convenção e Acordo: o primeiro (tratado) é utilizado para designar pactos internacionais solenes, o segundo (convenção) veicula normas gerais aplicáveis aos Estados, e o terceiro (acordo), normas internacionais de cunho econômico¹¹.

O entendimento supramencionado não é unânime na doutrina pátria, tampouco há harmonia na doutrina estrangeira sobre o tema, porém é acolhido de modo majoritário, segundo Celso Albuquerque MELLO.

⁹ MELLO, Celso D. Albuquerque, ob. cit. pág. 220.

¹⁰ MELLO, Celso D. de Albuquerque, ob. cit., pág. 219.

¹¹ Segundo o autor, é possível identificar as seguintes características distintivas dos tratados internacionais: - *Tratado* é utilizado para designar acordos solenes; - *Convenção* designa tratado que cria normas gerais; - *Declaração* corresponde aos acordos que criam princípios jurídicos ou afirmam uma atitude política comum; - *Pacto* é um tratado solene; - *Estatuto* é termo empregado para designar tratados coletivos geralmente estabelecendo normas para tribunais ou outras entidades internacionais; - *Protocolo*: a expressão pode ter dois dignificados: a) protocolo de uma conferência, que é a ata de uma conferência; e b) protocolo-acordo, verdadeiro tratado em que são criadas normas jurídicas; geralmente utilizado como suplemento a um acordo já existente; - *Acordo* é usualmente utilizado para os tratados de cunho econômico, financeiro, comercial e cultural; - *Compromisso* é utilizado para os acordos sobre litígios que serão submetidos à arbitragem; - *Convênio* consiste em tratado que versa sobre matéria relativa a cultura ou transportes; - *Carta* é o tratado que obedece a forma solene, em que se estabelecem direitos e deveres; é também utilizado para tratados que veiculam instrumentos constitutivos de organizações internacionais. In MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**, vol. 1, Ed. Renovar, 15ª ed., 2004, págs. 212/213

Não há uniformidade entre os pesquisadores pátrios e estrangeiros, mas convergem os juristas, em especial Francisco REZEK e Celso Albuquerque MELLO, para o fato de que acordos celebrados entre Estados independentes envolvendo temas de direito tributário são tratados-contratos, dado que alusivos a interesses pontuais relativos àqueles Estados.

Nesse sentido, citando ambos os autores, Luis Eduardo SCHOUERI afirma que tratados internacionais que veiculam dois Estados sobre matéria tributária seriam tratados-contratos, pois são negociados interesses específicos dessas nações, como a vedação à bitributação, por exemplo¹².

Quanto à adesão e eficácia de um tratado internacional, a Convenção sobre o direito dos tratados de 1969, em seu artigo 11, exige a prática de uma série de atos formais, complementados pelas normas internas de cada Estado, a começar pela assinatura do documento celebrado¹³.

Para que um tratado internacional tenha eficácia no Brasil, a Constituição Federal, em compasso com a Convenção, estabelece o seguinte procedimento:

- a) assinatura do tratado internacional aposta pelo representante do Estado brasileiro dotado de capacidade legal para fazê-lo, manifestando anuência com os termos do acordo;
- b) submissão do tratado internacional a votação no Parlamento (Congresso Nacional), para aprovação nas comissões especializadas, e, em seguida, no plenário;
- c) publicação, no Diário Oficial da União, de Decreto Legislativo inserindo no ordenamento jurídico o tratado internacional, apenas divulgando a aprovação do tratado;
- d) ratificação do tratado internacional junto às entidades internacionais e respectivo depósito da carta, geralmente arquivado no estado onde o tratado foi assinado;
- e) promulgação e publicação de decreto federal editando o texto do tratado internacional no vernáculo.

A ratificação é o ato administrativo mediante o qual o chefe de Estado, por meio de um instrumento, confirma a adesão ao tratado firmado em seu nome ou em nome do Estado,

¹² SCHOUERI, Luis Eduardo, **Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 3ª ed., São Paulo, 2013, págs. 106/107.

¹³ Art. 11 da Convenção sobre o direito dos tratados: *O consentimento de um estado em obrigar-se por um tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca dos instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim for acordado.*

declarando aceito o que foi convencionado pelo signatário¹⁴. Constitui não apenas mera formalidade, mas manifestação expressa de adesão por parte do Estado dos preceitos contidos no tratado.

Os tratados tornam-se obrigatórios apenas após a ratificação, ainda quando esta não esteja prevista expressamente¹⁵. Tal regra, todavia, tem sido mitigada na atualidade, dada a proliferação de tratados executivos. Admite-se, pois, a dispensa de ratificação quando o tratado assim dispuser, e, atualmente, também quando o compromisso versar sobre matéria executiva, como procedimentos e atos administrativos de organismos internacionais¹⁶.

Os tratados que dispuserem sobre as matérias executivas acima prescindem inclusive de referendo legislativo, isto é, não se faz necessário submetê-los à chancela parlamentar.

Em muitos casos, o representante do Estado brasileiro incumbido de participar de congressos e rodadas de negociações internacionais, pode comparecer com o prévio aval do legislativo para firmar o acordo, seguindo-se apenas a ratificação, se for o caso, e a publicação do decreto federal editando o texto no idioma pátrio.

É possível a existência de conflitos entre normas de direito interno e os dispositivos constantes em Tratados Internacionais. De modo geral, os tratados e as cortes internacionais têm se pronunciado de modo favorável à supremacia das normas internacionais.

Nesse sentido o artigo 27 da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, que expressamente prescreve que *“uma parte na pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”*.

Corroborando este entendimento, como citado por ACCIOLY e CASELLA¹⁷, já em 1929, a Corte Permanente de Justiça Internacional, chamada a solucionar um conflito entre normas internas e o conteúdo da Convenção de Neuilly, firmada entre Bulgária e Grécia em 1919, declarou *“ser princípio geralmente aceito do direito internacional que, nas relações*

¹⁴ ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do, e CASELLA, Paulo Borba, ob. cit., pág. 161.

¹⁵ MELLO, Celso D. de Albuquerque, ob. cit., págs. 229/230.

¹⁶ ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do, e CASELLA, Paulo Borba, idem.

¹⁷ Idem, pág. 156.

entre estados, partes contratantes de tratado, os dispositivos do direito interno não podem prevalecer sobre os do tratado.”

Significa dizer que um Estado não pode invocar o descompasso entre normas internas e o disposto em tratados internacionais para afastar a aplicação da norma convencional.

Um Estado independente poderá deixar de aplicar as normas contidas em tratados internacionais em caso de *denúncia unilateral*. A denúncia unilateral consiste na manifestação expressa da vontade de um Estado de deixar de se submeter às normas contidas em determinado tratado, isto é, a faculdade de que é dotado um Estado de se desligar do tratado internacional.

A denúncia unilateral se deve à modificação das circunstâncias originais em que foi firmado o tratado, e ampara-se no princípio latino *rebus sic stantibus*, que significa manutenção das coisas no estado em que se encontram (mesmo estado de coisas), ou, nas palavras de ACCIOLY, “*modificação fundamental das circunstâncias que deram origem ao tratado*”.¹⁸

A denúncia unilateral encontra-se prevista no artigo 62 da Convenção sobre o direito dos tratados, que prescreve:

“Uma mudança fundamental de circunstâncias, ocorrida em relação às existentes no momento da conclusão de um tratado, e não prevista pelas partes, não pode ser invocada como causa para extinguir um tratado ou dele retirar-se, salvo se: a) a existência dessas circunstâncias tiver constituído uma condição essencial do consentimento das partes em obrigarem-se pelo tratado; e b) essa mudança tiver por efeito a modificação radical do alcance das obrigações ainda pendentes de cumprimento em virtude do tratado.”

No Brasil, os tratados, acordos ou atos internacionais, cuja atribuição para celebração compete ao presidente da república (art. 84, inciso VIII, da CF) são submetidos a referendo no Parlamento, nos termos do artigo 49, inciso I, da Constituição Federal, quando acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Com a Emenda Constitucional 45/2004, os tratados internacionais que venham a tratar de direitos humanos, devem ser

¹⁸ Idem, pág. 169.

submetidos a votações idênticas às de Emendas Constitucionais, assumindo feição de norma equiparada a norma constitucional (§3º, art. 5º, CF).

Em regra, os tratados internacionais em matéria tributária sequer mencionam questões relativas a direitos humanos - aqui entendidos como normas relativas à dignidade da pessoa humana, que tratam de atos, fatos ou normas que dispõem sobre o ser humano como tal, conferindo-lhe tratamento digno, seja por parte da comunidade internacional, dos Estados ou de outras pessoas, jurídicas ou físicas - e, no restante das vezes, apenas mencionam garantias fundamentais como a irretroatividade, a anterioridade, a legalidade, igualdade ou a capacidade contributiva de passagem. Dessa forma, tais tratados internacionais submetem-se à regra prevista no artigo 49, inciso I, da CF, e são submetidos a referendo legislativo com votação idêntica à de lei ordinária (maioria simples).

1.2. Tratados Internacionais em matéria tributária

Dada a intensificação do comércio e da comunicação entre os países e o estreitamento das relações econômicas internacionais, verifica-se nos últimos anos um aumento do volume de tratados internacionais em matéria tributária.

Desde o liberalismo, com Adam Smith¹⁹, entende-se que a economia pode condicionar as relações políticas e jurídicas, e aludida interpretação parece subsumir-se à hipótese objeto do presente artigo.

Tratados internacionais em matéria tributária podem ser compreendidos, historicamente, como pactos firmados entre nações soberanas envolvendo temas de direito tributário, isto é, abordando a relação entre o Estado, como entidade responsável pela exação fiscal, e o contribuinte, que tenha por objeto o tributo, em suas diversas espécies, bem como os princípios, normas e regras relativas a essa relação.

Na visão juspositivista, consolidada no sistema jurídico brasileiro no artigo 98 do Código Tributário Nacional, os tratados internacionais de direito tributário correspondem a

¹⁹ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*, volume I, Nova Cultural, 1988, Coleção *Os Economistas*.

normas que se sobrepõe às normas internas posteriores. Sobre o tema, Francisco REZEK preleciona:

“Esse dispositivo diz que os tratados (os que vinculam o Brasil, naturalmente) “...revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Essa linguagem sugere mais uma norma preventiva de conflitos do que uma regra de solução do conflito consumado; mas se assim for entendida ela [e virtualmente supérflua. Não há dúvida de que o tratado revoga, em qualquer domínio, a norma interna anterior; nem tampouco de que o legislador, ao produzir direito interno ordinário, deve observar os compromissos externos da república, no mínimo para não induzi-la em ilícito internacional. Assim, para que se dê ao art. 98 efeito útil, é preciso lê-lo como uma norma hierarquizante naquele terreno onde o CTN foi qualificado pela Constituição para ditar “normas gerais.””²⁰

Nesse sentido, os tratados internacionais são, indiscutivelmente, instrumentos políticos e econômicos que afetam as relações internacionais, aproximando ou afastando as nações.

O direito tributário positivo, para Paulo de Barros CARVALHO - que enuncia sua definição exclusivamente para fins acadêmicos - *“é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.”*²¹

O conceito de direito tributário, segundo este autor, envolve o conjunto de normas jurídicas, princípios e enunciados normativos referentes à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Tributos, por sua vez, são prestações pecuniárias compulsórias, instituídas por lei, que não constituam sanção por ato ilícito, cobradas mediante atividade plenamente vinculadas, devidas ao Estado por sujeitos previamente identificados na norma.

Como a arrecadação de recursos constitui fator da mais alta importância para o Estado, compete a esse mesmo ente estabelecer as diretrizes para exação fiscal. No Brasil, as normas que estabelecem o sistema tributário nacional estão previstas na Constituição Federal, sobretudo no Título VI, que dispõe sobre a Tributação e do Orçamento. No capítulo I, Seções I a V, encontra-se prevista a Ordem Tributária Nacional.

²⁰ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público – Curso Elementar**, Ed. Saraiva, 12ª ed., São Paulo, 2010, pág.. 102

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Saraiva, 22ª ed., São Paulo, 2010, pág. 47.

Os artigos 145 a 156 da Constituição da República contêm um complexo de normas e princípios que norteariam e delimitariam a atividade tributária do Estado, da mais alta relevância para sua existência e manutenção. Dado que o sistema tributário constitui o modelo jurídico adotado pelo Estado para arrecadação de receitas derivadas²², as normas relativas a esses temas não são partilhadas pela comunidade internacional. Os Estados são soberanos para regulamentar sua disciplina tributária, considerada a necessidade específica de recursos de cada nação.

Esse princípio de auto regulamentação tributária foi reconhecido de forma expressa pelo Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, pelo Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos e pelo Protocolo facultativo adotados em 1966, com a seguinte redação:

Art. 1º. Todos os povos têm o direito à autodeterminação. Em virtude desse direito, determinam livremente o seu estatuto político e asseguram livremente o seu desenvolvimento econômico, social e cultural.

Todos os Estados são independentes no que se refere à matéria tributária, permitindo-se a livre imposição da cobrança de tributos, com a ressalva da proteção dos direitos humanos.

Os tratados internacionais atinentes ao direito tributário, como ilustrado pelo GATT²³, pelos acordos envolvendo os países componentes do Mercosul, como a NCM²⁴, a TEC²⁵, e outros diplomas internacionais, versam sobre a convergência na exação sobre a circulação e comercialização de bens e mercadorias,

²² Receitas derivadas são aquelas provenientes da exigência de tributos, e receitas originárias são aquelas obtidas por intermédio dos recursos do próprio Estado. Luciano AMARO, de forma sintética, elucida que “os tributos apresentam-se como receitas derivadas (como oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública, seja com a guerra, a defesa contra o inimigo externo e a segurança interna, seja com o bem-estar dos cidadãos.” In AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, Ed. Saraiva, 17ª ed., São Paulo, 2011, págs. 39/40.

²³ O **Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio**, em inglês *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) foi elaborado e firmado em 1947 por 23 (vinte e três) nações, e regulamenta, até os dias de hoje, as relações comerciais e a carga tributária incidente sobre as operações entre diversos países no mundo. No Brasil, o GATT foi incorporado ao sistema jurídico por meio da Lei Federal n.º 313, de 30 de julho de 1948.

²⁴ A sigla NCM significa **Nomenclatura Comum do Mercosul**, sistema de dígitos que identifica mercadorias para facilitar o desenvolvimento do comércio exterior e a incidência tributária, e foi introduzido no sistema jurídico brasileiro pelo Decreto n.º 2.376, de 13 de novembro de 1997.

²⁵ A sigla TEC significa **Tarifa Externa Comum**, e integra o sistema jurídico de acordos envolvendo os países componentes do Mercosul. Foi fixada pelo Decreto n.º 2.376, de 13 de novembro de 1997, e tem por objetivo intensificar e facilitar o comércio entre esses países por meio da redução de carga tributária.

Em regra, são utilizados como instrumento de uniformização de alíquotas de tributos, como norma de padronização da nomenclatura de operações e produtos relevantes para a tributação, para definir internacionalmente o momento da incidência dos tributos, para evitar a excessiva onerosidade sobre determinadas operações, e, muitas vezes, como forma de excluir tributos de sistemas tributários internos.

Constituem, evidentemente, instrumentos de política econômica e social, e têm função extrafiscal, isto é, buscam, além de mera função arrecadatória – a chamada fiscalidade²⁶ – uma outra função, de interferência no mercado, na economia, estimulando ou desestimulando o consumo, a produção e a circulação de mercadorias e riquezas – a extrafiscalidade²⁷.

Os tratados internacionais em matéria tributária, a par da característica extrafiscal, também contribuem para o nascimento ou a manutenção de relações internacionais, em especial de natureza econômica e financeira²⁸.

Os pactos internacionais de direito tributário, sobretudo envolvendo a aplicabilidade dos tributos, podem, incidentalmente, tratar de princípios tributários, como a legalidade, a anterioridade, a isonomia, a irretroatividade, a territorialidade, a vedação ao confisco e a liberdade de tráfego, dentre outros.

E na hipótese de tais tratados serem ratificados pelo Estado brasileiro, vindo a ingressar no sistema jurídico tributário interno, grande relevância assume o tema da eficácia normativa, dado que normas internacionais sobre direitos humanos, segundo disposto no artigo 5º, § 3º, da Constituição Federal, devem ser submetidos ao processo legislativo concernente a emendas constitucionais.

²⁶ Para Regina Helena Costa, “fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva.” In COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 2ª ed., São Paulo, 2012, pág. 66.

²⁷ Nas palavras de Regina Helena Costa, a extrafiscalidade “consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.” In COSTA, Regina Helena, *idem*.

²⁸ Segundo Zelmo Denari, “o Estado não poderia realizar seus fins, nem atender às múltiplas exigências de caráter político, social e econômico da coletividade, sem desenvolver intensa atividade financeira. Na ordem privada, diz-se financeira a atividade-meio, desenvolvida na captação e aplicação de recursos monetários, e econômica a atividade-fim, que compreende a produção de bens e serviços, bem como a troca dos recursos materiais de vida na sociedade humana.” In DENARI, Zelmo. **Curso de Direito tributário**, 8ª Ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2002, págs. 19/20

Mister, portanto, identificar a natureza jurídica das normas veiculadas em aludidos tratados, para que, posteriormente, venha a se verificar sua eficácia normativa.

2 – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E DIREITOS HUMANOS

2.1. Noções gerais sobre princípios

A palavra princípio significa início, começo. Segundo descrito no dicionário Aurélio da língua portuguesa, princípio significa causa primária, origem, e princípios, “proposições diretoras duma arte, duma ciência²⁹”.

Etimologicamente, deriva do latim *principii, principium*, que tem a mesma tradução, começo, origem, base. Em acepção técnico-jurídica, princípio significa critério, regra fundamental que estabelece parâmetros e diretrizes, que permeiam todo o Ordenamento Jurídico, instruindo-o e permitindo a solução de conflitos.

Existem na Constituição Federal brasileira normas que possuem maior ou menor relevância. Algumas veiculam simples regras e outras, verdadeiros princípios. Os princípios são *diretrizes*, isto é, *nortes* do ordenamento jurídico

Pode-se afirmar que os princípios são valores tidos como fundamentais em uma determinada sociedade, eleitos como diretrizes do sistema jurídico, razão pela qual são previstos com destaque na Constituição Federal, a norma de maior relevância em um Estado Democrático de Direito.

São os princípios que vão fornecer critérios para exata compreensão do sistema, definindo sua lógica e racionalidade. Devido à generalidade e abstração, os princípios ocupam posição de proeminência nos vastos campos do direito, e atuam como um vetor de interpretação e de aplicação da norma jurídica.

²⁹ HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. **Mini Aurélio Dicionário da Língua Portuguesa**, Ed. Positivo, 6ª ed., Rio de Janeiro, 2005, pág.654.

Os princípios são orientações, rumos a serem seguidos. Na interpretação da norma jurídica, seja ela qual for, é indispensável que o operador do direito se valha da interpretação principiológica ou sistemática.

Para Josef Esser, “*princípios do direito não são elementos estáticos de uma construção escolástica cerrada, senão topoi [tópicos], pontos de vista postos à escolha discricionária da jurisprudência, base autorizada e legal da argumentação.*”³⁰

2.2. Princípios tributários na Constituição Federal de 1988

Considerando-se a arrecadação tributária de suma importância para manutenção do próprio Estado, há princípios específicos que orientam a atividade legislativa e, sobretudo, resguardam a sociedade da arbitrariedade do poder de tributar.

O sistema tributário nacional é amparado em princípios constitucionais estruturantes, que balizam essa estrutura: Princípio Federativo, Princípio Republicano, Princípio da Livre Iniciativa, Princípio da Socialidade (ou solidariedade), Princípio Democrático, Princípio da Proporcionalidade, dentre outros.

Os princípios tributários – estrita legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade, irretroatividade, não confisco, uniformidade tributária, liberdade de tráfego – previstos no artigo 150 da Constituição Federal, são limitações ao poder de tributar do Estado, e, concomitantemente, garantias constitucionais do contribuinte, de modo que não há como excluí-los do rol dos direitos fundamentais.

Tais princípios representam limitações à atuação estatal, e orientam o legislador ao elaborar normas jurídicas tributárias. São, por um lado, limitações ao poder de tributar, consoante a epígrafe do artigo 150 da Constituição Federal, imposições negativas ao Estado, e, por outro, direitos e garantias fundamentais, assegurada inclusive a tutela para sua proteção jurisdicional.

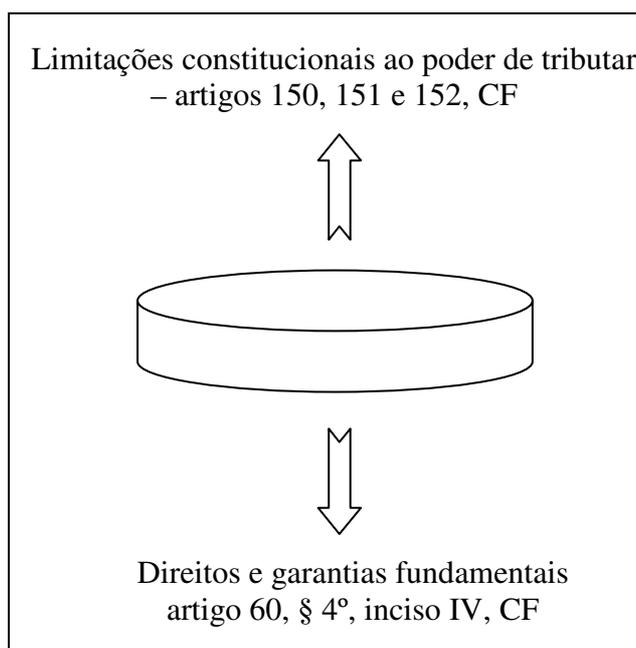
³⁰ ESSER, Josef. *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado*. Barcelona: Bosch, 1961, p. 65.

Segundo entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIn n.º 939-7-DF, proposta pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio em face do Presidente da República, questionando a Medida Provisória 1621/98, responsável pela instituição do IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), que acolheu a inconstitucionalidade de referida norma, o princípio da anterioridade tributária - segundo o qual a norma que institui ou aumenta tributos só produz efeitos no exercício financeiro seguinte ao de sua instituição, sem prejuízo do decurso de 90 (noventa) dias - foi considerado uma garantia fundamental do contribuinte³¹.

Aludido acórdão atribuiu ao princípio da anterioridade o caráter de direito fundamental do contribuinte, inserindo-o na Carta Constitucional como cláusula pétrea (art. 60, §4, IV, da CF), impedindo o legislador constituinte derivado e ordinário, de suprimir ou reduzir tal garantia.

Explicados como direitos e garantias fundamentais, os princípios tributários são considerados cláusulas pétreas, e seu conteúdo não pode ser reduzido ou suprimido por qualquer meio jurídico, como previsto no artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

Ilustrativamente, é possível identificar ambos os aspectos dos princípios constitucionais tributários por meio de uma analogia com os dois lados de uma moeda:



³¹ SCHOUEIRI, Luis Eduardo, ob. cit., pág. 101

A discussão que se coloca em relação aos princípios constitucionais, proposta por esse artigo científico, consiste na identificação da eficácia normativa dos tratados internacionais de direito tributário que podem versar sobre tais princípios: são tratados de direitos humanos, na essência? Tais normas ocupam posição hierárquica constitucional?

Caso a resposta venha a ser positiva, e os tratados internacionais que veiculem, de forma elementar ou incidental, princípios tributários - que são, como visto, normas jurídicas que versam sobre direitos fundamentais - mister tecer considerações acerca da possível eficácia supralegal ou constitucional de tais normas, quando veicularem princípios tributários.

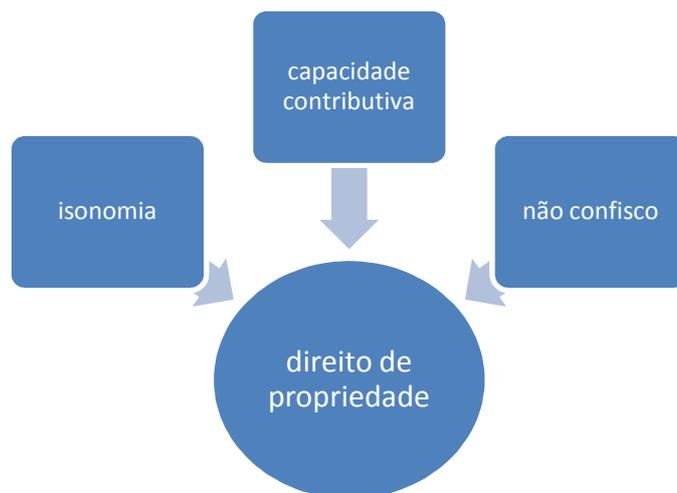
2.3. Princípios tributários como direitos humanos?

Constitui entendimento majoritário na doutrina de direitos humanos que a distinção entre direitos fundamentais e direitos humanos reside na positivação destes em determinado sistema constitucional interno, fato que os converteria naqueles. Em outras palavras, direitos fundamentais são, direitos humanos reconhecidos e aceitos internacionalmente expressamente adotados por determinado Estado em sua Carta Política.

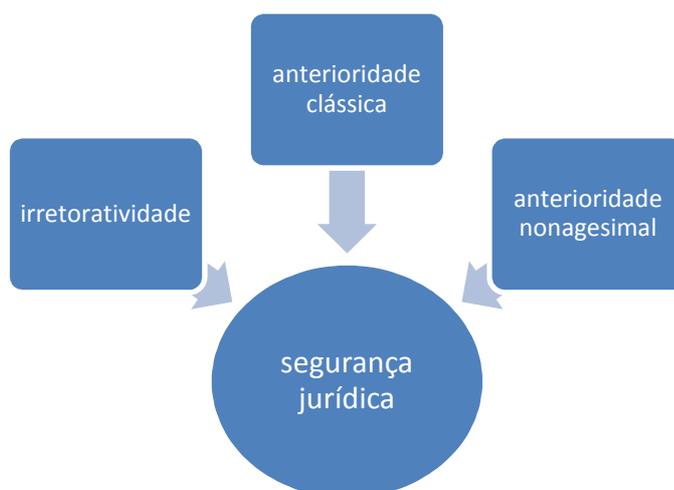
Diante dessa afirmação, feita tanto por autores pátrios quanto estrangeiros, cumpre indagar se os princípios tributários podem ser considerados direitos e garantias fundamentais e, conseqüentemente, princípios de direitos humanos.

Cada um dos princípios tributários, indiscutivelmente, possui relação com um direito humano fundamental reconhecido pela comunidade internacional, e, de modo mais amplo, com o princípio geral da Segurança Jurídica³². Há, por exemplo, consoante demonstrado pelas ilustrações abaixo, nítida relação entre o direito de propriedade (artigo 5º, XXII, da CF) e os princípios da capacidade contributiva, isonomia e não confisco (arts. 145, §1º e 150, II e IV, da CF)

³² Quanto à segurança jurídica, remete-se o leitor à obra **Segurança Jurídica**, de Humberto Ávila, que teve sua 2ª edição publicada em 2012, pela editora Malheiros.



Da mesma forma, os princípios da irretroatividade e anterioridade, tanto de exercício financeiro quanto nonagesimal (arts. 150, III, alíneas a, b e c, da CF) possuem intrínseca afinidade com o princípio geral da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, da CF).



Não há como ser afastada, ainda, a relação direta existente entre os princípios da estrita legalidade e da isonomia tributária com os princípios gerais da igualdade e da legalidade previstos no artigo 5º da Constituição Federal, direitos e garantias fundamentais sedimentados na doutrina como direitos humanos de primeira geração³³.

Os princípios tributários, como garantias derivadas de direitos expressamente reconhecidos e previstos na Constituição Federal – direitos fundamentais, portanto – podem

³³ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**, Ed. Campus Elsevier, 7ª tiragem, São Paulo, 2004, tradução de Carlos Coutinho.

ser considerados direitos humanos, e, como tal, possuem proteção nos sistemas nacionais, regionais e até no sistema universal.

A questão da proteção jurídica de tais princípios por organismos internacionais, porém, não é de fácil solução. Considerando que cada Estado é dotado de autonomia para elaborar, em seu ordenamento jurídico, a carga tributária correspondente às suas necessidades, há limitações quanto à possibilidade de tribunais internacionais interferirem na esfera tributária nacional, ainda que subsistam divergências quanto a princípios tributários.

Independentemente do conteúdo normativo veiculado pelo tratado internacional, tenham cunho específico de direito tributário – modificação de regulamentos e códigos de mercadorias, redução ou aumento da carga tributária, ou mesmo vedações à bitributação – ou venham a tratar de direitos humanos, incidentalmente, mostra-se relevante identificar a eficácia jurídica dessa norma, considerando o recente entendimento do Supremo Tribunal Brasileiro acerca da posição hierárquica de mencionada norma no direito interno.

3 – EFICÁCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1. O artigo 98 do Código Tributário Nacional

Nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional, os tratados internacionais em matéria tributária possuem efeito revocatório e efeito modificativo, isto é, suas disposições podem modificar a legislação tributária interna e devem ser observadas pela legislação interna que a suceder.

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

Diante da redação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que, em regra, a criação e modificação de tributos se dá por Lei Ordinária³⁴, para que fosse revogada e modificada tal norma, a Lei Ordinária seria a norma imediatamente adequada.

³⁴ Regra esta pacífica na doutrina de direito tributário diante do princípio da estrita legalidade contido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, detalhado no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Em princípio, assim, ante a ausência de qualquer disposição expressa acerca da espécie normativa que incorpora o tratado internacional no direito interno, não há razão para afastar sua natureza de lei ordinária, considerando que poderia revogar ou modificar a lei interna.

O assunto, porém, desperta polêmica. Tanto autores de direito internacional público quanto de direito tributário divergem sobre a eficácia normativa de um tratado internacional em matéria tributária. Sobre o tema, Celso de Albuquerque MELLO se manifestou expressamente:

“Se o tratado fosse realmente equiparado à lei interna, o Executivo não poderia revogá-lo por meio da denúncia. Em outras palavras, se existe a equiparação, como justificar que uma lei interna (o tratado em vigor) seja revogada apenas pelo Executivo. Até mesmo dizer apenas que o tratado produz efeito de lei também já não é correto nos Estados que formam a CEE³⁵, vez que o próprio direito comunitário se sobrepõe à Constituição. Ou ainda uma lei necessita de veto do Executivo, e este não impede que o Legislativo venha a derrubá-lo, já um tratado aprovado pelo Congresso basta o Executivo não ratificá-lo e o Legislativo nada poderia fazer. É preciso lembrar que o tratado não se equipara a lei, mas produz efeito apenas semelhante, vez que ele tem primazia sobre ela.”³⁶

E, especificamente sobre o artigo 98 do CTN e sobre a eficácia normativa dos tratados internacionais em matéria tributária, o mesmo autor assim se pronunciou:

*“É de se mencionar que a Lei nº 5.17, de 25/10/66, estabeleceu: ‘Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha.’
O Código Tributário Nacional tem o estatuto de lei complementar. Contudo, infelizmente, o Superior Tribunal de Justiça, a partir de 1994, passou a adotar uma interpretação restritiva, afirmando, que o primado do DIP só se aplica em relação ao tratado-contrato. Já o tratado-lei pode ser revogado por lei interna. Ora, a classificação dos tratados em tratado-lei e tratado-contrato completamente ultrapassado e não tem qualquer valor, inclusive nunca a doutrina chegou a um acordo o que era um e o que era outro. E como dizem, Combacau e Sur, nunca se conseguiu tirar ‘consequências jurídicas’ desta distinção. O Brasil é um país muito atrasado em DIP. Contudo, nos seus últimos acórdãos o STJ não tem adotado a distinção entre tratado-lei e tratado-contrato.
É preciso que o Poder Judiciário brasileiro se ‘submeta’ aos reais interesses da política externa do Brasil.”³⁷*

Para Luis Eduardo SCHOUERI, a norma prevista em tratados internacionais não tem eficácia de Lei Ordinária, e sustenta que a adesão a tratados internacionais substitui a

³⁵ Comunidade Econômica Européia.

³⁶ MELLO, Celso D. de Albuquerque, ob. cit., pág. 128.

³⁷ MELLO, Celso D. de Albuquerque, ob. cit., pág. 130.

competência pátria para legislar sobre o tema. Seria incorreto, segundo seu entendimento, afirmar que o tratado internacional revoga a legislação pátria. Para o autor, não há relação hierárquica, e a norma internacional passa a ter primazia sobre a norma interna:

“Tratados internacionais são fontes de Direito Tributário, arroladas imediatamente após as leis entre os instrumentos que compõem a legislação tributária”, na expressão do artigo 96 do Código Tributário nacional. Assumem relevância não só aqueles que afetam a matéria tributária (como os compromissos assumidos pelo País em órgãos colegiados de comércio, por exemplo), como os que versam expressamente sobre assuntos tributários (tratados relativos a tributos aduaneiros e acordos de bitributação são exemplos).

Art. 98 do CTN.

(...)

Incorre em má técnica o dispositivo, quando prevê a revogação da legislação tributária interna pelo tratado. O problema não é obviamente de revogação, mas de observância. Se fosse verdadeiro que um tratado revoga a lei interna, então que dizer das hipóteses em que o tratado é denunciado? Acaso não se aplicará a lei interna? Tivesse ela sido revogada, então a resposta seria pela negativa, já que não há que se falar em repriminção no ordenamento brasileiro. Mais correto é ver que a denúncia do tratado apenas retira a barreira que limitava a aplicação da lei interna.

A função do tratado – diga-se desde logo – é firmar os limites do exercício da jurisdição brasileira. Neste papel, deve ser observado pela legislação interna, que apenas atua dentro de tais limites.”³⁸

Por esse entendimento, sustentado também por Alberto Xavier e Hugo de Brito MACHADO³⁹, a norma internacional não revoga a norma interna, e sim prevalece sobre a norma interna, pois que as normas internacionais versam sobre competência.

A celeuma se dá em relação à posição ocupada pelo tratado internacional no direito interno. Independentemente da corrente a ser observada – monista ou dualista – indaga-se se uma norma internacional pode revogar uma norma interna, ou afastar a eficácia da norma interna, e, sobretudo, qual a natureza jurídica e posição hierárquica dessa norma.

Admitindo-se que a norma internacional se equipara à norma interna, e, portanto, revoga as disposições previstas no ordenamento jurídico pátrio, haverá o problema da denúncia unilateral do tratado: uma vez inaplicável a norma internacional, será necessária a edição de nova norma interna pelo legislativo, e, por outro lado, admitir-se-ia, como mencionado por Celso Albuquerque MELLO, que o executivo poderia revogar uma norma interna sem aval do legislativo, por meio da denúncia.

³⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., págs. 97/98

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, Ed. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010, pág. 92.

Por outro lado, afirmar que a norma internacional atinge a norma interna por meio da exclusão da competência do Estado de regulamentar determinadas matérias a desloca para um campo de especulações quanto à sua posição hierárquica: tal norma se sobrepõe às normas de direito interno (teoria monista) ou constitui norma de outro sistema jurídico (teoria dualista)? A resposta a esta indagação permanece em discussão no sistema brasileiro, subsistindo decisões da Suprema Corte em ambos os sentidos.

Em consonância com o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional, a norma veiculada pelo tratado internacional, uma vez incorporada ao sistema jurídico pátrio, deve ter eficácia revogatória. Isso porque o sistema jurídico pátrio, ao menos de modo normativo, não prevê a existência de suspensão da eficácia da legislação interna. Tal posicionamento só poderia ser reconhecido por meio de uma decisão judicial, e, ainda assim, mostrar-se-ia estranho ao sistema jurídico pátrio.

Luis Eduardo SCHOUERI faz alusão à doutrina de Klaus Vogel, e afirma quanto ao tema, que a norma internacional se coloca como uma máscara sobre a norma interna, e esta somente poderá ser aplicada nas situações não cobertas pela norma internacional – pela máscara, portanto. É a chamada “*máscara de Vogel*”.⁴⁰

Tal entendimento parte da premissa de que em alguns casos aplica-se a norma interna e em outros, a norma internacional, o que conduz à discussão sobre a jurisdição do Estado.

3.2. A questão da jurisdição

Segundo entendimento de Luis Eduardo SCHOUERI, a discussão sobre os efeitos das normas previstas em tratados internacionais e sua hierarquia é atinente à jurisdição. Para o autor, tratados internacionais e normas internas versam sobre temas distintos, há objetos de disposição normativa diferentes, competências distintas.

Os tratados internacionais versam sobre a delimitação da aplicação da norma jurídica; em outras palavras, os tratados internacionais delimitam a área de atuação da

⁴⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., págs. 113/114

jurisdição brasileira. Por outro lado, as normas internas tratam do próprio sistema tributário interno, isto é, de normas relativas ao próprio território.

O autor afirma, assim, que os tratados internacionais firmam a jurisdição⁴¹ dos Estados, e não versam apenas sobre tributos. Por meio dos tratados internacionais, o país firma o compromisso de se submeter a regras internacionais, limitando o alcance de sua jurisdição.

A expressão jurisdição utilizada pelo autor envolve os conceitos de função, atividade e poder do Estado, e está diretamente relacionada com o conceito de soberania. O autor se vale da expressão jurisdição para abarcar também a atividade de criação de normas jurídicas, e não apenas a atividade jurisdicional exercida pelo judiciário⁴².

Tratando as normas internacionais sobre tema distinto das normas internas, especificamente sobre competências, não há que se falar em hierarquia, mas sim em jurisdição distinta por ocasião da celebração de um tratado internacional.

Com a celebração de um tratado ou convenção internacional, amplia-se o alcance da norma internacional, que passa a produzir efeitos no território nacional, impedindo a aplicação - e conseqüente eficácia - da norma interna.

Com a celebração de um tratado internacional, delimita-se o alcance das normas de um determinado Estado; o tratado é a norma que estabelece que o Código Penal brasileiro, por exemplo, tem validade e aplicabilidade no Brasil, enquanto o Código Penal francês tem eficácia na França. Por outro lado, é esta mesma norma que impede a aplicação, na França, de disposições tributárias brasileiras, ante a ausência de elementos de conexão destas normas com aquele Estado.

⁴¹ Segundo o autor, *in verbis*, “a função do tratado – diga-se desde logo – é firmar os limites do exercício da jurisdição brasileira. Neste papel, deve ser observado pela legislação interna, que apenas atua dentro de tais limites.” In SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., pág. 98.

⁴² Para o autor, “parece natural, nesse passo, associar as noções de jurisdição (notadamente na sua faceta de poder) e soberania. Com efeito, parece assentado que admitir que o poder normativo primário do Estado serve de alicerce da soberania, ao passo que os contornos da aplicação e concretização de tal poder definirão a jurisdição deste mesmo Estado.” (idem, *ibidem*).

Diante deste raciocínio, de que os tratados internacionais versam sobre determinado tema - a fixação das competências internas e externas - e as normas internas versam sobre tema distinto - o estabelecimento de regras jurídicas internas que tenham relevância para o Estado soberano - inexistente, para o autor, qualquer possibilidade de conflito hierárquico entre as normas. Em sua conclusão, Luis Eduardo SCHOUERI afirma:

*“Competências distintas não implicam relação hierárquica. Nem o tratado internacional prevalece sobre a lei interna, nem esta sobre aquele. Se o tratado internacional efetivamente tivesse uma posição hierárquica superior à lei, então poderia regular matéria reservada à última. Seria o caso de admitir que o tratado internacional poderia criar um tributo. Mas isso não se dá: quem institui o tributo é a lei, não o tratado. Instituição de tributos é matéria reservada à lei (...). Tampouco o contrário é possível: uma lei “posterior” não poderia dispor sobre a jurisdição do País, alargando os limites firmados por meio de um tratado internacional. É por meio do tratado, não por lei, que o País se manifesta na esfera internacional, comprometendo sua soberania. Eis, pois, resolvida pela matéria da competência, a questão proposta: o tratado versa sobre os limites da jurisdição; se a lei regular o assunto, extrapolará sua competência. De igual modo, a lei institui o tributo; se o tratado pretender efetuar tal papel, será caso de inconstitucionalidade, por ferir o Princípio da Legalidade. Deve-se reconhecer, assim, que os tratados em matéria tributária e a lei interna versam sobre matérias cujas competências normativas são distintas.”*⁴³

Não há como questionar a conclusão alcançada pelo autor, porém o assunto não se esgota nesse ponto. Há que se indagar acerca da eficácia jurídica da norma interna que ratifica o tratado internacional e dos efeitos produzidos sobre as normas de direito interno.

O decreto legislativo, elaborado pelo Congresso Nacional, integra o tratado internacional ao direito interno, por meio da incorporação. Na visão de Luis Eduardo SCHOUERI⁴⁴ e de Hugo de Brito MACHADO⁴⁵, tal norma excluiria da competência brasileira a disciplina tributária das situações previstas no tratado internacional, o que afastaria a possibilidade de legislar sobre aquele determinado tema. A interpretação que adota a exclusão de competência pátria para legislar sobre o tema possui pontos em comum com a teoria da prevalência.

3.3. A questão da prevalência

⁴³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 3ª ed., São Paulo, 2013, pág. 101.

⁴⁴ Idem, ibidem, *in verbis*: “Ou seja, reconheçam-se os tratados internacionais como integrantes da ordem internacional ou da ordem interna, a conclusão será, sempre, de que são eles que os instrumentos que definirão o alcance da jurisdição nacional; uma vez definida a jurisdição pelo meio próprio, não pode uma lei dispor sobre assunto que ultrapasse os limites impostos pelo tratado, por falta de competência.”

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit. págs. 92/93

A questão da prevalência do tratado internacional sobre a legislação interna se aplica independentemente da filiação à corrente monista ou dualista em relação ao direito internacional: a norma internacional, incorporada ou não ao sistema interno, e se sobrepõe à norma interna.

Esse entendimento ganha relevância em razão dos parágrafos 2º e 3º do artigo 5º, da Constituição Federal, que afirma, expressamente, que os tratados internacionais firmados pelo Brasil que reconheçam direitos e garantias fundamentais são adotados pelo sistema pátrio com força de emenda constitucional, e, dessa forma, assumem *status* de norma prevalente sobre as normas de direito interno.

Já foi abordado, no presente artigo, a questão da qualificação dos princípios tributários como normas de direitos fundamentais – e direitos humanos, portanto – posição sustentada por Alberto Xavier e Ricardo Lobo Torres⁴⁶, e tal entendimento parece aplicar-se em matéria tributária apenas incidentalmente, não subsistindo normas internacionais tributárias com *status* de normas constitucionais, o que novamente impõe a discussão sobre a eficácia normativa do tratado internacional quanto às normas internas existentes quanto da incorporação dos tratados e posteriores.

3.4. A suprallegalidade dos tratados internacionais em matéria tributária

Em julgamento realizado em 2009, o Supremo Tribunal Federal, ao discutir a relevante questão das normas internacionais em matéria tributária, se deparou com a discussão acerca da eficácia normativa de dispositivos previstos em tratados. No acórdão n.º 460.320, prolatado em 3.9.2009, o STF, por meio do voto do Ministro relator Gilmar Mendes⁴⁷, não

⁴⁶ Ambos citados por Luis Eduardo SCHOUERI, ob. cit., pág. 103

⁴⁷ AÇÃO CAUTELAR - AC 2436 - APENSO PRINCIPAL - RE 460320 - Relator: Ministro Gilmar Mendes - Data do julgamento: 03/09/2009

DECISÃO: Trata-se de ação cautelar incidental ao Recurso Extraordinário n° 460.320, ajuizada pela Volvo do Brasil Veículos Ltda., com a finalidade de obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da Execução Fiscal n° 2005.70.00.011356-6 e, conseqüentemente, da própria ação executiva, até o julgamento do referido apelo extraordinário.

No julgamento dos Recursos Extraordinários n° 349.703, Rel. Carlos Brito, Rel. p/Acórdão Min. Gilmar Mendes, DJ 5.6.2009, e n° 466.343, Rel. Cezar Peluso, DJ 5.6.2009, o Plenário deste Supremo Tribunal Federal decidiu pela suprallegalidade dos tratados e convenções internacionais de direitos humanos. Naquela oportunidade, conquanto a matéria debatida dissesse respeito apenas ao status dos mencionados tratados e convenções de direitos humanos, deixei assentado, em obiter dictum, o meu entendimento acerca da posição ostentada, em nosso ordenamento jurídico, pelos tratados e convenções internacionais que versam sobre tributação. Ao confirmar o voto que proferira na ocasião, manifestei-me nos seguintes termos:

reconheceu de forma expressa o caráter supralegal dos tratados internacionais em matéria tributária, mas sedimentou o caminho para que aquela Corte, em atenção à expressa redação

*Não se pode ignorar que os acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação, de modo a conciliar interesses e concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado, com o menor custo possível. Essa complexa cooperação internacional é garantida essencialmente pelo pacta sunt servanda. No atual contexto da globalização, o professor Mosche Hirsch, empregando a célebre Teoria dos Jogos (Game Theory) e o modelo da Decisão Racional (Rational Choice), destaca que a crescente intensificação (i) das relações internacionais; (ii) da interdependência entre as nações, (iii) das alternativas de retaliação; (iv) da celeridade e acesso a informações confiáveis, inclusive sobre o cumprimento por cada Estado dos termos dos tratados; e (v) do retorno dos efeitos negativos (rebounded externalities) aumentam o impacto do desrespeito aos tratados e privilegiam o devido cumprimento de suas disposições (HIRSCH, Moshe. "Compliance with International Norms" in *The Impact of International Law on International Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 184-188). Tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo demanda a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que em face da legislação infraconstitucional, pois seu descumprimento coloca em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional.*

Importante deixar claro, também, que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, vai de encontro aos princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, a qual, em seu art. 27, determina que nenhum Estado pactuante "pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado". Ainda que a mencionada convenção ainda não tenha sido ratificada pelo Brasil, é inegável que ela codificou princípios exigidos como costume internacional, como decidiu a Corte Internacional de Justiça no caso Namíbia [Legal Consequences for States of the Continued Presence of South Africa in Namíbia (South West África) notwithstanding Security Council Resolution 276 (1970), First Advisory Opinion, ICJ Reports 1971, p. 16, §§ 94-95].

*A propósito, defendendo a interpretação da constituição alemã pela prevalência do direito internacional sobre as normas infraconstitucionais, acentua o professor Klaus Vogel que "de forma crescente, prevalece internacionalmente a noção de que as leis que contrariam tratados internacionais devem ser inconstitucionais e, conseqüentemente, nulas" (Zunehmend setzt sich international die Auffassung durch, dass Gesetze, die gegen völkerrechtliche Verträge verstoßen, verfassungswidrig und daher nichtig sein sollte) (VOGEL, Klaus. "Einleitung" Rz. 204-205 in VOGEL, Klaus & LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4ª ed. München: Beck, 2003. p. 137-138).*

Portanto, parece evidente que a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais por meio de legislação ordinária (treaty override), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional e, sem sombra de dúvidas, precisa ser revista por essa Corte. O texto constitucional admite a preponderância das normas internacionais sobre normas infraconstitucionais e claramente remete o intérprete para realidades normativas diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público. Refiro-me aos arts. 4ª, parágrafo único, e 5o, parágrafos 2o, 3o e 4o, da Constituição Federal, que sinalizam para uma maior abertura constitucional ao direito internacional e, na visão de alguns, ao direito supranacional.

Demonstrada, pois, a plausibilidade da tese sustentada pela requerente no RE nº 460.320. Ademais, sabe-se que os recursos especial e extraordinário são, em regra, recebidos apenas no efeito devolutivo (art. 542, § 2º, do Código de Processo Civil). No caso, há decisão definitiva de mérito proferida por Tribunal Superior, contra a qual ainda pendente de julgamento recurso extraordinário. Por conseguinte, considerando que, por força do art. 151, incisos IV e V, do Código Tributário Nacional, liminares e antecipações de tutela são aptas a suspender a exigibilidade do crédito tributário, não é despropositado entender que decisões de mérito ainda não transitadas em julgado, contra as quais ainda pendente de julgamento recurso recebido apenas no efeito devolutivo, também possam, produzir esses efeitos. Cumpre registrar, também, que a própria União, em três ocasiões, postulou a suspensão da execução, enaltecendo, inclusive, a necessidade de se prestigiar, até a decisão definitiva do RE nº 460.320, o decidido no recurso especial. Não se pode olvidar que o Fisco deve sempre se conduzir com lealdade e boa-fé, sendo-lhe vedada a adoção de condutas contraditórias ou que atentem contra a confiança legítima dos contribuintes. No tocante ao periculum in mora, verifica-se que a requerente possui vultosos créditos a receber da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decorrentes de sua adesão a regime especial aduaneiro (drawback - reconf), os quais poderão ser penhorados, caso não seja suspensa a execução. Ante o exposto, defiro o pedido de liminar, ad referendum do Plenário, a fim de determinar a suspensão do curso da Execução Fiscal nº 2005.70.00.011356-6, em trâmite perante a 3ª Vara de Execuções Fiscais de Curitiba, vedando-se, assim, a partir dessa decisão, a prática de quaisquer atos executórios constritivos.

do artigo 98 do Código Tributário Nacional - que afirma, *ipsis literis*, que as os tratados internacionais devem ser observados pelas normas internas que lhe forem posteriores – a possibilidade da supralegalidade de tais normas.

Normas supralegais são normas em posição hierárquica acima da leis *lato sensu* e abaixo das normas constitucionais. Tal posicionamento, derivado da doutrina alemã e introduzido no sistema pátrio por Gilmar Ferreira Mendes, constitui entendimento jurisprudencial e doutrinário, haja vista a inexistência de tal prescrição no artigo 59 da Constituição Federal brasileira.

Significa dizer, em harmonia com as lições de Hugo de Brito Machado, Luis Eduardo Schoueri, Alberto Xavier, dentre outros, que uma lei interna posterior não tem capacidade para revogar, ou mesmo alterar, o disposto em tratados internacionais, que, por definição, contém regras e disposições envolvendo interesses supranacionais.

O recente entendimento do Supremo Tribunal Federal parece solucionar a discussão sobre a possibilidade de norma interna posterior revogar dispositivos previstos em tratados internacionais, porém silencia sobre a questão da revogação ou afastamento da norma interna vigente à época da incorporação, por decreto, da norma internacional.

CONCLUSÃO

Os tratados internacionais em matéria tributária versam sobre direitos disponíveis dos Estados, sobre temas passíveis de auto-regulamentação, como a arrecadação de receitas e a disciplina do sistema financeiro e fiscal.

Normas internacionais dessa natureza, segundo ampla discussão empreendida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário 90.004, de 1978, teriam natureza de tratados-contratos, mesmo sendo tal classificação criticada pela doutrina internacionalista. Nesse julgado, o STF admitiu a possibilidade de uma lei interna posterior revogar tratado internacional em matéria tributária, e tal entendimento prevaleceu em acórdãos posteriores.

Recentemente, contudo, entendeu o STF, mesmo diante de tratados internacionais que não versam sobre direitos humanos - as normas relativas à carga tributária, isenções, vedação à bitributação, dentre outras, que visam estimular o comércio exterior, indubitavelmente, não têm por foco a disciplina de direitos e garantias fundamentais, antes versam sobre economia, comércio exterior e relações políticas entre as nações – que tais normas possuem caráter supralegal, e se impõem sobre as normas posteriores.

Dada a expressa redação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, e a impossibilidade de convivência de duas normas distintas regulamentando a mesma situação jurídica, em consonância com Roque Antonio CARRAZZA⁴⁸, parece certo afirmar que a norma internacional revoga a legislação interna, mesmo diante da doutrina de Klaus VOGEL, adotada por Luiz Eduardo SCHOUERI. Isso porque, se assim não fosse, admitir-se-ia três incongruências no sistema:

- 1) A possibilidade de duas normas jurídicas distintas regularem mesma situação jurídica;
- 2) A possibilidade de o executivo, exclusivamente, por meio de denúncia unilateral do tratado, revogar norma interna, prerrogativa que compete exclusivamente ao legislativo; e
- 3) A inexistência de previsão no ordenamento jurídico pátrio de suspensão de eficácia de norma jurídica.

Faz-se a ressalva da aplicabilidade das duas normas simultaneamente quando relativas a situações distintas, hipótese em que não se admite a existência de “barreira” impedindo a aplicação da norma, e sim de norma específica – ou legislação específica – em face de norma geral. Não se desconhece a prerrogativa de competência (ou jurisdição) distinta, tampouco a existência de interesses econômicos e políticos distintos quando da edição de cada norma (interna e internacional), porém revela-se delicada a eficácia de dois diplomas distintos sobre a mesma situação concreta.

⁴⁸ Segundo o autor, a regra “lei posterior revoga lei anterior” prevalece também quanto aos tratados internacionais, *in verbis*: “Por fim, os demais tratados internacionais – isto é, que cuidam de matérias outras que não os direitos humanos – continuam a ter, a partir da ratificação, a mesma força jurídica das leis lato sensu. Revogam, pois, os anteriores, nos termos da regra *Lex posterior derogat priori*.” In CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Ed. Malheiros, São Paulo, 2010, pág. 246.

Finalmente, quando à eficácia normativa, razão pertence a Luiz Eduardo SCHOUERI quanto à abstenção da competência interna em prol da ordem internacional. Não há, ao menos diante da existência de interesses supranacionais envolvidos, que se falar em norma de mesma hierarquia, ou de norma supralegal, em relação à competência para legislar sobre temas relativos ao direito internacional público, feita ressalva a normas que veiculem princípios tributários como matéria determinante dos tratados, que devem ser consideradas supralegais nos termos do parágrafo 3º do artigo 5º, da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACCIOLY, Hildebrando, NASCIMENTO E SILVA, Geraldo Eulálio do, e CASELLA, Paulo Borba, **Manual de Direito Internacional Público**, Ed. Saraiva, 18ª ed., São Paulo, 2010;
- AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, Ed. Saraiva, 17ª ed., São Paulo, 2011;
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, Ed. Malheiros, 2ª ed. São Paulo, 2012;
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**, Ed. Campus Elsevier, 7ª tiragem, São Paulo, 2004;
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, Ed. Malheiros, São Paulo, 2010;
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Saraiva, 22ª ed., São Paulo, 2010;
- COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 2ª ed., São Paulo, 2012;
- DENARI, Zelmo. **Curso de Direito tributário**, 8ª Ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2002;
- ESSER, Josef. **Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado**. Barcelona: Bosch, 1961;
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio Dicionário da Língua Portuguesa**, Ed. Positivo, 6ª ed., Rio de Janeiro, 2005;
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, Ed. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010;
- MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**, vol. 1, Ed. Renovar, 15ª ed. 2004;
- REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público – Curso Elementar**, Ed. Saraiva, 12ª ed., São Paulo, 2010;
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 3ª ed., São Paulo, 2013;
- SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**, volume I, Nova Cultural, 1988;