

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JANELICE PUTON

**OS EFEITOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE A LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA INTERNA**

**CURITIBA**

**2015**

**JANELICE PUTON**

**OS EFEITOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE A LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA INTERNA**

Monografia apresentada ao Curso de  
MBA da Universidade Federal do Paraná.  
Como pré-requisito para obtenção do  
Título de Especialista em MBA em  
Auditoria Integral.

Orientador: Ms. Luiz Carlos de Souza

**CURITIBA**

**2015**

## RESUMO

O presente estudo tem como finalidade entender quais são os efeitos dos acordos internacionais sobre a legislação tributária interna. A entrada em vigor de um tratado no ordenamento jurídico nacional deve obedecer a determinados procedimentos internos, os quais são estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, bem como deve seguir determinadas fases internacionais. Após obedecida à processualística constitucional de celebração dos acordos internacionais, bem como após seguidas todas as suas fases internacionais, o tratado é incorporado ao ordenamento jurídico interno e está apto a produzir os seus efeitos, neste momento, aplica-se o disposto no artigo 98 do CTN, o qual estabelece que os tratados internacionais revogam a legislação interna e deve ser observado pela superveniente. Questões polêmicas sobre o assunto em tela dizem respeito à redação do artigo mencionado, a possibilidade de dos acordos internacionais versarem sobre impostos que não estão na competência da União e a possibilidade de legislação superveniente prevalecer sobre os tratados internacionais. Tais questões não são pacíficas nem mesmo nos Tribunais Superiores, os quais têm, em julgados recentes, se posicionando de forma a reconhecer a prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas.

**Palavras-chaves:** **Tratados Internacionais, Legislação Tributária, Direito Tributário.**

## **ABSTRACT**

This study aims to understand what are the effects of international agreements on domestic tax legislation. The entry into force of a treaty in national law must comply with certain procedures, which are established by the Federal Constitution of 1988 and should follow certain international stages. After obeyed the constitutional processualistic the conclusion of international agreements as well as after row all international stages, the treaty is incorporated into domestic law and is able to produce its effects at this time, apply the provisions of Article 98 CTN, which states that international treaties supersede domestic law and must be observed by supervening. Controversial issues on the subject at hand concerning the wording of article mentioned the possibility of the international agreements they deal with taxes that are not in the competence of the Union and the possibility of supervening legislation prevail over international treaties. Such issues are not peaceful even in higher courts, which have in recent sentences if positioned to recognize the prevalence of international treaties on the internal rules.

**Key-Words: International Treaties, Legislation Tax, Tax Law .**

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2 A CONVENÇÃO DE VIENA DE 1969 .....</b>	<b>7</b>
<b>3 TERMINOLOGIA DOS TRATADOS.....</b>	<b>9</b>
<b>4 PROCESSUALÍSTICA CONSTITUCIONAL DOS TRATADOS .....</b>	<b>12</b>
<b>5 FASES INTERNACIONAIS DE CELEBRAÇÃO DOS TRATADOS.....</b>	<b>15</b>
5.1 NEGOCIAÇÃO E ASSINATURA .....	16
5.2 REFERENDO OU APROVAÇÃO .....	17
5.3 RATIFICAÇÃO .....	17
5.4 PROMULGAÇÃO.....	18
5.5 PUBLICAÇÃO.....	18
<b>6 ENTRADA EM VIGOR DOS TRATADOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO</b>	
<b>PÁTRIO.....</b>	<b>20</b>
<b>7 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>22</b>
7.1 ISS E ICMS – POSSIBILIDADE DE ISENÇÕES ATRAVÉS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS .....	23
7.2 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO E O ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO (GATT).....	28
7.3 TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO.....	29
<b>8 EFEITOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	
<b>INTERNA .....</b>	<b>32</b>
<b>9 METODOLOGIA .....</b>	<b>40</b>
<b>10 CONCLUSÃO .....</b>	<b>41</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>42</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas a globalização da economia ocorreu de forma bastante intensa, o que fez com que diversos países firmassem acordos internacionais visando maior abertura econômica sem, contudo, prejudicar a indústria interna. O comércio internacional ganha destaque e tem como principal característica a forte tendência de formação de blocos regionais.

A globalização promoveu a aceleração de diversos fluxos, tais como: informação, capitais, mercadorias e pessoas, integrando países e regiões em um único sistema. Tem-se o aparecimento das empresas transnacionais, ou multinacionais, que buscam atuar no cenário mundial a partir de uma base nacional. Mesmo não ocorrendo de forma igualitária, o fenômeno da globalização promoveu a integração entre os países e regiões, o que intensificou o comércio internacional e contribuiu com o nascimento de inúmeros tratados entre as nações.

Os tratados materializam as relações internacionais entre os Estados Soberanos e promovem maior segurança jurídica para os participantes do acordo internacional, uma vez que a partir da adesão de um país ao tratado este se torna obrigado a cumpri-lo, caso não o faça, estará sujeito a sanções internacionais.

Como exemplo desses acordos pode-se citar o GATT, que é o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, do qual o Brasil faz parte. A partir do momento que acordo como este é firmado, a legislação tributária interna, a que está em vigor e a superveniente, é afetada, o que faz com que seja de fundamental importância saber como isso ocorre e quais são os seus efeitos. A partir disso, tem-se a seguinte questão: Como se dá a influência das normas internacionais sobre as leis tributárias internas que versam sobre a mesma matéria?

O estudo em tela é um estudo teórico e tem como objetivo geral apresentar quais são os efeitos dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna, e como objetivos específicos apresentar: uma breve explanação sobre a Convenção de Viena de 1969, a terminologia dos tratados, a processualística constitucional de celebração e as fases internacionais de celebração, a entrada em vigor dos tratados no ordenamento jurídico pátrio, os tratados internacionais em matéria tributária, bem como seus efeitos na ordem jurídica nacional, e, por fim, qual o entendimento dos Tribunais Superiores e doutrinário sobre o tema.

A relevância do presente estudo está no fato de ser importante identificar se a partir do momento no qual são firmados tratados internacionais a legislação interna deixa ou não de produzir efeitos. Para o contribuinte é de fundamental importância saber qual normativo deverá obedecer, se o interno ou o firmado no cenário internacional. Para as pessoas jurídicas, a importância maior está no momento de fazer o seu planejamento tributário, conhecer quais tributos têm benefícios concedidos através dos tratados internacionais, como por exemplo as isenções que são concedidas a tributos estaduais e municipais. Desta forma, evita-se pagar tributos indevidamente e/ ou praticar atos em desacordo com a lei.

## 2 A CONVENÇÃO DE VIENA DE 1969

Impossível falar de tratados internacionais sem antes fazer uma breve explanação sobre um dos mais importantes documentos que versa sobre o Direito dos Tratados, qual seja, a Convenção de Viena de 1969 que, segundo Mazzuoli (2011), é conhecida como a lei dos tratados, código dos tratados ou ainda tratado dos tratados, sendo considerada um dos documentos mais importantes já concluídos na história do Direito Internacional Público. Ainda segundo o autor:

“Ela não se limitou à apenas a codificação do conjunto de regras gerais referentes aos tratados concluídos entre Estados, mas também se preocupou em regular todo tipo de desenvolvimento progressivo daquelas matérias ainda não consolidadas na arena internacional. A Convenção regula desde questões pré-negociais (capacidade para concluir tratados e plenos poderes), até o processo de formação dos tratados (adoção, assinatura, ratificação, adesão, reservas, etc.), sua entrada em vigor, aplicação provisória, observância e interpretação, bem assim a nulidade, extinção e suspensão de sua execução”. Mazzuoli (2011, p.166).

Como se percebe, a partir do exposto acima, a Convenção de Viena de 1969, não abrange apenas a execução dos tratados, ou seja, se os Estados-parte estão cumprindo com o compromisso internacional acordado, mas se preocupa, também, em abranger todo o processo de formação de um tratado, desde as discussões iniciais até a extinção do acordo.

A referida Convenção considera como partes legítimas para celebrar tratados internacionais não somente os Estados, mas, também, as Organizações Internacionais, podendo os acordos internacionais serem firmados entre Estados, entre Estados e Organizações Internacionais ou apenas entres estas últimas.

Uma questão importante observada por Mazzuoli (2011), diz respeito ao fato de a Convenção ter autoridade jurídica mesmo para com aquele Estado que não seja signatário de determinado acordo internacional, isto porque, a Convenção é aceita como Declaratória de Direito Internacional Geral. Vale ressaltar que a Convenção em comento não é hierarquicamente superior aos demais tratados, mesmo estes tendo sido concluídos com base em seus dispositivos, ficando claro, no próprio texto da Convenção de 1969, que esta só é aplicada em detrimento de determinado acordo internacional, se este silenciar ou não encontrar uma solução

para o problema em questão. Com isso, conclui-se que a Convenção é uma norma supletiva.

Para Mazzuoli (2011, p. 167) “a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que codifica e traz para o plano do Direito escrito as regras costumeiras relativas ao Direito dos Tratados, contém um minucioso corpo de regras de fundo sobre a prática e a técnica dos tratados internacionais”.

Pode-se considerar que uma das principais providências da Convenção de Viena de 1969, ainda sob a ótica de Mazzuoli (2011), foi regulamentar a conclusão e entrada em vigor dos normativos internacionais.

“Assim, nos termos da Convenção de 1969, para que um tratado seja considerado válido, requer-se que as partes contratantes (Estados ou Organizações internacionais, estas últimas reguladas pela Convenção de 1986) tenham (1) *capacidade* para tal, que os seus agentes signatários estejam (2) *legalmente habilitados* (por meio de carta de plenos poderes, assinada pelo Chefe do Executivo e referendada pelo Ministro das Relações exteriores), que haja (3) *mútuo consentimento* (que se revela no livre e inequívoco direito de opção do Estado, manifestado em documentação expressa) e que o seu objeto seja (4) *lícito e materialmente possível* (porque a promessa de uma prestação de caráter absoluto, amoral ou irrealizável – como v.g, a que vai de encontro às normas de *jus cogens* – é incapaz de formar um vínculo jurídico válido”. Mazzuoli (2011, p. 200).

No Brasil, a ratificação da Convenção só ocorreu em 22 de abril de 1962. Como bem observa Mazzuoli (2011), mesmo antes de tal ratificação a Convenção já era utilizada de forma oficial pelo Itamaraty, quando da negociação de tratados internacionais.

Para o estudo em tela, dois artigos da Convenção têm extrema relevância, quais sejam, o artigo 26, que dispõe que todo tratado em vigor obriga as partes e por elas deve ser cumprido de boa-fé, e o artigo 27, o qual estabelece que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esses dois artigos são importantes, pois, como se objetiva entender como se dá a influência dos tratados sobre a legislação interna, fica claro, em um primeiro momento, que o Brasil jamais poderia, com base no acervo normativo interno, se escusar de cumprir com o acordo internacional ratificado.

### 3 TERMINOLOGIA DOS TRATADOS

Existe uma multiplicidade de termos e acepções usualmente empregados na prática das relações internacionais. Para o presente trabalho, é importante definir apenas alguns dos termos utilizados na conceituação dos instrumentos internacionais, são eles: tratados, convenções e acordo, sendo importante entender o significado dos referidos termos e se existem diferenças significativas entre eles. Vale ressaltar que a doutrina dominante não faz distinção entre as terminologias tratados e convenções.

“Independentemente do nome que se lhe atribua, o ato internacional celebrado será *tratado* se constituir um acordo formal de vontades (entre Estados ou organizações interestatais) regido pelo Direito Internacional Público e com a finalidade de produzir efeitos jurídicos entre as partes. A expressão *tratado* é uma expressão - gênero que alberga dentro de si diferentes nomenclaturas. Assim, na prática convencional geral pode-se identificar um cem número de denominações que recebem os tratados, dependendo do assunto por eles versado, de sua finalidade, da qualidade das partes, do número de contratantes, etc.”. Mazzuoli, (2011, p.177).

A partir das palavras de Mazzuoli (2011), observa-se que não somente o assunto sobre o qual versa o tratado é que irá definir qual será a nomenclatura utilizada, sendo levadas em consideração outras características para se chegar a denominação que será adotada.

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em seu artigo 2º, § 1º, “a”, estabelece que não importa a terminologia atribuída aos atos internacionais e define tratado como sendo um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, podendo constar de um único instrumento, bem como de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua denominação específica.

Considerando o fato que a Constituição Federal se refere a tratados, acordos e convenções como não sendo palavras sinônimas, se faz importante apresentar a conceituação de tais termos, iniciando-se com a conceituação do termo tratado.

Ao se referir sobre as práticas internacionais, mais especificamente sobre o termo tratado, Mazzuoli (2011, p.177), assim o conceitua:

“Trata-se da expressão genérica por natureza, eleita pela Convenção de Viena de 1969 para designar todo acordo internacional, bilateral ou

multilateral, de especial relevo político, qualquer que seja a sua denominação específica (art. 2º, §1º, alínea a). O termo designa normalmente (mas não exclusivamente) os ajustes solenes concluídos entre Estados e ou organizações internacionais, cujo objeto, finalidade, número e poderes das partes têm maior importância. São exemplos os tratados de paz, de amizade, de arbitragem, de cooperação, de navegação, etc. Apesar de, etimologicamente, a expressão *tratado* (*tractatus*) sugerir o debate, a transação e as negociações árduas, diferindo assim da convenção, que evoca a formalização de um acordo já pré-ajustado entre as partes e criador de normativa geral de direito das gentes, o certo é que a Convenção de Viena de 1969 acabou por igualar as expressões com valor sinonímico. Assim, sem embargo de as Constituições brasileiras sempre terem colocados os termos “tratado” ao lado de outras expressões, como “acordo” e “convenção”, dando a impressão de que *tratados*, *acordos* e *convenções* designam coisas diversas, a verdade é que, atualmente, tal opção redacional é tecnicamente redundante e sem qualquer valor prático”.

Eduardo Sabbag (2012, p.594), esclarece que “tratado significa um acordo internacional (bilateral ou multilateral) concluído entre os Estados soberanos ou organismos internacionais, em forma escrita, com o fito de promover, sob a égide do ajuste de vontades, os efeitos jurídicos pertinentes”.

Seguindo os mesmos entendimentos expostos acima, Bernardo Ribeiro de Moraes (*apud* Eduardo Sabbag, 2012, p.596) explica que: “tratado ou convenção internacional vem a ser o ato jurídico firmado entre dois ou mais Estados, mediante seus respectivos órgãos competentes, com o objetivo de estabelecer normas comuns de direito internacional”.

Ricardo Alexandre (2012, p.199) expõe que:

“Tratado Internacional e Convenção Internacional são expressões sinônimas, ambas significando um acordo bilateral ou multilateral de vontades manifestadas por Estados Soberanos ou organismos internacionais, regularmente representados por órgãos competentes, destinando-se a produzir efeitos jurídicos”.

Outra expressão muito utilizada nas relações entre Estados é a convenção. De acordo com Mazzuoli, (2011, p.178):

“Esta expressão começou a ser empregada no seu sentido atual a partir da proliferação dos congressos e conferências internacionais, nos quais matérias da maior relevância para a sociedade internacional passaram a ser frequentemente debatidas, dando à luz atos internacionais criadores de normas gerais de Direito Internacional Público, demonstrativos da vontade uniforme das partes e assunto de interesse geral. A expressão *convenção* conota então aquele tipo de tratado solene (e multilateral) em que as vontades das partes não é propriamente divergente, como ocorre nos chamados *tratados-contrato*, mas paralela e uniforme, ao que se atribui o nome de *tratados-lei* ou *tratados-normativos*, dos quais são exemplos as convenções de Viena sobre Relações Diplomáticas e Consulares, a de

Genebra sobre Direito Humanitário, etc. Ocorre que o termo também tem sido indiscriminadamente utilizado – principalmente pelas Constituições brasileiras – ao lado da expressão genérica *tratado*. Mas não se tem dúvida de que é mais apropriado reservar-se o termo *convenção* para os atos multilaterais, oriundos de conferências internacionais que versem sobre assunto de interesse geral. Por esse motivo, a prática internacional manda evitar o uso da expressão para designar atos que sejam bilaterais, qualquer que seja a sua importância, ainda mais se estes formalizam um acordo de vontades com fins diferentes”.

Já os acordos, são utilizados para designar atos bilaterais ou multilaterais e podem, muitas vezes, apresentar um número reduzido de participantes. A natureza dos acordos pode ser bastante diversa, podendo ser política, econômica, comercial, cultural ou científica. Tal vocábulo tem como origem a expressão, oriunda do Direito Norte-Americano, *agreement*, no qual não ocorre a sanção pelo Chefe do Executivo sem consulta ao Senado. Mazzuoli (2011).

Por todo o exposto, em que pese a Carta Maior, em seu artigo 49, inciso I, não utilizar os termos *tratados*, *acordos* ou *atos internacionais* como sinônimos, no presente estudo quando for utilizada as expressões *tratados*, *convenções* ou *acordos internacionais*, estas estarão sendo utilizadas como sinônimas, principalmente por que a própria Convenção de Viena de 1969 é estabelece que é irrelevante a terminologia atribuída aos atos internacionais.

#### 4 PROCESSUALÍSTICA CONSTITUCIONAL DOS TRATADOS

Neste momento, não será abordado apenas o processo de formação dos tratados, sob a ótica constitucional, dos atos internacionais em matéria tributária, mas dos tratados em geral, reportando-se somente aos tratados em sentido *strictu sensu*.

É muito expressivo o número de tratados internacionais que a República Federativa do Brasil faz parte, sendo estes tanto bilaterais como multilaterais, o que tem feito crescer a atuação do país no cenário internacional. Para que estes atos internacionais passem a ter validade no território nacional, não é suficiente apenas a vontade do Poder Executivo, manifestada pelo Presidente da República, se faz necessário, também, que o Congresso Nacional se posicione de forma favorável quanto a viabilidade de se aderir àquelas normas. Tem-se com isto a colaboração entre os Poderes Executivo e Legislativo na finalização de tratados internacionais.

Na Constituição de 88, pode-se encontrar dois importantes artigos que dizem respeito à competência do Presidente da República e do Congresso Nacional no âmbito da celebração de normativos internacionais, são eles: artigo 84 e artigo 49.

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;  
(...)

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

(...)

A Constituição Federal ao estabelecer, em seu artigo 49, inciso I, competência ao Congresso Nacional para resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais, faz com que não reste dúvida quanto à necessidade de se passar pelo crivo do Poder Legislativo as práticas internacionais que eventualmente o Brasil faça parte.

A partir dos artigos acima mencionados, e tendo em vista que são cinco as fases de conclusão dos normativos internacionais, isto porque, em território nacional, somente com a publicação que é levado ao conhecimento da população a adesão do país a um tratado, percebe-se que a Constituição considerou apenas duas etapas do processo de conclusão dos atos internacionais. A primeira delas diz respeito a

assinatura, a segunda diz respeito a aprovação pelo Congresso Nacional. O processo de formação dos tratados é muito complexo e sempre terá a participação dos dois poderes da União, Executivo e Legislativo, sem a participação desses poderes o ato não se completa, sendo assim, pode-se dizer que a Constituição de 1988, seguindo a Constituição anterior, adotou a *teoria dos atos complexos*, a qual vai ao encontro dos princípios de direito público e ao regime democrático. O judiciário só atua depois de incorporado ao nosso ordenamento jurídico o tratado ratificado. Tendo a incumbência de defender a Nação no plano internacional, uma vez que representa a vontade nacional, cabe ao Poder Legislativo exercer o controle dos atos do Poder Executivo. Pode-se concluir que enquanto cabe ao Poder Executivo presidir a política externa do país, ao Legislativo cabe exercer o controle dos atos do Executivo (Mazzuoli, 2011).

Vale ressaltar que o Chefe do Executivo, atuando de forma discricionária, é quem decide se iniciará o processo de negociação de um tratado internacional, podendo, uma vez que o processo de negociação tenha se iniciado, o interromper. Estando satisfeito com o acordo, poderá o Presidente da República submetê-lo ao crivo do parlamento, determinar estudos mais aprofundados ou mandar arquivá-lo.

O órgão responsável pela preparação do expediente de envio do tratado ao Congresso Nacional é o Ministério das Relações Exteriores, neste momento, entram em cena as comissões *ratione materiae*, ou os negociadores, responsáveis por preparar o texto da exposição de motivos. Neste texto, são apresentadas, pelo Ministro das Relações Exteriores, as razões que levaram o governo a assinar o tratado, a justificativa, que se dá através da análise do dispositivo, e, por fim, a solicitação ao Presidente da República para que submeta o acordo ao Poder Legislativo. Após recebida a solicitação do Ministério das Relações Exteriores, é elaborado, pelo Itamaraty, o texto da mensagem presidencial, instrumento através do qual ocorre a submissão do tratado ao Congresso. Tem-se, ainda, o aviso ao Secretário da Câmara dos Deputados, encaminhando todo o expediente, Mazzuoli (2011).

Conforme ensina Mazzuoli (2011), se o tratado não for rejeitado pelo Congresso, este elabora o Decreto Legislativo, através do qual se materializa o que foi decidido sobre os acordos, tratados, ou atos internacionais. Tal espécie normativa não será elaborada se o tratado for rejeitado, neste caso é enviada apenas uma mensagem ao Chefe do Executivo.

Um único decreto legislativo pode aprovar mais de um tratado ao mesmo

tempo e, por ser de competência exclusiva do Poder Legislativo, não está sujeito à sanção do Presidente da República, se sujeita apenas à Promulgação do Congresso Nacional. Da aprovação parlamentar do tratado, cabe retratação, desde que, este ainda não tenha sido ratificado, vale dizer, se não houve comprometimento com ânimo de definitividade do Estado no cenário internacional, sendo que a revogação do diploma, também ocorre por meio de decreto legislativo.

Mesmo figurando no processo legislativo, o decreto legislativo não faz com que a norma assinada produza efeitos no ordenamento jurídico interno ou internacional, tal fato somente ocorre após a ratificação e promulgação, por meio de um decreto de execução, pelo Chefe do Executivo.

Mazzuoli (2011, p.340), destaca que: “a manifestação (*referendum*) do Congresso Nacional só ganha foros de definitividade quando desaprova o texto do tratado a ele submetido, caso em que o Presidente da República ficara impedido de prosseguir na conclusão do acordo, ratificando-o”.

## 5 FASES INTERNACIONAIS DE CELEBRAÇÃO DOS TRATADOS

A fim de que tenham vigência interna, produzindo assim efeitos jurídicos no âmbito nacional, os tratados possuem um rito próprio para a sua celebração, sendo o procedimento de celebração dos normativos internacionais composto por várias fases distintas.

A análise do processo de formação dos tratados versa sobre estudá-los sob o ponto de vista formal, sendo examinadas de forma detalhada todas as suas fases de celebração e as implicações que tais fases têm no ordenamento jurídico dos Estados-parte. Sendo assim, não é relevante, neste momento, qual o conteúdo ou matéria que versa o acordo, mas sim, os procedimentos que são adotados para que os normativos em tela entrem em vigor.

Para que os tratados produzam efeitos jurídicos no âmbito interno, além de um procedimento internacional de celebração, é necessário que existam, também, processos internos que visam concluir os atos internacionais. Para Mazzuoli (2011, p. 327)

“Os Estados são responsáveis em manter, dentro do seu Direito Interno, um sistema de integração das normas internacionais por ele mesmo subscritas. Essa processualística ou vem disciplinada em lei ou regulada pelo texto constitucional, sendo este último o caso do Brasil”

Ainda de acordo com Mazzuoli (2011) a questão relativa à forma (ou processualística) pode, por sua vez, levar a *inconstitucionalidade extrínseca* do acordo – e é problema do Direito Internacional Público - com várias consequências práticas, como a questão da habilitação para a celebração de tratados e eventual responsabilidades do Presidente da República por ter ratificado acordo sem a anuência do Congresso Nacional.

Ainda segundo Mazzuoli (2011, p.199):

“A primeira ideia a fixar-se é a de que os tratados e convenções internacionais são atos solenes, cuja conclusão requer uma série de formalidades rigorosamente distintas e sucessivas. Eles somente se completam após a realização de sucessivos atos jurídicos que vão se encadeando e se entrelaçando desde a sua celebração até a sua entrada em vigor. São quatro as fases pelas quais têm de passar os tratados solenes até a sua conclusão: a) a das negociações preliminares e assinaturas; b) a da aprovação parlamentar

(*referendum*) por parte de cada Estado interessado em se tornar parte no tratado; c) a da ratificação ou adesão do texto convencional, concluída com a troca ou depósito dos instrumentos que a consubstanciam; e d) a da promulgação e publicação do texto convencional na imprensa oficial do Estado. Esta última fase é apenas complementar às demais e visa dar aplicabilidade interna ao compromisso internacionalmente firmado”.

Diante disso, observa-se que os tratados possuem fases que ocorrem no âmbito nacional e fases internacionais de celebração, o que faz nascer um procedimento complexo, ao qual deve se agregar às vontades dos Poderes Executivo e Legislativo. A seguir, será mostrado de forma detalhada como ocorre cada fase de celebração dos tratados.

## 5.1 NEGOCIAÇÃO E ASSINATURA

Conforme dispõe Eduardo Sabbag (2012), é a fase inicial de celebração dos tratados internacionais, a qual ocorre no âmbito do Poder Executivo, na pessoa do Presidente da República ou de seu representante (art. 84, VIII, CF). Também pode se dar na pessoa do Ministro de Relações Exteriores. Importante salientar que para haver representação presidencial faz-se necessária a expedição de uma “Carta de Plenos Poderes”. Só é possível ocorrer a representação, porque, no Brasil, a competência do Chefe do Executivo para a celebração de tratados é privativa, sendo assim, pode ser delegada.

Em seu artigo 6º, a Convenção de Viena estabelece que todos os Estados têm capacidade para celebrar tratados, porém exige que eles, quando da negociação junto ao governo de país estrangeiro, atue por meio dos seus representantes devidamente autorizados a praticar atos internacionais em seu nome, ficando excetuadas de tal exigência os detentores de cargos, que devido a sua natureza, estão dispensados de tal autorização. Explica Reuter (*apud* Mazuolli (2011, p.596) que o artigo 6º da Convenção de Viena não estabelece uma norma, mas apenas descreve um dos atributos essenciais da qualidade de Estado, que é a capacidade de celebrar tratados.

## 5.2 REFERENDO OU APROVAÇÃO

Conforme mencionado anteriormente, esta fase ocorre no âmbito do Poder Legislativo, não dependendo da sanção do Presidente da República e se dá mediante decreto legislativo (artigos 49, I, e 84, VIII, CF). O Congresso apenas referenda o acordo e tem como única finalidade autorizar o Poder Executivo na continuação dos trâmites internacionais de celebração do tratado. É também denominada de homologação, Sabbag (2012).

## 5.3 RATIFICAÇÃO

Novamente o Poder Executivo entra em cena, e é o Chefe do Executivo quem ratifica o tratado. A ratificação é levada a efeito pela troca, no caso dos tratados bilaterais, ou pelo depósito, no caso dos tratados multilaterais, dos seus instrumentos constitutivos. A partir deste momento o Estado se compromete em definitivo, no plano internacional, com o tratado anteriormente assinado. Segundo Valério de Oliveira Mazzuoli (apud Sabbag, p.596):

“Importa, assim, conceituar a ratificação no sentido que lhe deve ser atribuído de acordo com o Direito Internacional Público. Nesse sentido, a ratificação pode ser entendida como o ato administrativo unilateral por meio do qual o Poder Executivo, devidamente autorizado pelo órgão para isso designado, confirmando a assinatura do acordo, exprime definitivamente, no plano internacional, a vontade do Estado obrigar-se pelo Tratado. Trata-se da expressão definitiva do consentimento em obrigar-se pelo tratado, a qual se traduz na informação formal que a autoridade nacional dá às autoridades dos outros Estados de que o tratado, concluído pelos seus plenipotenciários, é doravante obrigatório para o Estado que esta autoridade representa no cenário internacional”.

Neste sentido, Mazzuoli (2011), afirma ser, a ratificação, ato imprescindível para que um tratado seja incorporado ao acervo jurídico interno, passando, assim, a ter aplicação do âmbito nacional. Muito embora a ratificação seja ato indispensável, importante observação faz o autor à vigência do tratado, expondo que:

“A vigência interna de um compromisso exterior, depende da anterior vigência

internacional do ato, só alcançada por meio dela. Não se concebe, pois, que um ato internacional comece a obrigar internamente antes de obrigar internacionalmente, mesmo que o Estado ratifique e promulgue o tratado antes dessa data”. Mazzuoli (2011, p. 341,342).

Mesmo tendo sido ratificado o tratado, este não terá aplicação no plano interno até ter vigência no plano internacional.

#### 5.4 PROMULGAÇÃO

Segundo Sabbag (2012), esta fase completa o procedimento de celebração dos tratados internacionais e ocorre por meio da expedição de decreto do Presidente da República. A partir de então, o conteúdo do tratado se torna obrigatório internamente para o povo destinatário, estando hábil a produzir os básicos efeitos.

Sabe-se que a partir do decreto presidencial de promulgação se inicia a vigência interna do que se contém no acordo, pois, no ato de homologação, o tratado, conquanto norma jurídica internacional, ainda não estava dotado de vigência, com força suficiente a produzir efeitos, tanto no plano do Direito Interno como na órbita internacional.

#### 5.5 PUBLICAÇÃO

Trata-se da última fase do processo de celebração dos tratados e somente ocorre após a troca das ratificações. Em seu artigo 4º, a Convenção de Havana, da qual o Brasil faz parte, estabelece que os tratados serão publicados imediatamente após a troca das ratificações. Caso o país deixe de cumprir esta etapa do processo de formação dos tratados, mesmo assim, estará obrigado a cumprir com as exigências neles contidas.

Como explica Mazzuoli (2011, p.359), “para que a norma jurídica se considere efetivamente promulgada é indispensável a publicação do ato de promulgação em veículo oficial, dando conhecimento à população da existência do

tratado internacional concluído”

“A sua vigência dar-se-á na data fixada no decreto ou, sendo este silente, no prazo de 45 dias após a sua publicação oficial (artigo 1º da LINDB), passando, assim, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Repise-se que os tratados, que requerem aprovação congressional, começam a vigorar do ordenamento interno brasileiro com o início da vigência dos decretos que os promulgaram, e não com a aprovação do acordo internacional pelo Congresso Nacional, que o faz por meio de decreto legislativo”. Sabbag (2011, p. 596).

Para Sabbag (2011, p.597):

“Evidencia-se, portanto, que há um ritualístico processo de incorporação do tratado à ordem positiva interna brasileira (um litúrgico ciclo de transposição), do que se infere que o nosso sistema constitucional, em regra, não consagra o princípio do efeito direto nem o postulado da aplicabilidade imediata dos tratados e convenções internacionais”.

## 6 ENTRADA EM VIGOR DOS TRATADOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Para que os tratados internacionais entrem em vigor e façam parte do conjunto de normas jurídicas nacionais devem se submeter a determinados procedimentos, que podem ter o seu grau de complexidade alterado de acordo com o tipo de tratado firmado. A entrada em vigor dos atos bilaterais exige procedimentos menos complexos dos que são requeridos para os atos multilaterais.

São duas as modalidades para que os atos bilaterais se incorporem ao ordenamento jurídico interno, troca de informação ou troca de cartas de ratificação.

Primeiramente, será analisado o processo de incorporação dos tratados bilaterais. Nas palavras de Mazzuoli, (2011, p.351):

“A entrada em vigor dos *atos bilaterais* pode se dar, tanto pela *troca de informações* como pela *troca das cartas de ratificação*. Quando a entrada em vigor é feita pela primeira modalidade (troca de informações), pode-se passar, de imediato, nota à Embaixada da outra parte acreditada junto ao Governo brasileiro. Não existindo em território nacional Embaixada da outra parte, a nota é passada pela Embaixada do Brasil acreditada junto à outra parte. Em último caso, a notificação é passada pela Missão brasileira junto à ONU à Missão da outra parte contratante. Caso a entrada em vigor se dê por *trocadas de instrumentos de ratificação*, aguarda-se a conclusão dos trâmites internos de aprovação por ambas as partes, para somente então realizar-se a cerimônia de troca dos respectivos instrumentos. Uma ata ou protocolo, consignando-se as trocas dos instrumentos, é lavrado em dois exemplares, nos respectivos idiomas dos dois contratantes ou num terceiro (geralmente o francês), assinado e selado pelos plenipotenciários especialmente designados para a troca”.

Percebe-se que o processo de incorporação no ordenamento jurídico brasileiro dos atos bilaterais se dá de forma simples, uma vez que são apenas dois Estados soberanos envolvidos, diferentemente do que acontece com os atos multilaterais que exigem um procedimento um pouco mais complexo, como explica Mazzuoli, (2011, p.351):

“Neste caso, publicado o decreto legislativo, para que o ato entre em vigor internacionalmente é necessário seja ele ratificado. Ou seja, após a assinatura do tratado e posterior aprovação pelo Congresso nacional, deve ser depositado o instrumento de ratificação da parte brasileira junto ao governo ou organismo internacional responsável pelas funções de depositário. A Convenção de Viena de 1969 estabelece que a designação do depositário

de um tratado pode ser feita pelos Estados negociadores no próprio tratado ou de alguma outra forma podendo ser um ou mais Estados (normalmente aquele onde foi assinado o tratado), uma Organização Internacional ou o principal funcionário administrativo dessa organização (artigo 76, 1º). E a Convenção também deixa bem claro que as funções do depositário de um tratado *têm caráter internacional* e o depositário é obrigado a agir imparcialmente no seu desempenho (artigo 76, § 2º). Nos casos dos tratados concluídos sobre os auspícios das organizações internacionais, o depositário será a própria organização”.

Diante do exposto, conclui-se que não é propriamente com a ratificação que o tratado está apto a produzir os seus efeitos, mas sim com a troca ou depósito da carta ou dos instrumentos de ratificação no organismo internacional ou no lugar indicado pelo próprio tratado. Todavia, conforme já explicado anteriormente, é com promulgação e publicação no Diário Oficial da União que os tratados passam a integrar o acervo normativo nacional.

## 7 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Os tratados internacionais em matéria tributária podem afetar não somente impostos de competência da União, mas também impostos de competência dos Estados e Municípios. Em seu artigo 98, o Código Tributário Nacional não se refere apenas a aplicação e interpretação de leis federais, abrangendo também a legislação estadual e municipal.

Fazendo referência ao mesmo artigo do CTN, Navarro, (2009, p.578), afirma que: “É um dispositivo sobre como interpretar e aplicar leis fiscais, sejam federais, estaduais ou municipais, que, ao lado de outros, mostra que os destinatários desses preceitos são os intérpretes e aplicadores das leis tributárias”. A partir disso, conclui-se que o dispositivo em comento não faz referência apenas a legislação federal, mas abrange, também, as leis dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesta esteira, tem-se a possibilidades de acordos internacionais afetarem impostos tais como o ISS, ICMS e o IR, além de impostos de que incidem sobre o comércio internacional, Imposto de Exportação e Imposto de Importação.

Objetivando melhor abordagem sobre o tema, serão apresentados alguns conceitos importantes sobre os tributos acima mencionados.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, segundo o artigo 156, inciso III, da Constituição de 1988, compete aos Municípios, devendo ser definido em lei complementar. Para Ricardo Alexandre, (2012, p.625), “o tributo possui nítida finalidade fiscal, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios”. Por ser disciplinada no Código Civil a prestação de serviços a lei tributária não pode alterar a sua definição, conteúdo e alcance, conforme expõe o artigo 110 do CTN.

Já o ICMS - imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços, tem a sua competência disciplinada no artigo 155, inciso II, da CF/88, o qual a atribui aos Estados e ao Distrito Federal, sem dúvida, o ICMS é o tributo de maior arrecadação no Brasil, incidindo sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Ricardo Alexandre (2012, p.574), considera que o tributo em comento tem finalidade indiscutivelmente fiscal.

O imposto de renda – IR – é um imposto de competência da União e nos termos constitucionais incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como dita o artigo 153, III, da CF.

Os impostos de importação e de exportação, também são impostos federais, ambos com função marcadamente extrafiscal. O imposto de importação, conforme explica Ricardo Alexandre (2012, p.528), serve como mecanismo de controle sobre as importações. O autor cita como exemplo a utilização do imposto como instrumento de proteção de determinado setor da indústria nacional que esteja sendo prejudicada devido à concorrência de produtos similares estrangeiros.

Conforme exposto acima, fica claro que a Constituição Federal define competências para a instituição de tributos. Em seus artigos 153, 155 e 156, a Carta Maior atribui as competências da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Os Entes federativos são dotados de autonomia e é vedada um Ente instituir tributos que não estão abrangidos na sua competência, mesmo que o Ente competente deixe de instituir os impostos previstos nos artigos acima mencionados. Por serem dotados de autonomia, os Componentes da Federação podem legislar em matéria tributária, em assuntos de sua competência, observando os seus interesses particulares.

A seguir, serão apresentadas algumas hipóteses nas quais os acordos internacionais podem afetar tanto impostos federais, bem como estaduais e municipais.

## 7.1 ISS E ICMS – POSSIBILIDADE DE ISENÇÕES ATRAVÉS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

A partir do artigo 151 inciso III, da Carta Maior, o qual veda a União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, surge a seguinte questão: A vedação de a União de isentar tributos estaduais, distritais ou municipais se estende aos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil com outros países? Para a jurisprudência nacional sim, uma vez que vem negando a possibilidade de se instituir isenções pela via de tratados internacionais.

Não obstante o fato de o texto constitucional outorgar a União a competência

para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, como pode ser inferido do artigo 21, inciso I, a União é pessoa jurídica de Direito Público interno, não podendo celebrar tratados internacionais, uma vez que pessoa jurídica de Direito Internacional é a República Federativa do Brasil, esta sim tem competência para celebrar atos internacionais.

A partir dessa reflexão pode-se afirmar que as isenções concedidas através dos tratados internacionais, para tributos estaduais ou municipais, não são isenções heterônomas, uma vez que não existe invasão de competência de um ente da Federação em outro. Na abordagem de Fabiana de Azevedo Cunha, (2006, p. 31), “isenção heterônoma é aquela imposta por terceiro em relação ao ente que detém competência para tributar, obrigando-o a deixar de tributar em determinadas hipóteses, embora com competência constitucional para tanto”.

Desta forma, a proibição para a concessão de isenções que consta do texto constitucional, artigo 151, inciso III, tem como destinatário a União e os demais componentes da federação, e não o Estado Brasileiro.

Navarro (2009, p.577), se posiciona da seguinte forma sobre o assunto:

“É imperioso, pois, distinguir a União Federal quando representa o Estado Brasileiro na ordem internacional e a União como pessoa Jurídica de Direito Público interno. Assim, quando o artigo 151, III, da Constituição Federal Veda à União a faculdade de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não está limitando a competência do Estado Brasileiro para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67, aspecto, dentre outros, da hipertrofia brutal da União no quadro federativo, em paralelo com o Executivo Federal nas relações entre os Poderes. A isenção oriunda da lei da União invasiva da competência estadual e municipal é algo diverso da isenção decorrente de tratado”.

Seguindo ainda os entendimentos de Navarro (2009), a isenção que é instituída através dos tratados é a isenção convencional, e não isenção heterônoma, sendo esta decorrente de lei, e se posiciona da seguinte forma sobre o assunto (2009, p. 580):

“A fonte de isenção heterônoma é a lei. Nos casos das isenções convencionais, decorrentes de convênios de Estados soberanos, a fonte é o tratado internacional, que é prestigiado pela Constituição. Inexiste vedação à validade, em relação a Estados e Municípios, da isenção decorrente de tratado em matéria tributária”.

Ainda se referindo à isenção heterônoma, contida no artigo 151, inciso III, da

Constituição Federal, a qual já foi utilizada para fundamentar decisões que visavam impedir que a República Federativa do Brasil firmasse tratados que versassem sobre o regimento tributário de impostos estaduais e municipais, Navarro (2009, p. 578) considera que:

“A proibição de isenção heterônoma na ordem interna (artigo 151, III, CF88), não deve ser utilizada como argumento para impedir que a República Federativa do Brasil disponha sobre o regimento tributário de bens e serviços tributados pelo ICMS e ISS em encerramentos de tratado internacional. De tudo quanto vimos, sobraram as seguintes conclusões:

- A) A Constituição reconhece o tratado como fonte de direitos;
- B) O tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro plenipotenciário e autorizado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do Estado em que residam;
- C) O CTN assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios;
- D) A proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial, e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo. Procurou-se evitar a hipertrofia da União, e não a representação da Nação na ordem internacional;
- E) O interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais e oriente a exegese dos tratados;
- F) A competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a Teoria do Federalismo (se é que existe, ante as diversidades históricas das federações) nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988;
- G) O federalismo brasileiro é concentracionário, depositando na União a condução dos princípios políticos de coordenação com os demais países.

No julgamento do Recurso Especial Nº 90.871/PE, no qual a parte recorrente aduziu contrariedade a preceito do GATT (acordo internacional do qual o Brasil é um Estado-parte e será analisado adiante) e ao artigo 98 do CTN, além de suscitar dissídio jurisprudencial, ao passo que a parte recorrida sustentava não ter sido especificada legislação infraconstitucional violada, o Superior Tribunal de Justiça proferiu a seguinte decisão:

“Tributário. Isenção. ICMS. Tratado Internacional.

1. O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenções a tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151, III).
2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido.
3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna.
4. O artigo 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional.

## 5. Recurso especial improvido”.

Ao analisar o julgado acima mencionado, Mazzuoli (2011), entende como sendo equivocado tal posicionamento jurisprudencial, pois quem celebra tratados é a República Federativa do Brasil e não a União. Para o autor, quando o legislador proíbe a concessão de isenções heterônomas, que são aquelas concedidas por normas editadas por pessoa pública diversa daquela que possui competência para instituir o tributo, se refere apenas à União, pessoa jurídica de Direito interno, e não à República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de Direito Internacional. Ainda segundo entendimentos do autor (2011, p. 392):

“É a República Federativa do Brasil, e não a União (que é, assim como os Estados e Municípios, apenas um dos componentes da República), que tem personalidade jurídica de direito das gentes e, portanto, pode celebrar tratados internacionais com outros Estados Soberanos. É clara a regra constitucional do artigo 1º da Carta Magna de 1988, segundo o qual a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Assim, quando se celebra um tratado internacional, ainda que prevendo determinada isenção que, internamente, seria da competência tributária dos Estados ou Municípios, o ente que o está celebrando é a República Federativa do Brasil, da qual a União, os Estados e Municípios apenas fazem parte. Portanto, a representação externa da nação é *una* e não fracionada, razão pela qual a Constituição não atribui aos componentes da Federação personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Quando o Presidente da República celebra um tratado internacional (a luz do artigo 84, inciso VIII, da Constituição) o faz não como Chefe de Governo (figura de Direito interno) mas como Chefe de Estado (figura de Direito Internacional), como competência para disciplinar quaisquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto federativo (interesses da União) ou de cada um dos componentes da Federação (interesses dos Estados e dos Municípios) ”.

Em julgado posterior àquele supracitado, o STJ, no julgamento do Recurso Especial 480563/RS, teve posicionamento diverso do adotado anteriormente, como adiante se vê:

“A exegese do tratado, considerando lei interna, à luz do artigo 98, do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E. STJ, no sentido de que embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito a União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais tem força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais tem poder para revoga-los”.

Tal entendimento se coaduna com o que foi exposto acima, tendo o STJ

reconhecido que não há invasão de competência, por parte da União, ao se firmar tratado internacional que concede isenções a tributos estaduais ou municipais e reconhece, ainda, a supremacia dos acordos internacionais em face dos convênios interestaduais.

Já o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário N° 229.096-RS, o qual segue transcrito, tem posicionamento semelhante ao defendido acima, no que se refere ao fato de que o Estado Federal não deve ser confundido com a ordem parcial do que se denomina União.

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

Por tudo o que foi dito, fica nítido que as limitações do poder de tributar só podem ser aplicados às relações internas da União e não às relações internacionais estabelecidas por meio dos tratados, recordando que, apesar do texto Constitucional, em seu artigo 21, se referir à União como sendo àquela competente para manter relações internacionais com Estados estrangeiros, na verdade, na prática quem o faz é a República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de Direito Internacional Público, sendo assim, os tratados firmados pelo Brasil podem versar sobre tributos de competência de qualquer um dos entes federativos, seja a União, Estados ou Municípios.

## 7.2 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO E O ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO (GATT)

O Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT – firmado na Suíça em 1947, é um importante acordo internacional multilateral do qual o Brasil faz parte, regula a tributação de mercadorias importadas e exportadas e a bitributação.

O GATT, segundo Sabbag (2012, p.595), “caracteriza-se como pacto que visa estabelecer e administrar regras para o procedimento em comércio internacional, ajudar os governos a reduzirem tarifas alfandegárias ou aduaneiras e abolir as barreiras comerciais entre as partes contratantes”.

Ricardo Alexandre (2012), reconhece que o GATT faz uso da famosa regra do tratamento nacional quando prevê a equivalência de tratamento entre o produto importado e o produto similar nacional. Desta forma, se é concedida isenção, por meio de lei, a um produto nacional, esta deve ser estendida a todos os produtos estrangeiros, em virtude da extensão da isenção pelo tratado internacional. Devendo ser observados os casos expressamente ressalvados.

Dois artigos do GATT merecem destaque por disporem sobre importantes princípios que regem o comércio internacional e afetam diretamente os impostos de importação e exportação. O artigo 1º se refere ao princípio da não-discriminação, e estabelece que:

“Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma parte contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produto similar, originário do território de cada uma das partes contratantes ou ao mesmo destinado”.

O outro artigo é o 3º, o qual diz respeito ao princípio do tratamento nacional, e proíbe medidas que confirmem tratamentos diferenciados entre os produtos fabricados em solo nacional e os importados, dificultando a sua comercialização.

Portela (2013), explica que o GATT proíbe que restrições quantitativas sejam estabelecidas pelos Estados, seja na forma de licença de importação ou seja na forma de cotas. Ainda de acordo com o autor (2013, p.438), “entretanto os Estados podem limitar o volume ou o valor das mercadorias que importam, para, por exemplo, proteger a respectiva balança de pagamentos”. O autor explica, ainda, que caso

sejam impostas restrições quantitativas em relação a certos produtos importados de um determinado país signatário, os Estados deverão fazer o mesmo com relação a todos os demais Estados.

O GATT é um importante acordo de comércio e prevê a incidência de regimes de não discriminação, de igualdade de tratamento ou eliminação de tributações sobre a importação e exportação de produtos.

### 7.3 TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO

Sem dúvida, os tratados internacionais em matéria tributária mais conhecidos são aqueles que combatem a bitributação internacional sobre a renda e capital, sendo assim, fica claro que o imposto que será diretamente afetado com a ratificação de tais acordos é o imposto de renda, uma vez que este, como já explicado, incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

“ O Brasil, assim como os Estados que possuem um evoluído sistema de tributação com elementos de conexão de natureza pessoal, adotam o princípio da universalidade, de forma a tributar todos os rendimentos dos sujeitos que possuam uma relação de natureza pessoal com este país (seja por nacionalidade, seja por residência), independentemente do local onde forem realizados ou produzidos tais rendimentos). Bianca Castellar de Faria, 2006, pag. 90.

Gerd Rothman, *apud* Bianca de Azevedo Castelar (2006, p.88), conceitua bitributação como sendo a exigência de impostos idênticos ou comparáveis, por vários Estados Soberanos, do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário.

Bianca Castellar de Faria (2006, p.89), afirma que o fenômeno jurídico da bitributação segue alguns requisitos para a sua ocorrência, tais como: “a) aplicação de impostos comparáveis, b) por parte de dois ou mais Estados Soberanos, pelo c) mesmo fato gerador (aspecto material), por d) uma única causa de imposição, a cargo do e) mesmo contribuinte, no f) mesmo período de tempo de aplicação do imposto”.

A natureza jurídica do tributo deve ser analisada para que se conclua que se

está diante do fenômeno da bitributação, pois os impostos só serão considerados semelhantes se possuírem a mesma natureza jurídica.

O Modelo de Convenção em matéria de dupla incidência tributária até hoje utilizado, segundo Bianca Castellar de Faria (2006), foi elaborado pela OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – elaborado em 1963.

“Os tratados internacionais em matéria tributária seguem, em linhas gerais, os princípios estatuídos no Modelo de Convenção da OCDE e objetivam a incrementação dos fluxos de investimentos para o Brasil, além de permitir ao governo brasileiro a adoção de instrumentos de incentivos fiscais, para facilitar a operação de empresas brasileiras no exterior e criar um clima de segurança para o investidor estrangeiro, estabelecendo níveis máximos de tributação incidentes sobre os rendimentos do capital investido no Brasil. Todavia, muitos tratados internacionais firmados pelo Brasil estabelecem alguns mecanismos fiscais não previstos na Convenção da OCDE e que privilegiam a posição do Brasil. Tais mecanismos consistem, principalmente, na adoção de métodos de eliminação da bitributação mais favoráveis ao Brasil, notadamente quando se tratar de dividendos, juros e royalties pagos por fonte brasileira a residente no exterior”. (Loureiro, *apud* Bianca Castellar de Faria, 2006, p. 84).

Atualmente, o Brasil conta com 33 tratados bilaterais que versam sobre a eliminação da dupla incidência tributária sobre a renda e capital, bem como procuram prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, os quais foram firmados com os seguintes países: África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia e República Tcheca, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

Essa quantidade de acordos, apesar de serem de reconhecida importância, uma vez que a bitributação é um fenômeno jurídico que traz grandes obstáculos a comercialização internacional e ao ser combatida promove maior crescimento econômico para os países signatários, pois oferece maior segurança para os investidores, Heleno Taveira Torres, *apud* Bianca Castellar de Faria (2006), ressalva que sujeitos não-residentes nos países signatários do acordo internacional realizam uma busca direcionada a escolha do melhor tratado, objetivando, assim, beneficiar certa operação de transferência de rendimentos. Desta forma, os tratados poderiam funcionar como hipótese indevida de planejamento tributário.

“Neste caso, um sujeito alheio ao quadro dos beneficiários do acordo, organiza atividades e meios com a finalidade de gozar de vantagens que o tratado reservaria exclusivamente para os residentes dos países signatários. A esta seleção do melhor tratado a doutrina denomina *treaty shopping*, traduzido por *busca da melhor convenção internacional*”. (Torres, p.35, *apud* Bianca Castellar de Faria, 2006, pag. 87).

Os acordos internacionais que inibem a bitributação promovem a redução do imposto incidente sobre o lucro das empresas nacionais, nos países onde desenvolvem as suas atividades, bem como a redução, ou até mesmo a eliminação, do imposto sobre os rendimentos que as filiais das empresas brasileiras transferem para o Brasil.

## 8 EFEITOS DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA

Em estudos realizados sobre o tema, Mazzuoli (2011, p.200), explica que:

“Quando regularmente concluídos, os tratados ingressam no ordenamento jurídico interno com vida própria e com sua roupagem original de tratados e, nessa qualidade, revogam a legislação anterior incompatível, tal como faria uma lei superveniente. E além de revogarem a legislação interna incompatível, tal como faria a norma posterior relativamente à anterior, devem os tratados serem observados pelas demais leis que lhe sobrevenham”.

É importante ressaltar que os atos normativos internacionais que fazem parte do ordenamento jurídico nacional não são leis, não podendo a estas serem equiparados; nesse sentido, Mazzuoli (2011, p.200), ressalta que os tratados são atos internacionais aplicados internamente como se leis fossem.

“A roupagem própria de tratados que têm os atos internacionais não se desfaz com sua aplicação interna em tudo semelhante à aplicação das leis. Com a promulgação do texto convencional, os instrumentos internacionais comuns ratificados pelo Estado brasileiro passam a ter força de norma interna, com hierarquia superior à lei, pelo simples motivo de não poderem ser revogados por lei posterior (eles são imunes a qualquer normatividade futura), como está a demonstrar a legislação brasileira (artigo 98, CTN) e a prática internacional contemporânea”.

Os tratados internacionais, a partir do momento no qual são incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, se sujeitam às mesmas regras sobre vigência e eficácia aplicáveis as demais leis.

Considerando o conteúdo material do tratado, pode-se observar que o efeito imediato é o de revogar todas as disposições em contrário ou incompatíveis da legislação infraconstitucional, contudo, deve-se ser observada a exceção quanto às emendas constitucionais. Neste sentido, Mazzuoli (2011, p.360) leciona que:

“Havendo incompatibilidade entre as disposições convencionais e as normas de Direito interno, uma vez que aquelas obedecem, em regra, aos mesmos parâmetros da vigência e eficácia das disposições legislativas domésticas, resolve-se eventual antinomia sempre em favor do tratado, que é hierarquicamente superior a qualquer disposição interna infraconstitucional”.

A referida revogação pode ocorrer de duas formas: expressa ou tácita. Será expressa quando fizer referência à norma a ser revogada e implícita quando houver incompatibilidade com a anterior ou quando regular inteiramente a matéria a qual era regulada pela lei anterior.

Outro efeito dos tratados que pode ser observado abrange os particulares, que poderão reclamar o cumprimento das obrigações, bem como dos direitos deles decorrentes. Todavia, apenas se o cidadão constar como destinatário certo, no conteúdo do instrumento, que será possível tal reclamação, ou seja, aqueles que criam direito subjetivo, como por exemplo o tratado sobre direitos humanos, devendo a reclamação ser dirigida a uma instância judicial interna, ao passo que, segundo Mazzuoli (2011, p.361): “um tratado dirigido única e exclusivamente ao Poder Executivo, para que cumpra determinada providência ou para que mantenha certo relacionamento com um Estado, certamente, não pode ter a sua vigência reclamada, judicialmente, por um particular”. Para o autor, apenas os demais Estados que seriam parte legítimas para reclamar o cumprimento do acordo violado.

O que tem gerado muitas discussões doutrinárias, e até mesmo jurisprudenciais, diz respeito ao efeito imediato dos tratados sobre a legislação tributária interna, que é, conforme já mencionado, o de revogar tudo aquilo que dispor em contrário, ou for incompatível com o conteúdo do acordo internacional. Aqui se faz necessário analisar esses efeitos em dois momentos distintos: quando da existência de leis anteriores à celebração dos tratados e a criação de leis posteriores a sua celebração.

Rezek (*apud* Dilton, 2008, p.14), considera que “não se coloca em dúvida, em parte alguma a prevalência dos tratados sobre as leis internas anteriores a sua promulgação”. De acordo com Dilton (2008, p.14): “ o problema reside no caso de conflitos entre tratados internacionais e norma infraconstitucional posterior, ou em saber se há hierarquia entre leis e tratados internacionais, principalmente os tratados internacionais em matéria tributária”.

Para um melhor entendimento do assunto, faz-se necessário compreender qual é o alcance da expressão “legislação tributária”. Remetendo-se ao artigo 96 do CTN, observa-se que tal expressão não diz respeito apenas às leis, mas também abrange os tratados, convenções, decretos e normas complementares que versem, em todo ou em parte, sobre tributos ou relações jurídicas a eles pertinentes.

Em seu artigo 98, o Código Tributário Nacional prevê a primazia dos tratados

sobre a legislação interna e dispõe que “os tratados ou convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

“Tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribuiu primazia aos tratados internacionais em matéria tributária interna sobre toda a legislação tributária interna, apontando para o fato de os tratados revogarem ou modificarem as normas domésticas sem, contudo, poderem ser revogadas por estas, o que evidentemente lhes atribuiu um respeito à norma *pacta sunt servanda* inscrita no artigo 26 da Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados. O artigo 98 do CTN é o único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre a nossa legislação doméstica. O comando do dispositivo se dirige aos três poderes tributantes: União, Estados Federados e Municípios. E uma vez incorporado o tratado ao ordenamento jurídico pátrio, a revogação ou modificação da legislação tributária das unidades federadas e das municipalidades se opera automaticamente, não sendo necessária qualquer ação legislativa desses mesmos entes para tanto. Daí se entender então que o tratado, concluído pela República Federativa do Brasil, salvo disposição convencional em contrário, atinge a União e os demais entes da República (Estados e Municípios) de forma imediata, produzindo *erga omnes e ex tunc*”. Mazzuoli

A compatibilização do artigo 98 do CTN com as normas jurídicas tributárias nacionais é um tema muito discutido entre a doutrina, fazendo com que gerassem muitas críticas de praticamente a totalidade da doutrina tributarista nacional. Essas críticas dizem respeito não apenas à redação dada ao artigo em tela, como também a sua constitucionalidade. Para os autores dessas críticas, tal dispositivo seria inconstitucional, pois estaria, ao atribuir a certas categorias de normas um *status* supralegal, exercendo função outorgada apenas a Carta Magna, e teria sua redação equivocada ao usar o termo revogação, ao passo que o mais correto seria derrogação. Mazzuoli (2011, p.386) se posiciona da seguinte forma sobre o assunto:

“A primeira delas diz respeito à sua redação, uma vez que – segundo a doutrina especializada – tais tratados não revogam propriamente a legislação tributária interna, mas sim sobre ela prevalecem no caso concreto. Entendem os autores tributaristas que a expressão *revogação* foi mal utilizada pelo Código, que deveria ter se referido à *derrogação* da legislação tributária interna pelos tratados. Em verdade, o que ocorreu foi que o CTN preferiu se referir a uma expressão que é *gênero*, e não da *espécie* correta, que realmente seria o termo “derrogam”. Como se sabe, “revogação” é gênero do qual fazem parte duas espécies: a *ab-rogação* (revogação total de uma lei) e a *derrogação* (revogação parcial dessa mesma lei). Assim, quando o CTN se utiliza da expressão - gênero *revogação*, deve o interprete ler aí que a referência diz respeito a sua espécie *derrogação*, em homenagem à precisão técnica. A segunda crítica formulada pela doutrina ao artigo 98 do CTN – esta sim com interesse ao Direito Internacional – diz respeito a sua aparente

inconstitucionalidade. Objeta-se ser inconstitucional tal dispositivo, pelo fato de ele ter atribuído a uma certa categoria de normas um grau hierárquico (superior) que somente o texto constitucional pode atribuir. Neste sentido, não caberia a legislação complementar (como é o caso do Código Tributário Nacional que, como é sabido, foi recepcionada pela Carta Magna de 1988 com *status* de “lei complementar”) disciplinar qualquer hierarquia de normas sem a autorização da Constituição. Para nós, equivocados estão aqueles que assim entendem. E tal equívoco provem da falta de observância de que tal norma (artigo 98 do CTN) faz exatamente o papel que cabe às leis complementares, que é o de *complementar as normas constitucionais*, direcionando o seu comando à lei ordinária, a fim de que esta observe (na dicção do artigo 98 em comento) o comando estabelecido pelos tratados. As leis complementares – como é o caso do CTN – são expressamente recebidas pelo texto constitucional (artigo 59, inciso II) como espécies normativas capazes de disciplinar, de forma detalhada e uniforme, o sistema tributário nacional, aí inclusa a deliberação sobre a hierarquia normativa das normas convencionais em matéria tributária no Direito Brasileiro.

Para Betina (1999), o legislador se equivoca utilizar o termo revogação da norma interna, uma vez que não se está diante de uma *ab-rogação*, pois os normativos internos continuam tendo validade e eficácia. As normas internas perdem eficácia somente naquilo em que dispõem de forma conflitante com os normativos internacionais e apenas para o grupo de indivíduos e situações disciplinados no tratado internacional, fato este que se denomina derrogação.

Alberto Xavier *apud* Betina (1999, p.114), ao tecer comentários à redação do dispositivo legal em tela destaca que:

“É incorreta a redação deste preceito quando se refere a “revogação” da lei interna pelos tratados. Com efeito, não está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de situações e pessoas, limitação esta que caracteriza o instituto da derrogação”.

Mazzuoli (2011, p.361), observa que: “o que não pode ocorrer é o contrário, um tratado ser revogado por lei posterior”. Se isso ocorrer, uma lei superveniente prevalecendo sobre um tratado, o Estado, o qual assumiu um compromisso internacional, poderá ser responsabilizado internacionalmente. Não faz o menor sentido, sendo até mesmo um contrassenso, assumir um compromisso para descumpri-lo depois.

Contrapondo as palavras de Mazuoli, Ricardo Alexandre (2012) considera que se estaria diante de um paradoxo da democracia, caso em que as gerações futuras ficariam presas por regras estabelecidas por gerações passadas, se não fosse possível um tratado ser modificado ou revogado internamente por uma lei ordinária

posterior.

Outro entendimento apresentado pela doutrina, ao interpretar o artigo 98 do CTN, conforme Sabbag (2012), é considerar o tratado como sendo uma lei especial, desta forma, o uso da expressão “revogar a lei interna” deixa de ser relevante, pois, haveria o convívio harmônico das normas. Não se trata de revogação, mas sim de suspensão, ou alteração, da norma tributária brasileira, o que faz com que eventual modificação de uma norma interna fica restrita apenas à matéria daquele tratado específico.

Segundo o mesmo entendimento de Sabbag, Ricardo Alexandre (2012) ao tecer comentários sobre o Decreto 4.853, que promulgou a Convenção Internacional entre Brasil e Chile, a qual estipulou uma regra que impede a aplicação brasileira do imposto de renda no que se refere aos rendimentos recebidos por brasileiros trabalhando no Chile, esclarece que a Convenção não revogou ou modificou a legislação tributária brasileira, tais disposições seriam especiais com relação à legislação do imposto de renda, prevalecendo sobre estas. Ricardo Alexandre (2012, p.201), conclui que “a questão se resolve, portanto, simplesmente com a aplicação da regra da especialidade, segundo a qual a regra especial deve ser aplicada com preferência sobre a geral, sem modifica-la ou revoga-la”.

O Superior Tribunal Federal, no julgamento da ADIn n. 1.480/2001, afirma que o artigo 98 do CTN versa sobre a consagração do princípio da especialidade e não sobre precedência hierárquica, que seria a normativa da convenção internacional em relação ao direito positivo interno. O conflito entre a legislação interna e o tratado poderia ser resolvido aplicando-se o princípio da especialidade das normas, desta feita, prevaleceria a norma especial (do tratado) sobre a norma geral (da lei interna). Ainda na esteira do STF, foi firmada jurisprudência que ratificou que os tratados internacionais comuns, excetuando-se os tratados que versam sobre direitos humanos, quando incorporados à legislação interna possuem *status* de lei ordinária, o que traz como consequência lógica a prevalência de uma lei interna sobre o tratado, quando este for anterior e incompatível com àquela, fazendo com que ocorresse o descumprimento do tratado por parte do Brasil, ficando este sujeito a sanções constantes do acordo internacional. A partir da citada ADIN, pode-se concluir que o STF não admite que uma lei interna superveniente ao tratado seja considerada sem efeito, ilegítima ou nula naquilo que for incompatível com o tratado, Sabbag (2012).

A partir do RE nº80.004/SE a jurisprudência da Suprema Corte muda o

entendimento que tinha quando da edição do Código Tributário Nacional, deixando de aceitar a prevalência dos tratados em matéria tributária sobre a legislação tributária interna, anterior ou posterior, e passa a considerar o artigo 98 do CTN como regra de exceção, Gilberto de Uhoa Canto, *apud* Mazzuoli (2012).

A Suprema Corte segue o entendimento doutrinário, quanto à natureza dos tratados e convenções internacionais, classificando-os em tratados-contrato e em tratados – normativos.

Ricardo Alexandre (2012), conceitua os tratados normativos como sendo aqueles caracterizados pela generalidade, os quais criam uma regra de Direito Internacional de aplicação cogente pelos signatários, sendo firmados por Estados que possuem vontades coincidentes. Já os tratados contratuais se tem o estabelecimento de obrigações recíprocas entre as partes, ocorrendo prestações e contraprestações, se exaurindo com o seu cumprimento.

Estas classificações dos tratados adotada pela Suprema Corte, conforme explica Mazzuoli (2012), faz com que se tenha uma interpretação restritiva de do artigo 98 do CTN pela Corte Maior e, por interpretar desta forma, o STF confirma a primazia dos denominados tratados-contratos, que versam sobre dupla tributação e tratam de assuntos específicos nas relações bilaterais entre dois Estados, sobre a legislação tributária interna. Nas palavras de Mazzuoli (2012, p.389 ):

“Infelizmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem adotado uma interpretação restritiva do citado dispositivo, entendendo ser o mesmo somente aplicável aos chamados *tratados-contrato* (que são normalmente bilaterais e não dão causa à criação de uma regra geral e abstrata de Direito Internacional, mas à estipulação recíproca e concreta das respectivas prestações e contraprestações individuais com fins comuns) e não ao *tratados-normativos* (os quais por sua vez criam normatividade geral de Direito Internacional, constituindo-se, normalmente, em grandes convenções multilaterais). Tal posicionamento do STF, manifestado inicialmente no julgamento do RE 80.004/SE, carece de fundamento jurídico, uma vez que o artigo 98 não faz qualquer referência a um ou outro tipo de tratado, devendo ser interpretado como aplicável a ambos. Trata-se de aceitar o conhecido brocardo jurídico segundo o qual *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (onde a lei não faz distingue não devemos distinguir)”.

Seguindo o entendimento do STF, o Superior Tribunal de Justiça, nas palavras de Ricardo Alexandre (2012, p. 203) “tem dado importância prática à distinção já tendo chegado a asseverar a integral aplicabilidade da restrição constante no art. 98 do Código Tributário Nacional aos tratados normativos, mas não aos tratados contratuais”. O autor observa que o STJ considera que o artigo 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contrato e os tratados-leis e toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os tratados-contrato e não os tratados leis.

Contudo, como observa Portela (2013), no julgamento do RE 229-096 denota-se que a jurisprudência nacional vem retomando o entendimento da supralegalidade dos tratados de Direito Tributário. Tal julgado proclama reiteradamente a supremacia dos acordos internacionais, com conteúdo tributário, sobre a lei.

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE 229096 / RS - RIO GRANDE DO SUL . RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO. Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÂRMEN LÚCIA. Julgamento: 16/08/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno”.

Ao se referir a outro julgado importante sobre os tratados em matéria tributárias, qual seja, RE 460.320/PR, Portela (2013, p. 230) entende que:

“O relator do processo, Ministro Gilmar Mendes, reiterou que a prevalência dos Tratados em matéria tributária sobre a lei ordinária não vulnera a ordem

constitucional e atende a diversos interesses, como as exigências da cooperação internacional na matéria, a dinamização do desenvolvimento econômico – comercial, o combate a ilícitos tributários, a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes e o respeito aos compromissos internacionais”.

Em que pese o posicionamento do STF em alguns julgados, admitindo o status de supralegalidade dos tratados em matéria tributária, não é pacífico tal entendimento no Pretório Excelso.

Contudo o que foi exposto, a conclusão que se chega é que nenhuma legislação que dispõe de forma contrária ao que foi firmado no tratado poderá ser aplicada, ficando, desta forma, o país obrigado a cumprir com aquilo que compactuou no cenário internacional, ficando nítido que há sim prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna, sendo esta alterada naquilo que for conflitante com os acordos internacionais. Frise-se, portanto, que não se trata de revogação da legislação nacional e sim suspensão ou modificação da legislação anterior naquilo que for incompatível.

Com relação a observância dos tratados pela legislação superveniente, deve ser considerada a jurisprudência do STF, que neste sentido é pacífica, quando estabelece que após regular incorporação ao direito interno, o tratado internacional adquire posição hierárquica idêntica à de uma lei ordinária, não podendo disciplinar, por isso, matéria reservada à lei complementar, mas possibilitando que uma lei ordinária venha a modifica-lo internamente. Como pondera Ricardo Alexandre (2012, p. 203): “caso se entendesse que o Poder Legislativo – Órgão, ao menos em teoria, composto pelos representantes do povo – não mais poderia tomar qualquer medida em relação ao tratado aprovado, estar-se-ia diante de um verdadeiro paradoxo da democracia”. Tal entendimento deve ser visto com cautela, uma vez que para o STF e STJ a norma interna teria prevalência sobre os tratados, com o poder de revoga-los, apenas com relação aos tratados-contratos e não com relação aos tratados-leis.

## 9 METODOLOGIA

As pesquisas podem ser classificadas com base em seus objetivos, com base nos procedimentos técnicos utilizados e com base na abordagem do problema.

Tendo como critério os objetivos da pesquisa, o presente estudo trata-se de uma pesquisa descritiva, uma vez que procura relacionar os tratados e convenções internacionais com a legislação tributária interna. Para Cervo (1996, pag. 49) “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis), sem manipulá-los.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, pode-se concluir que se trata de uma pesquisa bibliográfica, pois a pesquisa terá como base para o seu desenvolvimento a utilização de material já elaborado, tais como livros e artigos. De acordo com Antônio Carlos Gil (2002, pag. 44) “embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas”. Sendo este o caso do presente estudo.

Quanto a abordagem do problema, considerando o exposto por Neves (1994, pag. 01) “a pesquisa qualitativa costuma ser direcionada ao longo de seu desenvolvimento, além disso não busca enumerar ou medir eventos e, geralmente, não emprega instrumental estatístico para a análise dos dados, seu foco de interesse é amplo e parte de uma perspectiva diferenciada da adotada pelos métodos quantitativos” e o fato de que no presente estudo não serão utilizadas medições numéricas dos dados coletados para responder a questão de pesquisa o estudo em tela pode ser classificado como qualitativo.

## 10 CONCLUSÃO

A partir do presente estudo pode-se concluir que os tratados internacionais não revogam a legislação interna, mas sim suspendem ou modificam a legislação anterior com eles incompatíveis, se trata, portanto, de uma derrogação e não de uma ab-rogação. Esse é um ponto, de certa forma, muito pacífico entre a doutrina, porém há aqueles que alegam não ocorrer a suspensão dos normativos nacionais naquilo que versam de forma contrária ao acordo internacional, mas sim, a prevalência da norma específica (tratados internacionais) sobre a geral (legislação interna).

Pode ser observado, também, que as discussões sobre os efeitos dos tratados internacionais sobre a legislação interna se concentram nas legislações posteriores aos acordos internacionais e que dispõem de forma divergente destes, no todo ou em parte. Para uma parte da doutrina, quase a sua totalidade, os tratados têm hierarquia superior às leis, uma vez que não podem ser revogados por estas, tal entendimento tem como base o 98 do Código Tributário Nacional e a prática internacional contemporânea. Para outra parte da doutrina, seria um verdadeiro engessamento da legislação nacional, o fato de leis supervenientes não poderem dispor de forma contrária aos tratados internacionais, eventuais inovações em matéria tributária seriam prejudicadas.

O tema não é pacífico nem mesmo no STF e STJ, os quais mudaram o seu entendimento sobre o assunto no decorrer dos anos, reconhecendo, em julgados mais recentes, a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária sobre o ordenamento jurídico nacional, até mesmo sobre impostos de competência estadual e municipal, tais como ISS e ICMS. No entanto, a interpretação do artigo 98 do CTN é feita de forma restritiva pelos Tribunais Superiores, estes entendem que a prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, se aplica apenas ao chamados tratados-contrato e não ao denominados tratados-lei. Ou seja, os tratados internacionais que criam regra de direito internacional, que são os tratados multilaterais firmados entre Estados, devem ser observados pela legislação superveniente, assim como estabelece o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado, 6ª edição, São Paulo: Método, 2012.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO Vicente. Direito Constitucional Descomplicado, 9ª edição, São Paulo: Método, 2012.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em dezembro de 2014.

CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm). Acesso em abril de 2015.

CUNHA, Fabiana de Azevedo. Os limites dos tratados e acordos internacionais e o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/rev\\_77/artigos/Fabiana-rev77.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_77/artigos/Fabiana-rev77.htm)>. Acesso em maio de 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 33ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público, 5ª edição, São Paulo: RT, 2011.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado, 5ª edição, Salvador: Podium, 2013.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL, Lei nº 5.172, de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em dezembro de 2014.

RIBEIRO, Dilton Rocha Ferraz. Conflitos Entre Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Leis Ordinárias. Dissertação (Pós - Graduação *Lato Sensu* em Direito

Tributário) LFG – UNISUL.

BRASIL, Recurso Especial 90871, disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199600178259&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em junho de 2015.

BRASIL, Recurso Especial 229096, disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+229096%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+229096%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k4vu8sr>>. Acesso em maio de 2015.

BRASIL, Acordos Internacionais em Bitributação, disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> 15/06/2015>. Acesso em junho de 2015.