

SISTEMATIZAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

Demes Britto

1. Introdução

O propósito da presente pesquisa é analisar a evolução dos institutos de Direito Tributário relativos à Tributação Internacional no Brasil até chegarmos ao debate sobre aplicabilidade das regras contidas nos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação ante ao Direito Interno.

Para tanto, partimos dos enunciados prescritivos da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969), da Organização para Cooperação e Desenvolvimento – OCDE, e Organização das Nações Unidas – ONU, que indicam aos Países a interpretação das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação.

A problemática diz respeito acerca do nível hierárquico em que os Tratados e Convenções Internacionais são recepcionados pelo ordenamento jurídico interno Brasileiro. Como forma de estudar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, e dar visibilidade a pesquisa, o estudo se propõe a contextualizar a jurisprudência que se pacificou no STF desde o julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004/SE, no sentido de que os Tratados Internacionais são incorporados no ordenamento jurídico interno com *status* de lei ordinária, a partir daí, passou a predominar a paridade entre norma interna e Tratado Internacional, sendo utilizado o critério cronológico – i.e., da regra *lex posterior derogat priori* – para resolução dos conflitos entre normas internas e Tratados Internacionais, propomos para solução do problema á luz da linguagem descritiva, como ciência do direito, a aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacio-

nal- CTN, para solucionar conflitos entre normas internas tributárias e Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação.

1.1 A problemática de conflito entre normas internas e tratados internacionais tributários

A problemática de conflito entre Tratados Internacionais e normas internas, se posterga desde a década de 70, segundo o entendimento do STF até 1977, posicionava-se no sentido da primazia do Tratado Internacional quando em conflito com a norma infraconstitucional, após 1977, foi modificado este entendimento. A Suprema Corte após o julgamento do clássico RE 80.004- SE (Rel. Min. Cunha Peixoto) veio a modificar o ponto de vista anterior do STF. A partir de então, a Corte tem adotado o sistema paritário ou monismo moderado (aplicado nesta linha cronológica), o que se reflete na insegurança jurídica de que os Tratados Internacionais possuem status de lei ordinária.

A matéria julgada do Recurso Extraordinário n. 80.004- SE, tratava-se do conflito envolvendo a Lei Uniforme de Genebra sobre as letras de Câmbio e Notas Promissórias, o que na época era regulada pelo Decreto Lei n. 57.663 de 1966, e lei interna posterior, o Decreto Lei n. 427/69. A discussão relacionava-se á obrigatoriedade ou não da existência do aval posto na nota promissória, o que era uma exigência formal para validade jurídica do título o que não constava estava descrito na norma internacional¹.

Ao fim do julgamento prevaleceu o Decreto Lei n. 457/69, como norma valida, valendo-se o STF da regra *lex posterior derogat priori*, assim passou a predominar que a hierarquia entre lei interna e tratado internacional seria aplicado o critério cronológico da *regra lex posterior derogat*

1. Recurso Extraordinário n. 80.0004 SE. Disponível em www.stf.jus.br. Acessado em 20/01/2010.

priori, nos casos em que há conflito entre as normas internas e os tratados internacionais².

Portanto, para o STF, após 1977 e antes da Emenda Constitucional n. 45, prevalece o entendimento de que todos os Tratados Internacionais de Direitos Humanos ou não, sejam incorporados como lei ordinária, tese seguida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Ao verificarmos, os Tratados Internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação se percebe a dificuldade de aplicação no ordenamento jurídico interno, os Tribunais vêm enfrentando duas questões para julgar: a primeira é se há hierarquia ente as leis ordinárias e os Tratados Internacionais, a segunda é saber se o artigo 98³, do Código Tributário Nacional – CTN de 1966 é válido em face da Constituição de 1988.

A discussão tem extrema relevância, recentemente o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário n. 460.320, que trata de um Tratado Internacional celebrado entre o Brasil e a Suécia, a fim de evitar a bitributação Internacional em matéria de imposto de renda, invoca a lei ordinária n. 8.383/91, a qual prevê a incidência do imposto do imposto de renda em operações que são remetidos dividendos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O julgamento demonstra que o Supremo Tribunal Federal esta mudando seu entendimento quanto à recepção dos tratados internacionais no ordenamento jurídico interno, em seu voto o Min. Gilmar Mendes esclarece que: “não se pode ignorar que os acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação e que atinja os objetivos de cada estado, com o menor custo e parece evidente a possibi-

2. Recurso Extraordinário n. 80.0004 SE. Disponível em www.stf.jus.br. Acessado em 20/01/2010.

3. Código Tributário Nacional – CTN: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

lidade de afastar a aplicação de normas internacionais por meio de legislação ordinária, inclusive no âmbito Estadual e Municipal esta defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional⁴.

Portanto, para atingir os objetivos deste trabalho o autor utiliza os conceitos, princípios, a doutrina do Direito Internacional Tributário, a jurisprudência, o direito comparado, e as recomendações da OCDE para evitar a dupla tributação.

2. Breves considerações acerca do direito tributário internacional

O Direito Tributário Internacional resulta dos enunciados prescritivos internacionais que têm por objetivo o estudo dos fenômenos das normas jurídicas nacionais. Para **ALBERTO XAVIER** (2002, p.47), o Direito Tributário Internacional trata das situações tributáveis internacionais, isto é, que tenham elementos de conexão com mais de uma ordem jurídica nacional. Engloba, pois, todas as normas que delas se ocupem, tenham fonte de produção interna ou internacional⁵.

É o caso não apenas das normas tributárias derivadas de tratados internacionais de comércio, de navegação, e de outros, assim como de convenções internacionais tendentes a evitar a dupla tributação e as evasões fiscais, mas também das normas estabelecidas por iniciativa de um só Estado, sem dependência de acordos internacionais, mas visando situações tributárias resultantes da concorrência de soberanias fiscais⁶.

4. Recurso Extraordinário n. 460.320. Disponível em www.stf.jus.br acessado em: 07/03/2012.

5. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

6. KINCHECKI, Cristiano. *O artigo 98 do CTN e o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna*. Dissertação de Mestrado, submetida à UFSC, apud MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 68.

Os enunciados de DTI seriam normas dirigidas a controlar a conduta dos atores internacionais relacionadas às normas internas de direito tributário, **XAVIER** (1998, p. 3), assinala que o DTI surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado⁷.

Portanto, o Direito Tributário Internacional tem como principal fonte o direito dos tratados, estes acordos podem ser de diversas espécies, apesar dos mais utilizados serem para evitar a dupla tributação, o direito interno (nacional) segue os enunciados da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969), da Organização para Cooperação e Desenvolvimento – OCDE e da Organização das Nações Unidas – ONU, que indicam aos Países a interpretação das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação.

3. Dupla tributação internacional

A *dupla tributação internacional* ocorre acerca da mesma hipótese de incidência, ou seja, mais de um estado soberano exige do mesmo contribuinte, em idêntico espaço temporal, determinado tributo da mesma espécie pela mesma circunstância. Atualmente, grande parte dos autores internacionais reconhece a ocorrência da dupla tributação internacional jurídica, quando presente a regra das quatro identidades, ocorre que a construção doutrinária dos efeitos da dupla tributação apresenta algumas dificuldades de interpretação quanto ao elemento jurídico e econômico.

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

XAVIER (1998, p. 3) reconhece a ocorrência da *dupla tributação jurídica internacional* quando estiverem presentes as quatro identidades: i) identidade do objeto; ii) a identidade do sujeito; iii) a identidade do período tributário; iv) a identidade do imposto. Já a denominada *dupla tributação econômica internacional* ocorre quando presentes apenas três identidades: i) identidade de pressuposto; ii) identidade de tributo; iii) identidade de tempo.

Com efeito, a diferença dos enunciados da dupla tributação reside na existência ou não da identidade dos contribuintes. Caso ocorra, estamos frente à hipótese de *dupla tributação jurídica*, se não houver, será *dupla tributação econômica*.

KLAUS VOGEL, identifica a ocorrência da *dupla tributação jurídica internacional* em três situações: i) quando um estado adota o princípio da residência e outro estado adota o princípio da fonte para tributar o mesmo rendimento auferido pelo mesmo contribuinte; ii) quando o contribuinte é residente simultaneamente em dois ou mais estados, ou quando as regras de origem sobrepõem duas ou mais vezes na mesma transação econômica ou ativo dentro de seu território; iii) finalmente quando um estado adota o princípio da nacionalidade para tributar os rendimentos e outro estado adota o princípio da residência. Em contraste, ocorre a *dupla tributação econômica* quando a mesma transação econômica é tributada em dois ou mais estados durante o mesmo período, para diferentes contribuintes. Além disso, *dupla tributação econômica* pode resultar de regras conflitantes sobre a inclusão ou dedução de elementos positivos ou negativos de renda e ativos como nos casos de *Transfer Price*⁸.

Os acordos sobre o fenômeno da dupla tributação estabelecem normas para evitar sistemáticas de tributação conflitantes, posto que a países

8. Klaus Vogel, Double Tax Treaties and Their Interpretation, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986). Available at: <http://scholarship.law.berkeley.edu/bjil/vol4/iss1/>. Acesso em: 10 de junho. 2012. Tradução livre do autor.

que se pautam na estrutura do princípio da universalidade, pelo critério da nacionalidade ou da residência, há outra estrutura de tributação estabelecida no princípio da territorialidade.

O ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da universalidade, o que consiste na tributação dos rendimentos dos sujeitos que tenham relação pessoal com o país, sendo estes rendimentos realizados ou não neste determinado território.

Nesta linha importante mencionar que em 1956, foi instituído um Comitê Fiscal com a tarefa de apresentar um novo modelo de acordo de bitributação pela Organização Europeia de Cooperação Econômica, que em 1961 passou a se chamar Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

O Comitê Fiscal em 1963 apresentou um modelo de acordo de dupla tributação, em que, à semelhança do modelo elaborado no pós-guerra pela Sociedade das Nações, contemplava-se a tributação na residência⁹.

A dupla tributação poderá ser evitada a partir de métodos unilaterais e bilaterais, o método unilateral cuida da concessão de isenção interna, redução de alíquotas, dedução do valor pago no exterior e a compensação de créditos tributários (o Brasil adota o método do crédito do imposto). E como medida bilateral, os estados soberanos podem celebrar tratados, convenções tributárias para eliminar a dupla tributação e outros acordos internacionais.

9. PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV* n. 7, jan.-jun. 2008, p. 141.

4. Convenções e tratados internacionais

4.1 Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

Em matéria tributária os tratados internacionais para fins de evitar a dupla tributação seguem os princípios de Direito Internacional Público, codificados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), assinada em 22.05.1969, codificou o Direito Internacional consuetudinário, aquele praticado ao longo dos anos, sua negociação envolveu cento e dez Estados, sendo que apenas trinta e dois pactuaram o documento. Dez anos passaram até que a Convenção de Viena, o grande tratado pudesse entrar em vigor para os Estados em número equivalente à quarta parte da comunidade internacional¹⁰.

Entre 1969 e 1986, a CVDT avançou ao estabelecer o direito das pessoas internacionais firmarem tratados internacionais, o que anteriormente era atributo exclusivo dos Estados Soberanos¹¹.

Conforme preleciona **MAZZUOLI**, a Convenção de Viena chamada *Lei dos Tratados*, *Código dos Tratados* ou ainda *Tratado dos Tratados* é um dos mais importantes documentos já concluídos na história do Direito Internacional Público. A convenção regula desde questões pré-negocias (capacidade para concluir tratados e plenos poderes), até o processo de formação dos tratados (adoção, assinatura, ratificação, adesão, reservas etc.). E ainda a convenção pode ser citada como *pacta sunt servanda*

10. REZEK, F.J. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 13.

11. SILVA, Geraldo Eulalio do Nascimento. *Manual de Direito Internacional Público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 29.

(art. 26) o qual o Direito Interno não pode legitimar a inexecução de um tratado (art. 27)¹².

O Brasil ratificou a Convenção de Viena em setembro de 2009 – mais de quarenta anos se passaram (de maio de 1969). No entanto, mesmo antes de tal retificação, o Itamaraty de forma oficial sempre se pautou nas regras da Convenção de 1969¹³.

Com efeito, a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados teve como principal objetivo definir precisamente o que se entende por *Tratado Internacional*¹⁴. A alínea “a” do art. 2º CVDT, designa tratado como: “acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer esteja consignado num instrumento único, quer em dois ou mais instrumentos conexos, e qualquer que seja a sua denominação particular”.

Para **J.F REZEK** (1988, p. 14) tratado é todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional publico destinado a produzir efeitos jurídicos¹⁵.

Contudo, a CVDT traz a definição quando se trata de interpretação dos tratados, em sua seção III, nos artigos 31 a 33, estabelece que: “*tratado deve ser interpretado de boa fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respectivos objeto e fim*¹⁶”.

HILDEBRANDO ACCIOLY (2002, p. 39) afirma que os tratados devem ser interpretados como um todo, cujas partes se completam umas

12. MAZZUOLI, Oliveira Valerio. *Curso de Direito Internacional Público*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 173.

13. MAZZUOLI, Oliveira Valerio. *Curso de Direito Internacional Público*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 173.

14. *Idem* 20

15. REZEK, Jose Francis. *Direito Internacional Publico – Curso Elementar*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 14.

16. DECRETO N. 7.030, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre os Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Art. 31 a 33.

às outras. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa fosse à intenção das partes.¹⁷

É importante assinalar, que os enunciados de interpretação sugeridos pela Convenção de Viena são maleáveis, portanto o legislador ordinário não deve utilizar a falsa justificativa para excluir quaisquer evidências das intenções pactuadas em tratados internacionais tributários durante sua aplicação.

4.2. Modelo Convenção OCDE para evitar a dupla tributação

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), surgiu oficialmente em 30 de setembro de 1961, quando a Convenção entrou em vigor. Outros países juntaram-se, começando com o Japão em 1964. Hoje, 34 países membros da OCDE, buscam identificar problemas, discutir e analisá-los, promovendo políticas para resolvê-las¹⁸.

Apesar do Brasil não ser membro da OCDE, os tratados internacionais celebrados pelo Brasil adotam o modelo sugerido por esta organização internacional, que tem por objetivo em suas recomendações evitar a dupla tributação de renda, elisão fiscal e impedir o tratamento discriminatório entre os Estados.

Seguindo o modelo OCDE, o Brasil celebrou tratados para evitar a dupla tributação com os seguintes países: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão,

17. SILVA, Geraldo Eulalio do Nascimento. *Manual de Direito Internacional Público*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 39.

18. OECD, History. Tradução livre do Autor. <http://www.oecd.org/about/history/>. Acesso em: 10 junho 2012.

Luxemburgo, México Noruega Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia¹⁹.

A Convenção Modelo OCDE semelhante a das Nações Unidas, encontra-se sistematizada em sete capítulos. Os capítulos I e II- regulam os requisitos para aplicação do tratado, o capítulo III- contém as regras de distribuição de competência dos impostos sobre a renda classificados por classes, no capítulo IV - contém as regras de distribuição de competência dos impostos sobre capital, o capítulo V- determina as consequências das regras dos capítulos III e IV, facultando aos Estados a escolha entre os métodos da isenção e da imputação, no capítulo VI - contém disposições adicionais sobre a discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre a extensão do tratado a partes do território, por fim o VII - capítulo contém as disposições finais sobre a entrada em vigor e cessação do acordo²⁰.

Os países-membros da OCDE adotam amplamente a convenção modelo nas celebrações e de seus tratados internacionais, alcançando assim, a eliminação da dupla tributação internacional.

O Brasil por sua vez, apesar de não ser membro da OCDE, utiliza, espontaneamente, a convenção modelo da OCDE nos tratados assinados com outros países. Entretanto, a adoção espontânea encontra alguns percalços, pois o Brasil, ao celebrar tratados utilizando o modelo OCDE, se vale de algumas regras que conflitam com os demais países-membros, como o caso dos artigos: (art. 7º) lucro das empresas; (art. 10) dividendos e (art. 23-A) método para eliminar a dupla tributação por meio de isenções e créditos, instituindo, pois, regras brasileiras que conflitam com

19. [http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm#África do Sul](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm#África%20do%20Sul)

20. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

as melhores práticas internacionais a despeito do uso do modelo padrão OCDE.

5. Teorias da aplicação entre o direito internacional e o direito interno – monismo e dualismo

Fixadas algumas premissas a respeito dos tratados internacionais tributários e compreendida a importância deles no contexto internacional, cumpre-nos a verificar a relação existente entre os enunciados de direito internacional e do direito interno e, assim analisar os efeitos de hierarquização no ordenamento jurídico interno.

No plano hierárquico das normas jurídicas de Direito Internacional e Direito Interno, duas correntes doutrinárias foram identificadas, a primeira conhecida como Monista, esta corrente teve como principal defensor **HANS Kelsen**, defensor da existência de uma única ordem jurídica tanto internacional como interna. Já a segunda corrente chamada de Dualista, se formou em torno da teoria Monista; liderada por **Karl Heinrich Triepel**, a corrente dualista reconhece dois sistemas jurídicos distintos no ordenamento jurídico interno e internacional.

A Constituição Federal de 1988 do Brasil não trata do assunto expressamente, as construções doutrinárias são frutos de enunciados internacionais. **HELENO TÓRRES** (2001, p. 553)²¹ adverte sobre a necessidade do conhecimento de tais correntes teóricas acerca da relação entre o direito internacional e o direito interno, uma vez que as consequências da opção por uma ou por outra tese implicarão reconhecimento de efeitos específicos quanto á forma de admissão do direito internacional ao direito positivo de um Estado, bem como quanto ao modo de relacionamento entre tais normas, no tocante à hierarquia sistêmica das mesmas.

21. TÓRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional Sobre as Rendias de Empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 553.

Corrente Monista

Os monistas adotam como premissa a unicidade do sistema jurídico, na visão dessa corrente existe apenas uma ordem jurídica tanto interna como internacional; não sendo necessárias normas de fonte interna para produzirem efeitos dos enunciados contidos em tratados internacionais.

Contudo, **HELENO TÓRRES** esclarece que as teses monistas dividem-se em três correntes principais. A primeira, de predomínio do direito interno, afirmando a soberania do Estado e conferindo primazia do direito interno sobre o Direito Internacional. A segunda, de predomínio do Direito Internacional, atribuindo prevalência de aplicabilidade do Direito Internacional em face da lei interna. Os defensores desse modelo entendem que a soberania dos Estados depende da ordem internacional, encontrando nesta sua principal limitação, o que se justifica pelo instituto da responsabilidade internacional, no caso de violação de norma convencional. E a terceira, que é do monismo moderado, admite a equivalência das normas internas e internacionais, recomendando o princípio da lei posterior para solucionar os conflitos entre elas²².

A vertente que defende a primazia do direito interno sob influência de **HEGEL** afirma ter o Estado soberania absoluta, não se sujeitando a qualquer outro sistema jurídico. Seus defensores negam o direito internacional em razão da soberania absoluta do Estado.

Esta corrente sustenta que o direito internacional seria apenas um direito interno em que os Estados apliquem em suas relações internacionais, assim, o direito soberano não passaria de um direito externo²³.

22. TORRES, Heleno. *Plur tributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 558.

23. PINTO, Gustavo. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Sua Relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV*. São Paulo: Direito GV, v. 4, n. 1, jan-jun, 2008. p. 142.

Já os que defendem a primazia do direito internacional, sendo seu principal defensor **HANS KELSEN** (Dolinger, 1996, p. 75), negam a existência de dois ordenamentos jurídicos autônomos e entendem que somente a ratificação dos tratados internacionais produz efeitos no ordenamento jurídico interno e internacional. Essa corrente fundamenta-se pelo princípio *pacta sunt servanda*, a qual os Estados não podem descumprir o que contrataram entre si²⁴.

Com efeito, da incompatibilidade entre as correntes surgiu a terceira vertente conciliatória, o monismo moderado. Defendida por **ALFRED VERDROSS**, discípulo de **KELSEN**, defende a paridade hierárquica do direito internacional e do direito interno. Segundo **JACOB DOLLINGER**, os seguidores dessa vertente postulam que os juízes nacionais devem aplicar tanto o direito nacional quanto ao internacional, de acordo com a regra *lex posterior derogat*, aplicada pela jurisprudência brasileira²⁵. Embora esta corrente reconheça apenas uma ordem jurídica, tem-se admitido o conflito entre enunciados internos e enunciados internacionais, ainda que conflitantes, sendo ambos enunciados válidos no sistema jurídico.

Corrente Dualista

Os partidários da corrente dualista, dentre os quais, destacam-se **TRIPPEL** e **ANZIOLOTTI**, defendem a coexistência de duas ordens jurídicas distintas, uma interna e outra externa. Admite-se a ordem jurídica interna representada pela Constituição e demais leis internas de cada país; e a ordem jurídica internacional, tendo como principal fonte

24. PINTO, Gustavo. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Sua Relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV*. São Paulo: Direito GV, v. 4, n. 1, jan-jun, 2008, p142, apud Dolinger, 1996. p. 75.

25. PINTO, Gustavo. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Sua Relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV*. São Paulo: Direito GV, v. 4, n. 1, jan-jun, 2008, p142, apud Dolinger, 1996. p. 75.

os tratados internacionais esculpido e desenhado pela vontade soberana dos Estados.

No Brasil se aplica a corrente do monismo moderado, defendido por alguns autores no sentido de paridade hierárquica do direito internacional e direito interno foi superada pelo posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal – STF em dois *leading cases*: a ADIn 1.480 e a CR 8.279.

Em ambas as oportunidades, a Suprema Corte se manifestou de forma unânime, direta e precisa sobre o tema do monismo e dualismo, acabando com as dúvidas antes existentes. Destaca-se a posição do Supremo na CR.279, nas passagens em que classifica o sistema brasileiro com dualismo moderado, com base, entre outros, no RE n. 71.154²⁶.

6. Celebração de tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro em face da Constituição de 1988

Consoante supramencionado, o sistema adotado no Brasil é dualista de forma mitigado, também conhecido como dualismo moderado. Desta forma, há dois ordenamentos jurídicos distintos e independentes, sendo aplicável o direito internacional por meio da observância de determinados requisitos previstos na Constituição Federal de 1988.

Primeiramente cabe-nos mencionar que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 84, inciso VIII, estabelece competência privativa para o presidente de a República celebrar tratados, convenções a atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional²⁷, sendo de competência exclusiva do Congresso Nacional “resolver definitivamente

26. PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil. *Revista Direito GV* n. 7, jan.-jun. 2008, p. 147 e 148.

27. Constituição Federal de 1988, art. 84, VIII.

sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional²⁸”.

Portanto, depois de celebrado o tratado ou convenção internacional pelo chefe do Executivo, seu texto é submetido à aprovação do Poder Legislativo, que após aprová-lo por meio de Decreto Legislativo, o remete novamente ao presidente da República para que o promulgue por meio de Decreto Executivo.

Muito se discute sobre as disposições de eficácia e validade do tratado, o tratado é válido desde o decreto legislativo, desde a ratificação pelo Presidente ou a partir do Decreto Presidencial. **PAULO DE BARROS CARVALHO**, defende que o tratado é válido a partir do Decreto legislativo, uma vez que o Executivo já teria manifestado sua anuência com o texto ao enviá-lo ao Congresso Nacional, bastando apenas o referendo deste para sua aplicabilidade e eficácia. Por seu turno, **HELENO TÔRRES**, tem o entendimento de que o tratado passa a ter validade na ordem interna a partir do Decreto Executivo do Presidente da República²⁹.

7. Tratados internacionais tributários

7.1. Tratados internacionais normativos e contratuais

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004/SE, o Supremo Tribunal Federal atribui grande importância à divisão entre tratados normativos e tratados contratuais. Ao examinar os votos dos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra, verifica-se que na época questionava-se a constitucionalidade do artigo 98 do CTN (vamos ver adiante).

28. Constituição Federal de 1988, art. 49, I

29. PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil – *Revista Direito GV* n. 7, jan.-jun. 2008 p. 145 e 146.

A Suprema Corte construiu o entendimento de que para os tratados internacionais prevalecerem em face da lei interna, e consequentemente abrigar o enunciado do artigo 98 do CTN, o tratado internacional deve estar limitado a “contrato”.

Nesta linha, para melhor compreensão desta análise, cabe trazer a classificação dos tratados normativos e dos tratados contratuais. Os tratados normativos são aqueles por intermédio dos quais pretendem os pactuantes criarem uma norma jurídica à qual serão submetidos. Já os tratados contratuais são aqueles em que o fim não é propriamente o estabelecimento de regras de direito objetivo, mas sim os deveres para as partes pactuantes, mediante a celebração de instrumento sinalagmático cuja finalidade é a conciliação dos interesses divergentes das partes³⁰.

Para **ACCIOLY** e **NASCIMENTO SILVA**, os tratados-leis ou tratados-normativos, são celebrados entre muitos Estados e visam à fixação de normas de direito internacional, como exemplo a Convenção de Viena. Os tratados-contratos normalmente são celebrados entre dois Estados e visam regular interesses recíprocos dos Estados³¹.

MAZZUOLI (2012, p.404), em feliz lembrança cita **PAULO CALIENDO** o qual conclui que: “o uso da classificação dos tratados em duas espécies, normativa e contratual, é claramente descabido como fundamentação para a interpretação restritiva do art. 98 do CTN. De qualquer forma, mesmo a interpretação constritiva do STF confirma a primazia dos tratados sobre a dupla tributação em relação e legislação interna, na medida em que tais tratados são tratados-contrato, que versam sobre assuntos específicos nas relações bilaterais entre dois estados”.

Assim, podemos notar que há grande divergência entre os tratados normativos e contratuais; defendemos que se faz necessária a classificação

30. QUADROS, Fausto de; Pereira, André Gonçalves. *Manual do Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p 182.

31. ACCIOLY; NASCIMENTO E SILVA, 2002, p. 29-30.

dos tratados internacionais tributários, ainda que o entendimento jurisprudencial demonstre a prevalência dos tratados “contrato” na ordem jurídica interna.

8. Código Tributário Nacional –CTN – sistematização de normas veiculadas em tratados internacionais tributários e sua superioridade no ordenamento jurídico interno

8.1. Interpretação do artigo 98 do CTN

O Código Tributário Nacional surge a partir da Lei n. 5.172, em 25 de outubro de 1966, como resultado da reforma operada pela Emenda Constitucional n. 18/65. Todavia, desde 1953, por ordem do então Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, encontravam-se instalados os trabalhos para realizar a codificação do direito tributário brasileiro. Para esta tarefa, foi nomeado Rubens Gomes de Sousa, que ficou encarregado da preparação de um anteprojeto, o qual foi apresentado em 1954.

Este projeto não logrou conversão em lei. Somente mais tarde, sob a égide daquela Emenda n. 18/65, a partir de outro anteprojeto redigido pela Comissão composta dos Professores Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva, que contavam com a ajuda de Aliomar Baleeiro³².

Assim, a Lei n. 5.172/66 foi redigida sob a égide da Constituição Federal de 1946, respeitando o seu art. 5º, XV, b, tendo sido recepcionado pelo § 1º do art. 18, da Constituição de 1967, o qual dispunha: “Lei

32. TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, n. 10, janeiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10/05/2012. Apud, BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. SP: RT, 1975, p. 80-81; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 206.

Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Contudo, o Ato Complementar n. 36, de 13/03/1967, em decorrência dos efeitos de recepção e reconhecendo naquela lei as funções exigidas para lei complementar, atribuiu a denominação com a qual atualmente a reconhecemos, de Código Tributário Nacional³³.

Em face do princípio da recepção constitucional (art. 34, § 5º, dos ADCT/CF), o Código Tributário Nacional foi mantido também pela Constituição de 1988, em tudo o que não seja com ela incompatível³⁴. Para balizar a constitucionalidade do CTN, vejamos a redação do artigo 146, da Constituição Federal, o qual determina expressamente, que cabe à lei complementar: “I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. Alguns doutrinadores defendem que Código Tributário Nacional- CTN, apesar de ser uma lei ordinária “formalmente”, foi recepcionado pela Constituição Federal, por força do art. 146, como lei “materialmente” complementar.

Firmadas algumas premissas sobre a recepção do CTN pela Constituição de 1988, voltemos ao nosso tema central, o artigo 98 do CTN, o qual estabelece superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação interna, ou seja, prevalecem sobre a legislação posterior que lhes sobrevenha.

No entanto, a redação do artigo 98 do CTN foi infeliz ao utilizar o termo “revogam”, devendo este ser interpretado como “prevalecem so-

33. Id. Ibid.

34. Id. Ibid.

bre”. Nesse passo, bem acentuou **MARCO AURELIO GRECO**: “Se um tratado tributário “revogasse” a legislação interna como este previsto no texto do artigo 98, sua eventual denúncia provocaria um vazio no legislativo, pois a lei interna estaria revogada. Por outro lado, se o efeito é apenas de suspender sua eficácia da lei interna, a eventual denúncia do tratado, simplesmente inibe a eficácia da lei interna e, por consequência, esta retoma sua plena eficácia, sem que isto signifique repristinação”³⁵.

HANS KELSEN, a seu turno, assevera que o termo derrogação significa o mesmo que abolição da validade da norma jurídica. Não importa se abolição da norma é parcial ou total: a função de uma norma derrogante não é apenas – como as outras normas – imposição, autorização, permissão de uma conduta fixada. Ela não diz que sob certas condições deve ocorrer determinada conduta; e sim extingue o ser-devido de uma conduta estatuída numa norma até agora válida. Ela não estatui um dever-ser, mas um não-dever-ser³⁶.

Estas são breves considerações sobre o relevante e complexo tema dos tratados tributários internacionais e sua relação com o direito interno. Não obstante, permanecem ainda, as críticas e alguns questionamentos relativos à possibilidade de os tratados serem interpretados sob a dicção defeituosa do artigo 98 do CTN. Muito mais há de ser debatido; por enquanto, resta os tribunais decidirem de forma coerente quanto à prevalência dos tratados internacionais tributários “contratos” em face da legislação ordinária.

35. GRECO, Aurelio, Marco. *Globalização e Tributação da Renda Mundial*. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, 2003. p. 85.

36. CF. Hans Kelsen. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986. p. 141: “O que pensa com abolição total de uma norma é a cassação de sua validade, quer isto dizer, de sua existência específica”.

9. Conclusões

Constatou-se que a legislação brasileira é obscura, não mostrando que norma deve prevalecer quando forem contrárias, ficando a cargo da doutrina e da jurisprudência estabelecer qual teoria melhor retrata a realidade brasileira, não sendo as posições pacíficas quanto este ponto. Com base no RE 80004/77, entretanto, firmou-se no STF o entendimento de que a norma posterior derogaria a anterior com ela conflitante, o que leva a crer que se estaria adotando um monismo moderado.

Quanto ao artigo 98 do CTN, percebe-se que sua redação está incorreta ao dispor que os tratados e as convenções internacionais “revogam” a legislação tributária interna, se um tratado tributário “revogasse” a legislação interna como este previsto no texto, sua eventual denúncia provocaria um vazio no legislativo, pois a lei interna estaria revogada.

Portanto, para assegurar a segurança jurídica nas relações do Brasil com a comunidade internacional, bem como para o seu próprio desenvolvimento, sugerimos uma proposta de Lei Complementar para alterar os dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – artigo, com a seguinte redação: “Art. 98- A. Os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre as leis ordinárias, decretos, portarias. (NR)”

