

PAULO BORBA CASELLA  
UMBERTO CELLI JUNIOR  
ELIZABETH DE ALMEIDA MEIRELLES<sup>e</sup>  
FABRÍCIO BERTINI PASQUOT POLIDO  
(Organizadores)

# Direito Internacional, Humanismo e Globalidade

Guido Fernando Silva Soares  
*Amicorum Discipulorum Liber*

SÃO PAULO  
EDITORA ATLAS S.A. – 2008

- 23 Algumas Questões Específicas do Direito Internacional:  
Língua dos Tratados e Reforma da ONU  
(*Araminta de Azevedo Mercadante*), 373
- 24 Reminiscências de Francisco de Vitória nas Lições de Guido Soares  
(*Fernando Augusto Albuquerque Mourão*), 391
- 25 *Rule of Law* e Direito Internacional: um Ensaio de Aproximação  
(*Salem Hikmat Nasser*), 399
- 26 Convergência na Cooperação entre a OMPI e OMC e o Desenvolvimento  
do Direito Internacional da Propriedade Intelectual  
(*Fabício Bertini Pasquot Polido*), 407
- 27 A Execução das Sentenças da Corte Interamericana de Direitos Humanos no Brasil  
(*André de Carvalho Ramos*), 451
- 28 Direito do Mar e Solução Jurídica de Controvérsias: das Origens até o Século XIX  
(*Vicente Marotta Rangel*), 469
- 29 Conceitos de Estado  
(*Nina Beatriz Stocco Ranieri*), 474
- 30 Mudanças Climáticas Globais: Desafio a uma nova Relação entre  
o Direito Internacional do Meio Ambiente e as Relações Internacionais  
(*Fernando Cardozo Fernandes Rei e Kamyla Cunha*), 488
- 31 Direito Ambiental Internacional e a Indústria do Petróleo  
(*Marilda Rosado de Sá Ribeiro*), 503
- 32 Acordos de Leniência em Direito Concorrencial: Práticas e Recomendações  
(*João Grandino Rodas*), 527
- 33 A Capacidade dos Estados Federados para Celebrar Tratados Internacionais  
Segundo a Doutrina do Direito Internacional Público  
(*José Blanes Sala e Clara Maria Faria Santos*), 542
- 34 Relação entre Tratados Internacionais e a Lei Tributária Interna  
(*Luís Eduardo Schoueri*), 563
- 35 Tombamento e Imunidade de Bens das Missões Diplomáticas e Consulares  
(*Fernando Fernandes da Silva*), 588
- 36 Panorama Jurídico-econômico dos Investimentos Transnacionais: Análise Crítica  
(*Geraldo de Camargo Vidigal, Geraldo Facó Vidigal, Geraldo de Camargo Vidigal  
Neto*), 599

## Relação entre Tratados Internacionais e a Lei Tributária Interna

Luís Eduardo Schoueri

**Sumário:** 1. *Introdução*; 2. *Acordos de bitributação e lei interna*; 3. *Tratados internacionais e lei interna na jurisprudência brasileira*; 4. *Constitucionalidade do art. 98 do CTN*; 5. *Conclusões*.

### 1 Introdução

As relações entre as normas de direito interno e os tratados internacionais têm merecido, ao longo dos anos, amplo destaque e intensas discussões na doutrina e jurisprudência pátrias e estrangeiras.

O saudoso Prof. Guido Fernando Silva Soares apresentou inestimáveis contribuições ao desenvolvimento da doutrina brasileira acerca do tema, com lúcidas conclusões a respeito da relação entre o Direito Internacional e o direito interno.<sup>1</sup>

O Professor ressaltava a complexidade do tema, considerando-se seu difícil enquadramento na teoria do Direito, e os reflexos de ordem prática, que se fazem sentir no momento em que os aplicadores do Direito encontram dispositivos normativos contraditórios, uns oriundos do direito interno, outros do Direito Internacional.<sup>2</sup>

Nos tribunais pátrios, a questão apresenta-se igualmente tormentosa, principalmente, em função das diversas mudanças de posicionamento dos órgãos julgadores, não sendo possível falar em "entendimento pacificado".

<sup>1</sup> Cf. Guido Fernando Silva SOARES, *Curso de direito internacional público*, v. 1, São Paulo: Atlas, 2002, p. 201-239.

<sup>2</sup> Cf. op. cit. (nota 1), p. 201.

Ademais, a escassez de disposições constitucionais e infraconstitucionais sobre o processo de integração dos tratados internacionais ao direito interno, bem como sobre a hierarquia entre normas de direito interno e os referidos tratados, torna a questão ainda mais difícil ao intérprete.

A este respeito, o Prof. Guido Soares afirmou: "No caso do Brasil, é necessário enfatizar-se que a lacuna de normas claras em sua Constituição Federal de 1988, no referente ao relacionamento entre o Direito Internacional e as normas do ordenamento jurídico nacional, resultou numa doutrina desencontrada e numa jurisprudência vacilante."<sup>3</sup>

Na seara tributária, contudo, há dispositivo legal específico acerca da posição dos tratados e convenções internacionais no ordenamento jurídico brasileiro. Dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". No entanto, também a constitucionalidade do art. 98 do CTN é discutida entre os juristas brasileiros.

Face a todas as divergências que circundam o tema, pretende-se, no presente capítulo, apontar que, do ponto de vista do Direito Tributário, a impossibilidade da legislação interna de alterar as disposições dos tratados internacionais (acordos de bitributação) decorre dos limites da jurisdição do Estado, e não da hierarquia entre as normas internacionais e as normas de direito interno.

Para tanto, será analisada detidamente a questão da relação entre os acordos de bitributação e a lei interna, em seus vários desdobramentos doutrinários e jurisprudenciais.

## 2 Acordos de bitributação e lei interna

Uma das mais relevantes discussões acerca dos acordos de bitributação diz respeito à observância, obrigatória ou não, pelos Estados contratantes. Vem à tona, aqui, o tema da relação entre os acordos de bitributação e a lei interna,<sup>4</sup> tradicionalmente tratado pela doutrina como uma questão de "prevalência" das normas internacionais.

Todavia, no estudo da relação entre os acordos de bitributação e a lei tributária interna, o tema dos limites à jurisdição dos Estados parece ser preliminar à discussão da referida questão de prevalência.

De fato, deve-se reconhecer que os acordos de bitributação e a lei interna pertencem a ordens jurídicas distintas (internacional e nacional, respectivamente).

<sup>3</sup> Cf. op. cit. (nota 1), p. 239.

<sup>4</sup> Esse tema já foi estudado com detalhes em outra oportunidade. Cf. Luís Eduardo SCHOUER, *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação in Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, 2003, v. 17, p. 319 ss.

te), bem como que tais tirá que o legislador tr

Para que se proce apresentar breves cons

No campo process do Estado, na qual est maneira imparcial, bus ção dos conflitos realiz jetivado no Estado.<sup>5</sup>

Celso de Albuquer nacional como um dos

A jurisdição, exerci e exclusiva. Geral porq ordem legislativa, adm jurisdição, o Estado loc ção, uma vez que é det

A noção de jurisd atividade e poder. É fun vés de uma atividade c consubstancia uma mar de de decidir imperativ

Partindo do concei e concretização do Dir concretos e, quando n suas decisões.<sup>9</sup>

Parece natural, nes na sua faceta de poder o poder normativo prin que os contornos da apl deste mesmo Estado.

<sup>5</sup> Cf. Antonio Carlos de AL MARCO, *Teoria Geral do Proc*

<sup>6</sup> Cf. Celso D. de Albuquer Janeiro: Renovar, 2002, p. 43

<sup>7</sup> Cf. José Francisco REZEK raiva, 1998, p. 160-161.

<sup>8</sup> Cf. Antonio Carlos de AL MARCO, op. cit. (nota 5), p.

<sup>9</sup> Cf. Marília Machado GAT ção de controvérsias da OMC São Paulo, Juarez de Oliveira

), bem como que tais acordos visam a delimitar os contornos nos quais se admitirá que o legislador tributário doméstico atue.

Para que se proceda ao exame da temática ora tratada, faz-se necessário apresentar breves considerações acerca da noção jurídica de "jurisdição".

No campo processual, o termo "jurisdição" é definido como uma das funções do Estado, na qual este substitui os titulares de interesses em conflito para, de maneira imparcial, buscar a solução da controvérsia que os envolve. A pacificação dos conflitos realiza-se, então, através da atuação da vontade do direito objetivado no Estado.<sup>5</sup>

Celso de Albuquerque Mello classifica o exercício da jurisdição no território nacional como um dos direitos fundamentais dos Estados.<sup>6</sup>

A jurisdição, exercida pelo Estado em seu território, caracteriza-se como geral e exclusiva. Geral porque o Estado, em seu território, exerce as competências de ordem legislativa, administrativa e judicial; exclusiva porque, no exercício dessa jurisdição, o Estado local não enfrenta a concorrência de qualquer outra jurisdição, uma vez que é detentor do monopólio do uso legítimo da força pública.<sup>7</sup>

A noção de jurisdição apresenta, concomitantemente, as facetas de *função, atividade e poder*. É *função* do Estado resolver os conflitos interindividuais, através de uma *atividade* ordenada e regulada pelo Direito. Outrossim, a jurisdição consubstancia uma manifestação do poder estatal, conceituado como a capacidade de decidir imperativamente e impor decisões.<sup>8</sup>

Partindo do conceito de poder, pode-se afirmar ser a jurisdição a aplicação e concretização do Direito pelo Estado, que dita as regras, aplica-as aos casos concretos e, quando necessário, utiliza-se de atos coercitivos para assegurar suas decisões.<sup>9</sup>

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

<sup>5</sup> Cf. Antonio Carlos de ARAÚJO CINTRA, Ada Pellegrini GRINOVER e Cândido Rangel DINAMARCO, *Teoria Geral do Processo*, 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 139.

<sup>6</sup> Cf. Celso D. de Albuquerque MELLO, *Curso de Direito Internacional Público*, v. 1, 14. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 432.

<sup>7</sup> Cf. José Francisco REZEK, *Direito Internacional Público: curso elementar*, 7. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 160-161.

<sup>8</sup> Cf. Antonio Carlos de ARAÚJO CINTRA, Ada Pellegrini GRINOVER e Cândido Rangel DINAMARCO, op. cit. (nota 5), p. 139.

<sup>9</sup> Cf. Marília Machado GATTEI, A importância da jurisdicionalização dos procedimentos de solução de controvérsias da OMC in *Direito do comércio internacional*, Alberto do Amaral Júnior (Coord.), São Paulo, Juarez de Oliveira, 2002, p. 108-109.

Consoante observa Alberto Xavier, uma das principais funções do Direito Internacional Público é a demarcação das esferas de validade das diversas ordens nacionais. Determina-se, desta forma, a quem, como e quando as leis nacionais dos Estados soberanos podem ser aplicadas, a que o autor chama de atribuição de *jurisdictions*. A soberania seria, portanto, *uma pré-condição da jurisdição, de tal modo que esta só existe onde a primeira existir e, inversamente, perde o seu título onde aquela cessar*.<sup>10</sup>

Assim, somente após a referida determinação de jurisdição é que os Estados podem definir o âmbito de incidência de suas leis. Por conseqüência, a existência de efetiva jurisdição deve ser vista como pressuposto inafastável para a aplicação da lei.

Um exemplo da importância da questão da jurisdição na definição do âmbito de aplicação das leis pode ser referido a partir das implicações que a reunificação alemã (em 1990) trouxe à extensão da jurisdição da antiga Alemanha Ocidental (República Federal da Alemanha).

A Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) foi promulgada em 23 de maio de 1949 pelo conselho parlamentar (composto por representantes dos parlamentos dos Estados – *Länder*) da então Alemanha Ocidental para ser uma espécie de constituição federal alemã, reconhecendo no art. 146 que quando a Alemanha restabelecesse sua completa união e liberdade, as disposições de tal norma passariam a ser aplicáveis a todo o território alemão.

A designação da referida norma como “lei fundamental” (*Grundgesetz*), em lugar de “constituição” (*Verfassung*), revela que tanto tal norma quanto o próprio Estado federal que ela estabelecia (“República Federal da Alemanha”) eram soluções provisórias, as quais deveriam durar apenas até a reunificação.

O processo de reunificação da Alemanha, visto à época pelos membros do parlamento da Alemanha Ocidental como um processo político que deveria ocorrer em curto espaço de tempo, acabou, contudo, sendo atrasado em quatro décadas com a deflagração da Guerra Fria.

Finalmente, na reunificação optou-se por adotar a fórmula de uma adesão dos Estados da Alemanha Oriental (“República Democrática da Alemanha”) à República Federal da Alemanha. Em lugar de promulgar-se uma nova constituição, como chegou a ser cogitado à época, decidiu-se pela manutenção da vigência da Lei Fundamental (com a edição de algumas alterações), a qual passou a ser a norma constitucional da moderna Alemanha reunificada.

<sup>10</sup> Cf. Alberto XAVIER, *Direito tributário internacional do Brasil*, 6. ed., atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 13.

Essa opção implicou da Alemanha a todo o território à aplicação do ordenamento.

Ou seja: as leis que os diversos Estados da República aplicam para os novos Estados,

Isso vale também para os cinco novos Estados.

Num raciocínio inverso, se desligasse daquela união a Alemanha não mais seria aliada.

Em síntese: estendendo a jurisdição; restringida a jurisdição.

Aplicando-se para os novos Estados, chega-se à conclusão que as leis podem apenas ser aplicadas de tributar do Estado nacional.

Em linhas gerais, a jurisdição que delimita a soberania dos Estados tributar fatos que guardam conexão.

Vale recorrer, nesse sentido, ao exemplo do imposto sobre o lucro surdo. Imagine-se uma jurisdição tributar a propriedade.

Muito embora não seja uma imposição tributária, o imposto de renda te-americano viola os limites da legislação doméstica de cada país.

Em suma, as normas de Direito interno ultrapassar os limites do pressuposto da aplicação do Direito interno.

Do mesmo modo, o Direito interno pretende determinar o que termina não ser de conexão.

A soberania dos Estados é limitada pelas regras de Direito Internacional.

<sup>11</sup> Cf. Luís Eduardo SCHREIBER, *Soberania, fonte e universalidade*, in *Revista de Direito Internacional*, Quartier Latin, 2005, p. 320.

Essa opção implicou uma efetiva extensão da jurisdição da República Federal da Alemanha a todo o território alemão, estabelecendo o pressuposto necessário à aplicação do ordenamento jurídico de tal Estado à Alemanha reunificada.

Ou seja: as leis que, por um limite de jurisdição, valiam apenas para os primitivos Estados da República Federal da Alemanha passaram a valer igualmente para os novos Estados, no mesmo momento em que se estendeu a jurisdição.

Isso vale também para a matéria tributária: uma vez estendida a jurisdição para os cinco novos Estados, a lei tributária alemã passou a ser ali aplicável.

Num raciocínio inverso, pode-se cogitar da hipótese em que um Estado se desligasse daquela união: cessada a jurisdição, automaticamente aquela lei tributária não mais seria ali aplicável.

Em síntese: estendida a jurisdição, amplia-se o âmbito de incidência da norma; restringida a jurisdição, igualmente se impede o alcance da lei.

Aplicando-se para o Direito Tributário Internacional o raciocínio até aqui exposto, chega-se à constatação de que as leis tributárias de um determinado Estado podem apenas ser aplicadas até os limites de sua jurisdição. Inversamente, o poder de tributar do Estado não pode ultrapassar os referidos limites jurisdicionais.

Em linhas gerais, a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um *elemento de conexão* com aquele Estado.<sup>11</sup>

Vale recorrer, nesse passo, a um exemplo bastante ilustrativo, ainda que absurdo. Imagine-se uma hipotética situação na qual o Estado brasileiro pretenda tributar a propriedade territorial e predial da Casa Branca, nos EUA.

Muito embora não haja vedação expressa na Constituição Federal pátria a tal imposição tributária, resta claro que a pretensão de tributar a sede do governo norte-americano viola os limites da jurisdição do Estado brasileiro, razão pela qual a legislação doméstica de IPTU não poderá ser aplicada na situação imaginada.

Em suma, as normas de Direito interno de um determinado Estado não podem ultrapassar os limites da jurisdição deste Estado, já que esta configura pressuposto da aplicação de tais normas.

Do mesmo modo, não se poderia vislumbrar, portanto, que uma norma de Direito interno pretendesse dispor sobre matéria que o tratado internacional determina não ser de competência legislativa do Estado.

A soberania dos Estados deve na atualidade ser compatibilizada com as regras de Direito Internacional. A doutrina de Ihering (depois repetida por Jelli-

<sup>11</sup> Cf. Luís Eduardo SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade, in *Princípios e limites da tributação*, Roberto FERRAZ (Coord.), São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326-342.

nek), citada por Baracho, fundamenta na “regra de auto-limitação” a submissão voluntária ao Direito pelo Estado e a sua respectiva limitação.<sup>12</sup>

A faceta externa da soberania, definida como a independência e a igualdade entre os Estados, implica, principalmente, o reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional.<sup>13</sup>

Nesse passo, os tratados internacionais (dentre os quais se destacam os acordos de bitributação) configuram um limite à soberania externa dos Estados-contratantes, um muro de contenção referente ao poder-dever dos legisladores internos de disciplinar questões que constem de tais tratados, normas de Direito Internacional que fixam os limites das jurisdições dos Estados-contratantes.

Deve-se reconhecer, assim, que os acordos de bitributação e lei interna versam sobre matérias cujas competências normativas são distintas.

Ora, como já se apontou, não há que se falar em jurisdição do Estado na ausência de soberania, situação na qual suas normas internas não poderão ser aplicadas, uma vez que lhes faltará inafastável pressuposto.

Ou seja, não se pode admitir a aplicação de lei que contrarie o acordo de bitributação, norma de Direito Internacional que impõe limites – aceitos pelo próprio Estado – à jurisdição nacional. Tal aplicação ultrapassaria o muro de contenção relativo ao poder-dever do legislador interno de disciplinar questões que constem do tratado, configurando uma violação à própria jurisdição do Estado.

Alternativamente, caso se pretenda sustentar que os tratados internacionais são normas de direito interno, a conclusão será idêntica: os tratados internacionais serão aquelas normas que dispõem sobre o alcance do próprio ordenamento no qual eles estarão inseridos.

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

Com base no exposto, parece assentado admitir que a impossibilidade de alteração das disposições dos acordos de bitributação por normas de Direito interno não se fundamenta, conforme entendemos, em uma eventual relação de hierarquia normativa, mas na própria limitação da jurisdição dos Estados-contratantes.

A identificação dos limites às jurisdições dos Estados como pauta da relação entre acordos de bitributação e lei interna, entretanto, não afasta a necessida-

<sup>12</sup> Cf. José Alfredo de Oliveira BARACHO, Teoria Geral da Soberania, in *Revista Brasileira de Estudos Políticos* nº 63/64. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 1986, p. 27.

<sup>13</sup> Idem. *Ibidem*, p. 57.

de de examinar a que especializada.<sup>14</sup>

A questão da preva “dualismo” e do “mon na Alemanha e Anzilo dica nacional e a inter quer quanto às relação entre normas dos dois ordens jurídicas intern a recepção das norma que ocorre através de l

A tal entendimento a existência de um ú que davam prevalênc maior importância no grantes da Escola de V de Marotta Rangel, H Mello). De acordo co co, ao qual se integrat normativos parciais. I

<sup>14</sup> Analisando o estudo re de Direito Internacional da liano relativa a como são co constitucional, e o relacion nacionais. Sob tal aspecto, internacionais nos respectiv tratados internacionais no gilação ordinária infracon em termos de normas “qu internacionais reformarem 1), p. 216-225.

<sup>15</sup> Cf. Karl Heinrich TRIEPI da Faculdade de Direito da U

<sup>16</sup> Cf. Charles ROUSSEAU

<sup>17</sup> Cf. Irineu STRENGER, 1986, p. 78.

<sup>18</sup> Cf. Guido Fernando Sil

<sup>19</sup> Cf. Celso de Albuquerque *internacional privado*. Rio d *ternacional privado*, v. I. Ric Os Conflitos entre o Direito *Direito Internacional*, ano X



de de examinar a questão da prevalência, amplamente tratada pela doutrina especializada.<sup>14</sup>

A questão da prevalência tem sua origem na polêmica entre os defensores do "dualismo" e do "monismo". Segundo os "dualistas", encabeçados por Triepel,<sup>15</sup> na Alemanha e Anzilotti,<sup>16</sup> na Itália e, no Brasil, Irineu Strenger,<sup>17</sup> a ordem jurídica nacional e a internacional seriam independentes, quer quanto a sua origem, quer quanto às relações de que tratam; assim, descabido seria falar em conflito entre normas dos dois sistemas: se não há pontos de contato, inexistente conflito. As ordens jurídicas internacional e interna somente se comunicariam caso houvesse a recepção das normas internacionais nos ordenamentos jurídicos nacionais, o que ocorre através de lei ou ato expresso do Poder Executivo dos Estados.<sup>18</sup>

A tal entendimento, contrapunham-se os "monistas", os quais reconheciam a existência de um único sistema jurídico, dali se desdobrando entre aqueles que davam prevalência às normas do direito internacional e outros que viam maior importância no direito interno. Representam a corrente monista os integrantes da Escola de Viena (Kelsen<sup>19</sup> e Verdross, que receberam, no País, o apoio de Marotta Rangel, Haroldo Valladão, Oscar Tenório e Celso de Albuquerque Mello). De acordo com os monistas, havia apenas um ordenamento jurídico, ao qual se integravam os ordenamentos jurídicos nacionais, como sistemas normativos parciais. De tal modo, as convenções e tratados internacionais te-

<sup>14</sup> Analisando o estudo realizado pelo Prof. Antonio Cassese para curso ministrado na Academia de Direito Internacional da Haia, o Prof. Guido Soares apresentou a classificação do professor italiano relativa a como são considerados os tratados e convenções internacionais, em face da norma constitucional, e o relacionamento das normas internacionais com as normas infraconstitucionais nacionais. Sob tal aspecto, há: (i) constituições que ignoram a questão da inserção dos tratados internacionais nos respectivos ordenamentos jurídicos nacionais; (ii) constituições que colocam os tratados internacionais no mesmo patamar de igualdade que a legislação ordinária nacional (legislação ordinária infraconstitucional); (iii) constituições que elevam os tratados internacionais em termos de normas "quasi" constitucionais; e (iv) constituições que permitem aos tratados internacionais reformarem a própria constituição. Cf. Guido Fernando Silva Soares, op. cit. (nota 1), p. 216-225.

<sup>15</sup> Cf. Karl Heinrich TRIEPEL, As relações entre o direito interno e o direito internacional, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, out. 1966, p. 7-64.

<sup>16</sup> Cf. Charles ROUSSEAU. *Droit international public*. 9. ed. Paris: Dalloz. 1979, p. 4.

<sup>17</sup> Cf. Irineu STRENGER. *Direito internacional privado*, v. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 78.

<sup>18</sup> Cf. Guido Fernando Silva SOARES, op. cit. (nota 1), p. 203.

<sup>19</sup> Cf. Celso de Albuquerque MELLO, op. cit. (nota 6), p. 111-112; Haroldo VALLADÃO. *Direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Freitas BASTOS, 1968, p. 36-53; Oscar TENÓRIO. *Direito internacional privado*, v. I. Rio de Janeiro: Freitas BASTOS, 1965, p. 65-67; Vicente Marotta RANGEL. Os Conflitos entre o Direito Interno e os Tratados Internacionais. *Boletim da Sociedade Brasileira de Direito Internacional*, ano XXIII, nº 45/46, 1967, p. 29-64.

riam vigência imediata nos ordenamentos jurídicos internos, sem necessidade de atos formais de recepção.<sup>20</sup>

Não obstante divergências teóricas iniciais, “monistas” e “dualistas” evoluíram para versões “moderadas”,<sup>21</sup> sendo possível afirmar, com Rudolf Geiger,<sup>22</sup> que, hoje, suas divergências são, apenas, quanto aos princípios jusfilosóficos, não trazendo qualquer efeito quanto à solução de questões individuais.

Guido Soares aponta, a esse respeito, que se deve levar em conta que as formulações teóricas a respeito do monismo e do dualismo foram desenvolvidas em uma realidade política e jurídica distinta da realidade dos dias atuais. Reduzir a complexa discussão sobre as relações entre Direito Internacional e direito interno ao estudo das duas teorias, portanto, seria tentar resolver a questão de maneira bastante simplista.<sup>23</sup>

Sustenta Alberto Xavier que, no Brasil, a afirmação de que os acordos de bitributação sobrepõem-se ao direito interno já se poderia extrair do texto constitucional de 1988,<sup>24</sup> cujo art. 5º, § 2º, consagraria o sistema monista com cláusula geral de recepção plena.

Dispõe o referido dispositivo constitucional:

“§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

<sup>20</sup> Cf. Guido Fernando Silva SOARES, op. cit. (nota 1), p. 204.

<sup>21</sup> Segundo afirma Vogel, a teoria que parece ser mais aceita atualmente é o “dualismo moderado”, pela qual a legislação interna e a internacional constituem duas esferas, que existem separadamente. Para que um tratado exerça a influência pretendida sobre o direito interno, ele deve ser introduzido na legislação interna. Cf. Klaus VOGEL. *The domestic law perspective. Tax treaties and domestic law*. v. 2. Guglielmo Maisto (editor), 2006, p. 3.

<sup>22</sup> Cf. Rudolf GEIGER. *Grundgesetz und Völkerrecht*. Munique: Beck. 1985, p. 16.

<sup>23</sup> Cf. Guido SOARES, op. cit. (nota 1), p. 203.

<sup>24</sup> A respeito da evolução das previsões constitucionais acerca do assunto, afirma Klaus VOGEL, op. cit. (nota 21), p. 6. “Before World War II the problem of treaty overruling by domestic legislation was not referred to by constitutions. The first constitution to confer to international treaties priority over domestic law was that of Japan in 1947. In Europe, the Netherlands went ahead by 1953, inserting Art. 60e into its Constitution of 1815, which is now that Constitution’s Art. 94. In France, Art. 28 of its Constitution of 1946 already provided: ‘Les traités diplomatiques régulièrement ratifiés ayant une autorité supérieure à celle de lois internes...’. Yet this provision was not applied to subsequent statutes. The same was controversial at first with respect to Art. 55 of the French Constitution of 1958, which reads: ‘Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l’autre partie.’ Meanwhile, however, the *Cour de cassation* and the *Conseil d’Etat*, as well as leading scholars, have recognized that the article gives treaties priority over subsequent as well as earlier statutes”.

Dispositivo assemelha-se ao da República Federal da Alemanha. O princípio do direito internacional público prevalece sobre as leis e impõem direitos e obrigações.

Diferentemente, em Portugal, o direito internacional público não se aplica aos tratados. Daí decorre que o princípio geral é que devem ser ratificados por um acordo internacional.

No direito brasileiro, a ratificação de um tratado internacional, em vigor, este estará incorporado ao direito interno e aos direitos e garantias individuais.

Ademais, com a promulgação da Constituição de 2004, acrescidos os artigos 2º e 3º do art. 5º, os tratados e convenções internacionais aprovados em dois turnos, em cada um dos turnos, com a maioria dos votos dos respectivos membros.

Nesse passo, após a aplicação do princípio da igualdade de tratamento, se entendermos que a bitributação, contrária ao princípio da igualdade, contra a bitributação, não viola diretamente a igualdade.

Os acordos de bitributação, previstos no art. 5º do texto constitucional, conclui-se que, ocorrendo a bitributação, os votos dos membros do Conselho de Emenda Constitucional.

Com efeito, embora o princípio da igualdade aos tratados concernentes aos direitos e garantias” parece ter alcançado.

<sup>25</sup> No original: “Die allgemeinen Gesetze gehen den Gesetzen vor und gelten in allen Gebieten.”

<sup>26</sup> A este respeito, confira-se o parecer do Conselho de Emenda Constitucional, *Planejamento fiscal através de tratados internacionais*, Tribunais, 1995, p. 95, com as alterações.

<sup>27</sup> Cf. Ricardo Lobo TORRES, *Tratados internacionais*, Renovar, 2003, p. 67.

<sup>28</sup> Cf. Celso D. de Albuquerque Mello, *Tratados internacionais*, de Janeiro: Renovar, 1994, p. 10.

Dispositivo assemelhado ao acima reproduzido possui a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, cujo artigo 25 dispõe que “as normas gerais do direito internacional público são parte do direito da Federação. Elas prevalecem sobre as leis e impõem direitos e obrigações diretamente aos habitantes do território federal”.<sup>25</sup>

Diferentemente, entretanto, do texto constitucional brasileiro, a Lei Fundamental alemã não se refere expressamente a direitos e garantias decorrentes de tratados. Daí decorre o entendimento, naquele país, de que somente as “normas gerais” é que devem ser auto-aplicáveis, e não qualquer dispositivo constante de um acordo internacional.<sup>26</sup>

No direito brasileiro, entretanto, parece assistir razão a Xavier, já que toda vez que de um tratado internacional puder-se extrair um **direito ou garantia** ao indivíduo, este estará incorporado, por força do § 2º do art. 5º da Constituição Federal, aos direitos e garantias fundamentais a que se refere o Título II daquele texto.

Ademais, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, acresceu-se um terceiro parágrafo ao art. 5º, dispondo que os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados em dois turnos, em cada uma das casas do Congresso Nacional, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Nesse passo, aponte-se que Ricardo Lobo Torres não hesita em incluir o princípio da igualdade em matéria tributária entre os direitos humanos.<sup>27</sup> Ora, se entendermos que a bitributação, por afetar o princípio da capacidade contributiva, contraria o princípio da igualdade, então será imediato que a proteção contra a bitributação será um direito humano, porquanto assegura positivamente a igualdade.

Os acordos de bitributação estariam, assim, compreendidos no escopo dos §§ 2º e 3º do art. 5º do texto constitucional. No que concerne ao último parágrafo, conclui-se que, ocorrendo a aprovação do acordo em dois turnos, por três quintos dos votos dos membros das casas legislativas, este será então equivalente a uma emenda constitucional.

Com efeito, embora à primeira vista o dispositivo pareça se referir, apenas, aos tratados concernentes aos direitos humanos,<sup>28</sup> a expressão “direitos e garantias” parece ter alcance mais amplo.

<sup>25</sup> No original: “Die allgemeinen Regeln des Völkerrechtes sind Bestandteil des Bundesrechts. Sie gehen den Gesetzen vor und erzeugen Rechte und Pflichten unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes.”

<sup>26</sup> A este respeito, confirmam-se as observações efetuadas em outra obra. Luís Eduardo SCHOUERI, *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação – “Treaty Shopping”*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 95, com referências bibliográficas.

<sup>27</sup> Cf. Ricardo Lobo TORRES. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 10. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 67.

<sup>28</sup> Cf. Celso D. de Albuquerque MELLO, *Direito Constitucional Internacional: uma Introdução*, Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 187-188.

A expressão “direitos e garantias” é repetida pelo legislador constituinte no art. 60, § 4º, IV, que dispõe sobre as “cláusulas pétreas”, cujas matérias não podem ser objeto de emenda constitucional. Não parece haver razão para entender-se que idêntica expressão, utilizada no § 2º do art. 5º e no inciso IV do § 4º do art. 60 do texto constitucional, tenha significados diferentes, já que o segundo dispositivo visa, exatamente, à perpetuação do primeiro.

A inclusão, ou não, da matéria tributária entre os “direitos e garantias” a que se refere a “cláusula pétrea” acima foi objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade movida em face da introdução do IPMF – Imposto sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira – quando o Pretório decidiu ser o princípio da anterioridade abrangido pelo dispositivo constitucional acima referido.<sup>29</sup>

Por outro lado, há que se considerar que um acordo de bitributação não contém qualquer princípio geral. Traz, antes, regras cujo alcance é a autolimitação recíproca de duas soberanias fiscais. Nem por isso deixa de ser uma **garantia**, ao residente de um dos Estados Contratantes, de que estes tratarão seu rendimento do modo ali descrito. A **garantia** só faz sentido se nenhum dos Estados puder modificar seu compromisso mediante mera alteração legislativa interna, em total desrespeito ao direito internacional público e, em especial, a seu parceiro contratante.<sup>30</sup>

Assim, se os acordos de bitributação oferecem **garantias**, é de se concluir não poderem ser eles contrariados pela legislação interna.

### 3 Tratados internacionais e lei interna na jurisprudência brasileira

No que tange à jurisprudência, a tradição brasileira sempre aceitou o primado do direito internacional sobre as normas internas.<sup>31</sup> Celso Mello refere-se, neste sentido, aos casos da União Federal v. Cia. Rádio Internacional do Brasil (1951), em que o Supremo Tribunal Federal decidiu unanimemente que um tratado revogava as leis anteriores (Apelação Cível nº 9.587), ao Pedido de Extradicação nº 7, de 1913, onde se declarava estar em vigor e aplicável um tratado, ape-

<sup>29</sup> ADIn 939-7-DF-medida cautelar – Rel. Min. Sydney Sanches – j. 15.09.93 – Repte: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio; Reqdos: Presidente da República e outro – DJU 17.12.93, p. 28067 – Cf. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1994, 1/7025.

<sup>30</sup> Em trabalho anterior (nota 26), o autor já chegara à conclusão da prevalência dos tratados pela lei interna sem, entretanto, analisar o dispositivo constitucional ora examinado. A referida decisão do Supremo Tribunal Federal, entretanto, estendendo os “direitos e garantias” à matéria tributária, obriga o autor a concordar com a posição de Xavier no sentido de que, efetivamente, os acordos de bitributação estão protegidos constitucionalmente.

<sup>31</sup> Cf. José Inácio FRANCESCHINI, *Conflito entre os tratados internacionais e as normas de direito interno que lhe forem posteriores*, in *Revista dos Tribunais*, v. 556 (1982), p. 28-36 (30).

sar de haver uma lei posterior, Federal, na Apelação Cível nº 9.587, não é revogado pela lei posterior.

Tal tendência foi igualmente adotada pelo Pretório, em julgamento que decidiu, por maioria de votos, declarar a anterioridade, em razão da qual, esta lei, porque exerceu sua prevalência, não poderia ser objeto de descumprimento do tratado.

Foi a seguinte a ementa:

“Convenção de Promissórias – Ação Direta de Inconstitucionalidade – Impossibilidade de Declaração da Validade do Decreto-Lei nº 1.100/64”

Embora a Convenção de Promissórias, em virtude das alterações de câmbio e da situação econômica brasileira, não seja mais aplicável, a sua validade e a sua aplicação não foram objeto de registro ou de qualquer outro ato sob pena de nulidade.

Sendo o aval emitido pelo Banco de Portugal reconhecida a nulidade do Decreto-Lei nº 1.100/64.

*Recurso extraordinário improcedente.*

Na íntegra da decisão, o Pretório decidiu, em favor do tratado, e afirmou que a lei interna não pode revogar um tratado internacional, e jamais pela via da alteração de uma norma internacional teoricamente alterada por outra norma internacional, e jamais pela via da alteração de uma norma interna.

Por sua vez, o Ministro relator (não dando provimento ao recurso) afirmou que a lei interna não pode revogar um tratado internacional, e jamais pela via da alteração de uma norma internacional teoricamente alterada por outra norma internacional, e jamais pela via da alteração de uma norma interna.

Tampouco o voto do relator afirmou que a lei interna não pode revogar um tratado internacional, e jamais pela via da alteração de uma norma internacional teoricamente alterada por outra norma internacional, e jamais pela via da alteração de uma norma interna.

<sup>32</sup> Cf. Celso D. De Albuquerque

<sup>33</sup> Cf. José Francisco REZENDE

sar de haver uma lei posterior contrária a ele, e ao Acórdão do Supremo Tribunal Federal, na Apelação Cível nº 7.872, de 1943, também apontando que um tratado não é revogado pela lei interna posterior.<sup>32</sup>

Tal tendência foi interrompida em 1978, quando o Supremo Tribunal Federal, em julgamento que se estendia em seu Plenário desde setembro de 1975, decidiu, por maioria de votos, que, ante um conflito entre tratado e lei posterior, esta lei, porque expressão última da vontade do legislador republicano, deveria ter sua prevalência garantida pela Justiça, sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado, no plano internacional.<sup>33</sup>

Foi a seguinte a ementa daquele Acórdão:

*“Convenção de Genebra – Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias – Aval aposto à Nota Promissória não registrada no prazo legal – Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-lei nº 427, de 22.1.1969”*

Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do Decreto-lei nº 427/1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título.

Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi aposto.

*Recurso extraordinário e provido” (RTJ 83/809).*

Na íntegra da decisão, vê-se que Ministro relator, Xavier de Albuquerque, enfrentou especificamente a questão quanto à possibilidade de uma lei posterior revogar um tratado internacional, afirmando, a partir da lição de Valladão, que *“a norma internacional tem sua forma própria de revogação, a denúncia, só pode ser alterada por outra norma de categoria igual ou superior, internacional ou supranacional, e jamais pela inferior, interna ou nacional” (RTJ 83/815).*

Por sua vez, o Ministro Eloy da Rocha, que acabou acompanhando a maioria (não dando provimento ao recurso), fê-lo com base no entendimento de que a lei posterior não seria incompatível com o tratado internacional em questão. Ao contrário, sobre o tema específico da prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna, Eloy da Rocha acompanhava o Relator, dizendo: *“entendo que lei ordinária não pode revogar norma constante das mesmas Convenções” (RTJ 83/848).*

Tampouco o voto do Ministro Antonio Neder pode ser contado em sede da questão da prevalência dos tratados sobre a lei interna: sua fundamentação deu-se exclusivamente no sentido da inexistência de incompatibilidade *in casu*, sem qualquer manifestação sobre o assunto que ora nos interessa. Confirma-se: *“Estou*

<sup>32</sup> Cf. Celso D. De Albuquerque MELLO, op. cit. (nota 6), p. 104.

<sup>33</sup> Cf. José Francisco REZEK, op. cit. (nota 7), p. 106.

em que a sede jurídica da controvérsia não está no campo das relações do direito internacional com o direito interno” (RTJ 83/842).

Assim, somente enfrentaram a questão, concluindo pela possibilidade de uma lei interna modificar um tratado internacional, os Ministros Cunha Peixoto, Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu, Rodrigues de Alckmin e Thompson Flores.

Tendo em vista que o objeto do presente estudo é a matéria tributária, entretanto, a posição da maioria deve ser vista com cautela.

Efetivamente, Cunha Peixoto, primeiro Ministro a contrariar o voto do Relator e, ademais, Relator designado para o Acórdão, adotando posição dualista e admitindo a revogação do tratado por lei interna, fez a seguinte ressalva:

“8. Nem se diga estar a irrevogabilidade dos tratados e convenções por lei ordinária interna consagrado no direito positivo brasileiro, porque está expresso no art. 98 do Código Tributário Nacional, verbis: os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pelas que lhe sobrevenham.

*Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isto, porque os tratados podem ser normativos ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual, e, pois, título de direito subjetivo.*

*Dal’o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato que deve ser respeitado pelas partes.*

[...]

*Por isso mesmo, o art. 98 só se refere à legislação tributária, deixando, destarte, claro não ser o princípio de ordem geral. Se a lei ordinária não pudesse, pela constituição, revogar a que advém de um tratado, não seria necessário dispositivo expresso de ordem tributária” (RTJ 83/823-824).*

Assim, o Ministro Cunha Peixoto enxerga uma distinção entre a Convenção de Genebra (objeto do Acórdão) e os tratados em matéria tributária. A distinção é a que a doutrina de direito internacional faz entre os tratados normativos e os tratados contratuais.

Le Four explica a diferença entre ambas as espécies de tratados, explicando que os normativos são de caráter genérico, comportando, de regra, a adesão de outros Estados; eles constituem um esboço de codificação do direito internacional público; os contratuais são análogos aos contratos entre particulares.<sup>34</sup> A classificação não escapa de críticas, citando-se, por todas, entre nós, a de Rezek.<sup>35</sup>

<sup>34</sup> Cf. *Précis de droit international public*, 3. ed. Paris: Dalloz, 1937, p. 204.

<sup>35</sup> Op. cit. (nota 7), p. 30.

De todo modo, e adesões; é, antes, o fr tende que um Estado butar em vista do fato

O caráter negocia da seguinte passagem

“Cada acordo dronizadas não cretos e contrape são necessárias cutar, de vez em as experiências n vendo acordos d sobre pontos fun é nesse momento rodada, que se p do tempo. Ou a fisicamente maü anfitriã que prom preparada visive rece que a deleg Ainda que se deo sa de negociado assim restará o uma luta dura dispostas a se vo desconsiderado

<sup>36</sup> No original: “Eigenstä mensmustern und Standard konkrete, einander entgegen oft langwierig und zäh mit Personen, die an Doppelbes sehr selten, etwa in vorger eine Verhandlung über wich Rückflug bereitsteht: dann abschließen möchte und ma Nachtverhandlungen, in de benden Delegation, die ein auch sichtbar im Vorraum (angeblich haben sich die G Erzählungen auf das Konto setzen, so bleibt doch genug und fintenreich gerungen w bietenden Vorteil auch tats

De todo modo, evidente que um acordo de bitributação não está aberto a adesões; é, antes, o fruto de concessões mútuas entre dois Estados, donde se entende que um Estado somente se dispõe a renunciar a parte de seu direito de tributar em vista do fato de que a outra parte faz o mesmo.

O caráter negocial dos acordos de bitributação pode, também, ser extraído da seguinte passagem de Klaus Vogel:

*“Cada acordo é autônomo. O uso de modelos de acordos e formulações padronizadas não deve esconder que cada acordo toca em interesses bastante concretos e contrapostos dos Estados contratantes, para cujo equilíbrio geralmente são necessárias negociações duras e demoradas. É preciso ter-se a sorte de escutar, de vez em quando, ainda que em raras oportunidades, em fim de noite, as experiências relatadas pelas pessoas que participaram de negociações envolvendo acordos de bitributação. Tal como uma negociação que se arrastou tanto sobre pontos fundamentais, até que já se aproximava a hora do vôo de volta; é nesse momento, quando a outra parte ainda espera fechar negociações nessa rodada, que se pode esperar uma pré-disposição para concessões sob a pressão do tempo. Ou ainda, sobre quaisquer negociações noturnas, nas quais aquele fisicamente mais robusto tem mais vantagem. Ainda, sobre aquela delegação anfitriã que prometeu um jantar frio após as negociações, deixando a comida já preparada visível na ante-sala e a negociação continuou impiedosamente (parece que a delegação anfitriã, neste ínterim, foi se servindo individualmente). Ainda que se deduzam cinquenta por cento das histórias, por conta da ‘conversa de negociador’, semelhante à ‘conversa de pescador’ ou ‘de caçador’, ainda assim restará o suficiente para não deixar dúvidas de que os acordos implicam uma luta dura e maliciosa, na qual as partes que negociam estão prontas e dispostas a se valer de todas as vantagens que se oferecerem. Isto não pode ser desconsiderado na interpretação do acordo”.*<sup>36</sup>

<sup>36</sup> No original: *“Eigenständig ist aber auch das einzelne Abkommen. Die Verwendung von Abkommensmustern und Standardformulierungen darf nicht darüber täuschen, daß jedes Abkommen sehr konkrete, einander entgegengesetzte Interessen der Vertragsstaaten berührt, über deren Ausgleich sie oft langwierig und zäh miteinander verhandeln. Man muß einmal die Chance haben zuzuhören, wenn Personen, die an Doppelbesteuerungsverhandlungen mitgewirkt haben, gelegentlich, wenn auch nur sehr selten, etwa in vorgerückter Stunde, aus ihrem Erfahrungsschatz auspacken. Etwa davon, daß eine Verhandlung über wichtige Punkte so lange hinausgezögert wird, bis schon das Flugzeug für den Rückflug bereitsteht: dann nämlich, wenn die andere Seite die Verhandlungen noch in dieser Runde abschließen möchte und man unter Zeitdruck Konzessionsbereitschaft erwartet. Oder von den beliebten Nachtverhandlungen, in denen der physisch Robustere den Vorteil davonträgt. Oder von jener gastgebenden Delegation, die ein kaltes Abendessen nach Abschluß der Verhandlungen zugesagt, das Essen auch sichtbar im Vorraum aufgebaut hatte, und dann die Verhandlungen mitleidslos in die Länge zog (angeblich haben sich die Gastgeber zwischendurch einzeln versorgt). Mag man fünfzig Prozent solcher Erzählungen auf das Konto eines ‘Verhandlerlateins’, vergleichbar dem Seemanns- oder Jägerlatein, setzen, so bleibt doch genug, um deutlich zu machen, daß um die Abkommen gelegentlich hartnäckig und fintenreich gerungen wird und daß die Verhandlungspartner bereit und bemüht sind, jeden sich bietenden Vorteil auch tatsächlich auszunutzen. Für die Auslegung der Abkommen kann das nicht un-*

Diante das circunstâncias como são negociados os acordos de bitributação, que levam em consideração as peculiaridades dos Estados-contratantes, em um regime de concessões mútuas, não abertas a terceiros países, cujo resultado não é uma norma geral de direito internacional público, mas mero conjunto de renúncias recíprocas de poderes de tributar, parece correto estarmos, na classificação adotada pelo Ministro Cunha Peixoto, diante de um tratado convencional.

À vista da argumentação tecida pelo Ministro Cunha Peixoto, parece ser lícito afirmar que seu voto excepcionava o caso dos acordos de bitributação que, por decorrerem de concessões recíprocas, não podem ser modificados ou afastados pela legislação interna.

Do mesmo modo, o Ministro Cordeiro Guerra, que, votando em seguida a Cunha Peixoto, também dava provimento ao Recurso, observou que diversa seria sua conclusão em matéria tributária:

*“Argumentou-se com o art. 98 do Código Tributário Nacional, para concluir pela irrevogabilidade dos tratados por legislação tributária interna que lhes sobrevenha. Mas, como bem observou o ilustre Ministro Cunha Peixoto, sob pena de inconstitucionalidade deve ser compreendido como limitado aos acordos contratuais de tarifas, durante a vigência destes” (RTJ 83/829).*

Em seguida, votou o Ministro Leitão de Abreu, que acompanhou os dois antecessores, sem, entretanto, debruçar-se sobre a questão do art. 98 do Código Tributário Nacional. Perquirido pelo Ministro Xavier de Albuquerque sobre sua posição a esse respeito, assim respondeu o Ministro Leitão de Abreu:

*“Peço licença ao eminente Ministro Xavier de Albuquerque, para observar que essa questão foi objeto de debate no processo, tendo-se então sustentado que essa norma do Código Tributário é aplicável quanto aos tratados de natureza central, não quanto aos tratados-leis como é o caso presente” (RTJ 83/838).*

Evidentemente, houve um erro de transcrição, já que não se fala em “tratados de natureza central” mas “contratual”. Assim, pode-se entender que tampouco Leitão de Abreu aceitava que norma interna posterior se sobrepusesse a um tratado de natureza contratual, como o são, admitida a classificação proposta, os acordos de bitributação.

Em seguida, votou o Ministro Rodrigues Alckmin, também dando provimento ao Recurso. No que tange à questão dos acordos em matéria tributária, assim se manifestou o magistrado:

*berücksichtigt bleiben” (Cf. Klaus VOGEL, Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Steuerberater-Jahrbuch 1983-1984, Colônia: Otto Schmidt, p. 373 a 391 (377-378)).*

*“Ainda que se considere constante da cláusula do tratado, somente com o cumprimento das observações do Cordeiro Guerra, que o tratado é tributária” (RTJ 83/*

Assim, parece que o Conselho Nacional dispusesse sobre a matéria, porém, a matéria somente

Finalmente, o Ministro Cordeiro Guerra, manifestou-se sobre o art. 98 do Código Tributário

Concluiu-se, destacando os votos dos Ministros que votaram pela legislação tributária, a prevalência dos tratados de bitributação pela legislação interna

O precedente do Conselho Nacional do Tribunal Federal, sem considerar o tratado contratual ou não. Atribuição de 01/06/84, Relator Ministro

*ICM. Crédito de Imposto do o Convênio de bitributação do advogado em matéria de natureza contratual, no art. 98 do CTN. Inocorrência de nulidade da sistemática. Ademais, não houve falta de prequestionamento. Súmula 512, relativa a honorários quanto a honorários*

Do voto do Ministro Cordeiro Guerra sobre os votos de seus antecessores, idêntica à acima apontada

*2. As considerações em nosso sistema tributário anteriormente celebradas pelo mesmo os que tange ao art. 98 do CTN (“O Conselho Nacional vem com a legislação*



*“Ainda que se atribua ao CTN a eficácia de lei complementar, a restrição constante da cláusula final, relativa ao exercício de um dos Poderes do Estado, somente comportaria previsão constitucional. E se assim não fora, ainda cumpre observar, como o fez, em seu lúcido voto, o eminente Ministro Cordeiro Guerra, que a norma estaria restrita, indubitavelmente, à legislação tributária” (RTJ 83/840-841).*

Assim, parece que Rodrigues Alckmin não aceitava que o Código Tributário Nacional dispusesse sobre a prevalência dos acordos internacionais, já que, a seu ver, a matéria somente comportaria previsão constitucional.

Finalmente, o Ministro Thompson Flores, também dando provimento ao Recurso, manifestou-se de acordo com os que o antecederam ao considerarem o art. 98 do Código Tributário Nacional (RTJ 83/847).

Conclui-se, destarte, que, excetuado o Ministro Rodrigues Alckmin, todos os Ministros que votaram no citado Recurso Extraordinário admitiram, em matéria tributária, a prevalência dos tratados contratuais, que não podem ser modificados pela legislação interna que lhes sobrevenha.

O precedente do plenário passou a influenciar novos julgados do Supremo Tribunal Federal, sempre com a separação proposta entre tratados de natureza contratual ou não. A título exemplificativo, cite-se o RE 99376/RS, julgado em 01/06/84, Relator Ministro Moreira Alves, cuja ementa assim se redigiu:

*ICM. Crédito presumido de 80% em favor do produtor de maçãs, segundo o Convênio ICM 03/80. Tratado de Montevidéu: artigo 21. Honorário de advogado em mandado de segurança. Em se tratando de tratado de natureza contratual, não há dúvida de que se lhe aplica o disposto no artigo 98 do CTN. Inocorrência de ofensa ao artigo 21 do Tratado de Montevidéu, em virtude da sistemática adotada para a concessão do crédito presumido em causa. Ademais, não há prova sequer de que o exportador seja o próprio produtor. Falta de prequestionamento do artigo 3 do Tratado de Montevidéu (súmula 512, relativa a honorários de advogado). Recurso extraordinário conhecido quanto a honorários advocatícios, e nela provido.*

Do voto do Ministro Moreira Alves, nota-se que este também se debruçou sobre os votos de seus pares no *leading case* acima analisado, chegando a conclusão idêntica à acima apontada:

*2. As considerações desenvolvidas pelo acórdão recorrido, para sustentqr que, em nosso sistema jurídico, a lei ordinária posterior pode revogar tratado anteriormente celebrado, não são aplicáveis à questão em causa, porquanto, mesmo os que têm dúvida sobre a constitucionalidade do disposto no artigo 98 do CTN (“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobre-*

venha”), adstringem essa dúvida aos tratados normativos, não abarcando, nela, os tratados contratuais, como se vê, por exemplo, nos votos dos Srs. Ministros CUNHA PEIXOTO, CORDEIRO GUERRA e LEITÃO DE ABREU, no RE 80.004 (RTJ 83, págs. 824, 829 e 838).

Mais recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em Acórdão relatado pelo Ministro Celso de Mello, voltou a manifestar-se sobre a relação entre tratados internacionais e lei interna, lendo-se, na Ementa (Extradição nº 662-2 República do Peru, de 28/11/96):

**Paridade normativa entre leis ordinárias brasileiras e tratados internacionais**

- *Tratados e convenções internacionais – tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RTJ 83/809) – guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro.*
- *A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil.*
- *A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá – presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico – não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.*

A leitura da íntegra do julgamento permite concluir que não se tratou aquele de novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal, senão de mera confirmação do precedente surgido no citado RE 80.004. Com efeito, versava esse caso concreto sobre a possibilidade de a lei interna (Estatuto do Estrangeiro) prevalecer sobre tratado internacional (Código Bustamante). Nota-se, assim, que o conflito, na linha do precedente citado, era entre um tratado classificado entre os “tratados-normas” e lei interna. Nenhuma cogitação se encontra, seja na ementa, seja no voto do relator, acerca do tema tributário.<sup>37</sup> Os demais Ministros, em seus votos, sequer tratam da matéria da prevalência entre tratados e leis internas, tendo o debate sido focado, antes, numa questão prescricional, cabível ao caso concreto. Não parece correto, destarte, tomar esse julgamento

<sup>37</sup> Na verdade, no voto do Relator encontra-se uma referência bibliográfica que inclui, entre outros autores, textos de matéria tributária da lavra de José Alfredo Borges, Francisco Campos, Antonio Roberto Sampaio Dória e Geraldo Ataliba. O Relator não se debruça, entretanto, sobre a matéria dos tratados referentes a tributos, nem sobre o artigo 98 do CTN.

do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em posição firmada no RE 80.004.

A decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, igualmente, os outros

A título exemplificativo, cita-se o Acórdão do Supremo Tribunal Federal, em 1998 (RSTJ, a.6 (57): 394-398):

“Tributário. Isenção de imposto de renda a égide do GATT. Inaplicabilidade do CTN não atribui a primazia do direito positivo, conferindo-lhe a primazia sobre o tratado que tratado ou convenção. Não se re-se aos acordos fiscais internacionais. É aplicável aos tratados internacionais estabelecer, de forma expressa, a preferência no domínio tributário. No curso a que se nega a primazia do tratado.”

Nessa decisão, o Relator do voto majoritário se posiciona em consonância com o precedente do Supremo Tribunal Federal, em relação a tratados internacionais e leis internas do magistrado.

Com efeito, esclarece o Relator:

“por outro lado, o fato de o tratado, *ipso facto*, isençar o contribuinte de uma cláusula expressa de não aplicação dos tratados internacionais de não aplicação não garante a sua aplicação nas condições são cumpridas.”

Destarte, foi a falta de uma cláusula expressa que motivou a decisão do Supremo Tribunal Federal, em relação ao Código Tributário Nacional.

Ao mesmo tempo, o voto do Relator se refere aos tratados de não aplicação de leis internas, em razão da prevalência destes tratados.

A doutrina crítica a respeito da primazia dos tratados normativos, seja por que razão, não é perfeita e desconsidera

do Plenário do Supremo Tribunal Federal como qualquer avanço em relação à posição firmada no RE 80.004.

A decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 80.004, influenciou, igualmente, os outros tribunais brasileiros.

A título exemplificativo, cite-se a decisão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que, por unanimidade, assim decidiu no Recurso Especial nº 37.065-5 – PR (RSTJ, a.6 (57): 394-398):

*“Tributário. Isenção do AFRMM em relação a mercadorias importadas sob a égide do GATT. Impossibilidade. 1. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhe efeitos semelhantes. 2. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. 3. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. 4. Recurso a que se nega provimento. 5. Decisão indiscrepante.”*

Nessa decisão, o Relator, Ministro Demócrito Reinaldo, faz expressa referência ao precedente do Supremo Tribunal Federal, dando relevância à distinção entre acordos contratuais e normativos. Não foi esta, entretanto, a razão de decidir do magistrado.

Com efeito, esclarece o magistrado que

*“por outro lado, a simples existência de tratados contratuais não outorga, ipso facto, isenção de AFRMM à importação. Com efeito, impõe-se exista cláusula expressa instituindo hipótese de não-incidência. Apenas acordos supranacionais de natureza contratual contendo disposições que tais, encontrarão guarida na norma in comento (art. 5º, V, C, do DL nº 2.404/87). Estas condições são cumulativas”.*

Destarte, foi a falta de previsão, no GATT, de uma isenção relativa ao AFRMM, que motivou a decisão daquela Corte, e não a negativa da aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional.

Ao mesmo tempo, constata-se, da decisão acima, que, pelo menos no que se refere aos tratados de natureza contratual, não põe dúvidas a Corte acerca da prevalência destes tratados sobre normas de direito interno.

A doutrina critica a posição jurisprudencial, no que se refere aos acordos normativos, seja porque a classificação entre “normativos” e “contratuais” é imperfeita e desconsidera o fato de que a prevalência das garantias decorrentes de

acordos de bitributação advém da Constituição Federal,<sup>38</sup> seja por representar “um verdadeiro retrocesso nesta matéria”, “adotando uma concepção de soberania que desapareceu em 1919, pelo menos entre os juristas”.<sup>39</sup>

#### 4 Constitucionalidade do art. 98 do CTN

Também entre os tributaristas pátrios, encontra-se franca maioria favorável à constitucionalidade do art. 98 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

Com o rigor que lhe é peculiar, Xavier alerta que, em verdade, “é incorreta a redação deste preceito, quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, 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 pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da **derrogação** e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis”.<sup>40</sup> Idêntico alerta é feito por Hugo de Brito Machado: “O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior.”<sup>41</sup>

Igualmente aprovando a aplicabilidade do art. 98 do Código Tributário Nacional, cite-se opinião da lavra de Ruy Barbosa Nogueira, que assim se pronuncia:

*“Isto é inconcusso e o Brasil não pode deixar de honrar o que contratou e assinou como Tratado Internacional. Aprovou, ratificou e incorporou como supra-ordenado à sua legislação interna, quando sua legislação tributária complementar à Constituição já reconhecida e reconhece como revogatório da legislação tributária interna e imperativamente manda que os tratados e convenções internacionais também serão observados pela legislação interna que lhes sobrevenha. A disposição do art. 98 do CTN, além de legislação paraconstitucional, é texto imperativo, dirigido ao legislador ordinário e regulativo da limitação do poder de tributar.”*<sup>42</sup>

<sup>38</sup> Cf. XAVIER, op. cit. (nota 10), p. 119-149.

<sup>39</sup> Cf. Celso D. de Albuquerque MELLO, op. cit. (nota 6), p. 105.

<sup>40</sup> Op. cit. (nota 10), p. 131.

<sup>41</sup> Cf. Hugo de BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 43.

<sup>42</sup> Cf. Ruy BARBOSA NOGUEIRA, *Tratados Internacionais em Matéria de Tributação*, in *Direito tributário atual*, v. 3 (1983), p. 341-379 (354).

No mesmo sentido, bitributação, as partes com... mas ou nacionais, modif...

Também confirma... “(a) a Constituição brasi... observá-los e aplicá-los, mentar da Constituição... da norma convencional... ração pelo legislador orá...

Finalmente, apenas... dade do art. 98 do Cód... constitucional não exig... por tratados internacio... haveria a imediata revoc...

Para tal conclusão, Alemanha, o § 2º da Ab... do Código Tributário N...

*“Tratados com... Fundamental, qu... tárias, desde que...*

Ocorre que, difere... mental Alemã não inclu... tados internacionais, m...

Tampouco existe, ... mental (como o é, no... tário Nacional), com f... legislação tributária.

Nem por isso o pr... nalidade. Ao contráric... 2º da Abgabenordnung... Eilers, depois de pesq...

<sup>43</sup> Cf. *Interpretação e Apli... to* – Faculdade de Direito...

<sup>44</sup> Cf. “As Contribuições... *Direito Tributário*, nº 26, p...

<sup>45</sup> Trad. por Alfred SCH... São Paulo, Instituto Brasile... *anderen Staaten im Sinne d... soweit sie unmittelbar anw...*

No mesmo sentido, leciona Rothmann: “na existência de um acordo contra a bitributação, as partes contratantes não podem tomar medidas unilaterais, autônomas ou nacionais, modificando o conteúdo do acordo contra a bitributação”.<sup>43</sup>

Também confirma a prevalência a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho: “(a) a Constituição brasileira concede primazia aos tratados internacionais e manda observá-los e aplicá-los, bastando que o Brasil os tenha subscrito; (b) a lei complementar da Constituição em matéria fiscal, o art. 98 do CTN, assegura a supremacia da norma convencional tributária em face da legislação interna, vedando sua alteração pelo legislador ordinário, em harmonia com a Constituição”.<sup>44</sup>

Finalmente, apenas para encerrar a questão envolvendo a constitucionalidade do art. 98 do Código Tributário Nacional, nota-se que, mesmo que o texto constitucional não exigisse (como exige) a prevalência das garantias conferidas por tratados internacionais sobre as normas do direito interno, ainda assim não haveria a imediata revogação do tratado por normas internas.

Para tal conclusão, parte-se do direito comparado, em que se encontra, na Alemanha, o § 2º da *Abgabenordnung*, cujo texto muito se assemelha ao art. 98 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“Tratados com outros Estados, no sentido do art. 59, n. 2, período 1, da Lei Fundamental, que dispuserem sobre tributação, prevalecem sobre as leis tributárias, desde que se tenham tornado direito interno de aplicação imediata.”<sup>45</sup>

Ocorre que, diferentemente do texto constitucional brasileiro, a Lei Fundamental Alemã não inclui dispositivo recepcionando as garantias decorrentes de tratados internacionais, mas apenas os princípios do direito internacional público.

Tampouco existe, na Alemanha, lei de natureza complementar à Lei Fundamental (como o é, no Brasil, em relação à Constituição Federal, o Código Tributário Nacional), com força bastante para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Nem por isso o preceito legal acima citado levou a pecha da inconstitucionalidade. Ao contrário, a doutrina daquele país buscou uma interpretação do § 2º da *Abgabenordnung* conforme a Lei Fundamental, ainda que, segundo salienta Eilers, depois de pesquisa histórica da edição do texto legal, fosse a intenção do

<sup>43</sup> Cf. *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, Tese (Doutoramento) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, edição particular, p. 81.

<sup>44</sup> Cf. “As Contribuições para a Seguridade e os Tratados Internacionais”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 26, p. 67-85 (80).

<sup>45</sup> Trad. por Alfred SCHMIDT et al., in *Novo Código Tributário Alemão*, Rio de Janeiro, Forense, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. No original, encontra-se: “Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59, Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innestaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor.”

legislador de 1977 que nenhuma lei pudesse revogar o contratado pela República Federal da Alemanha internacionalmente.<sup>46</sup>

Assim, para não se reproduzir a vasta literatura a respeito do tema, menciona-se o raciocínio de Vogel, apontando que tal dispositivo, na qualidade de lei federal, não é instrumento hábil para dar aos acordos de bitributação prevalência sobre as leis. Portanto, a única interpretação razoável para ele é a de que a *Abgabenordnung* exige que o acordo internacional seja considerado *lex specialis* em relação à lei interna. Deste modo, o autor conclui ser possível que uma lei federal posterior modifique ou revogue dispositivo do acordo de bitributação. No entanto, a lei deve ser expressa sobre o assunto, já que em caso contrário, o acordo será tido por lei especial e, como tal, prevalecerá sobre a lei federal posterior.<sup>47</sup> Afirma ele: “Portanto, se uma lei dispendo de modo diverso do disposto em um acordo de direito internacional não declarar expressamente que o pretende romper, então partimos do princípio de que, até onde o contrato alcançar, ele permanece aplicável, no círculo jurídico intra-estatal, aos casos por ele regulados, como *lex specialis*.”<sup>48</sup>

No mesmo sentido, as opiniões de Klein e Orlopp,<sup>49</sup> Debatin,<sup>50</sup> Hübschmann, Hepp e Spitaler,<sup>51</sup> Weigell,<sup>52</sup> Tipke e Kruse<sup>53</sup> e Mössner.<sup>54</sup>

<sup>46</sup> Cf. Stephan EILERS, *Override of Tax Treaties under the Domestic Legislation of the U.S. and Germany*, in *Tax Management International Journal*, Washington DC, v. 19, 1990, p. 295-304 (296-297).

<sup>47</sup> Cf. Klaus VOGEL, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. ed. revista e atualizada, Munique: Beck, 1996, p. 164-169.

<sup>48</sup> Cf. Klaus VOGEL (Org.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, Colônia: Otto Schmidt, 1985, p. 266.

<sup>49</sup> Cf. Franz KLEIN e Gerd ORLOPP, *Abgabenordnung: einschließlich Steuerstrafrecht*, 4. ed. rev. e atualizada, 1989, Munique: Beck, p. 15-16.

<sup>50</sup> Cf. Helmut DEBATIN, “Die Abkommen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen)”, in Rudolf Korn e Helmut Debatin, *Doppelbesteuerung – Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über der Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 8. ed. (fls. soltas), Systematik – III, Munique, Beck, 1989, p. 89.

<sup>51</sup> Cf. HÜBSCHMANN, HEPP e SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 9. ed., Colônia: Otto Schmidt, § 2, Anm. 15.

<sup>52</sup> Cf. Jörg WEIGELL, *Das Verhältnis der Vorschrift des § 2a EStG zu den Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Recht der Internationalen Wirtschaft*, 1987, p. 122-140 (124-125).

<sup>53</sup> Cf. Klaus TIPKE e Heirich Wilhelm KRUSE, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, 14. ed. (folhas soltas), Colônia: Otto Schmidt, 1991, § 2, Tz 1.

<sup>54</sup> Cf. Jörg M. MÖSSNER, *Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in Karl Bockstiegel (org.), *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaft – Festschrift für Ignaz Seidl-Hohenveldern*, Colônia, Berlim, Bonn e Munique, Carl Heymanns, p. 403-426 (413).

Também nos Estados Unidos, a conclusão de um acordo internacional, expressa a intenção de ser esta sua intenção.<sup>55</sup>

Nesse ponto, é importante a regra de *override*. Fala-se em *override* quando é editada uma lei que entra em conflito com o disposto no tratado.<sup>56</sup>

A Convenção de Viena sobre o Direito do Tratado em função do *pacta sunt servanda* reforça este entendimento das posições de seu direito internacional.

De fato, uma vez que os tratados internacionais assumem a forma de sanções ao país, havendo a sua aplicação.

Também a OCDE recomenda que os países evitem a edição de leis que contradizem tratados internacionais.<sup>58</sup> A constatação de uma séria tendência na década de 80.<sup>59</sup>

De acordo com o *clause*), “laws of the United States and all Treaties made, and all Treaties made, States, shall be the sup

<sup>55</sup> Cf. Luís Eduardo SCHUCH, *Os Tratados de bitributação no direito internacional*, abr. 1994, p. 119-132, passim.

<sup>56</sup> Cf. op. cit. (nota 55), p. 120.

<sup>57</sup> Em relatório de 1989, a OCDE concluiu que “the matters has, in the past few years, been the tendency in certain States to enact provisions of tax treaties”.

<sup>58</sup> Cf. OCDE, *Recommendations of the OECD*, 1989. No documento, o documento recomenda que os países evitem a edição de leis que contradizem tratados internacionais, seja bilateral ou multilateral, e que evitem a edição de leis que contradizem tratados internacionais, seja bilateral ou multilateral, e que evitem a edição de leis que contradizem tratados internacionais, seja bilateral ou multilateral.

<sup>59</sup> Nos Estados Unidos, a tendência de edição de leis que contradizem tratados internacionais, seja bilateral ou multilateral, e que evitem a edição de leis que contradizem tratados internacionais, seja bilateral ou multilateral, e que evitem a edição de leis que contradizem tratados internacionais, seja bilateral ou multilateral.

Também nos Estados Unidos, para que uma lei interna prevaleça sobre um acordo internacional, exige-se que o legislador nacional declare expressamente ser esta sua intenção.<sup>55</sup>

Nesse ponto, é importante mencionar o fenômeno conhecido como *treaty override*. Fala-se em *override*, ou em superação de normas de acordos de bitributação, quando é editada uma norma, no âmbito do direito interno de um país, em conflito com o disposto num acordo válido, limitando-se a aplicação deste.<sup>56</sup>

A Convenção de Viena notadamente condena o *treaty override*, especialmente em função do *pacta sunt servanda*, estabelecido no art. 26. O art. 27 da Convenção reforça este entendimento, ao dispor que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado internacional.

De fato, uma vez que o *treaty override* constitui o descumprimento das obrigações internacionais assumidas pelos Estados, poder-se-ia afirmar que, na ausência de sanções ao país, haveria uma limitação ao próprio Direito Internacional.

Também a OCDE manifestou-se a respeito do tema,<sup>57</sup> orientando os Estados para que evitem a edição de normas contrárias às obrigações assumidas em tratados internacionais.<sup>58</sup> O posicionamento da OCDE frente ao tema decorre da constatação de uma série de *treaty overrides* praticados pelos Estados Unidos na década de 80.<sup>59</sup>

De acordo com o art. VI.2 da Constituição Norte-americana (*supremacy clause*), "laws of the United States which shall be made in Pursuance thereof; and all Treaties made, or which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the supreme Law of the Land".

<sup>55</sup> Cf. Luís Eduardo SCHOUERI, Validade de normas internas contrárias a dispositivos de acordos de bitributação no direito e na prática norte-americana, in *Revista Direito Tributário Atual*, v. 13, abr. 1994, p. 119-132, *passim*, com bibliografia sobre o tema.

<sup>56</sup> Cf. op. cit. (nota 55), p. 119.

<sup>57</sup> Em relatório de 1989, afirmou-se que "the certainty that tax treaties bring to international tax matters has, in the past few years, been called into question, and to some extent undermined, by the tendency in certain States for domestic legislation to be passed or proposed which may override provisions of tax treaties". Cf. Report on Tax Treaty Override, OCDE: Paris, 1989, p. 26.

<sup>58</sup> Cf. OCDE, *Recommendation of the council concerning tax treaty override*, de 2 de outubro de 1989. No documento, o Conselho da OCDE recomenda aos países-membros: "1. To undertake promptly bilateral or multilateral consultations to address problems connected with tax treaty provisions, whether arising in their own country or raised by countries with which they have tax treaties; 2. To avoid enacting legislation which is intended to have effects in clear contradiction to international treaty obligations."

<sup>59</sup> Nos Estados Unidos, a década dos *treaty overrides* iniciou-se com a publicação do "Foreign Investment in Real Property Tax Act" (FIRPTA), em 1980. Outras ocorrências de superação de normas de acordos de bitributação por lei interna ocorreram com a publicação do "Tax Reform Act" (TRA), de 1986, do "Omnibus Budget Reconciliation Act", de 1989 e do Technical and Miscellaneous Revenue Act" (TAMRA), de 1988. Cf. Luís Eduardo Schoueri, op. cit. (nota 55), p. 119-121.

Sendo ambos *supreme law*, pela regra geral vigente nos Estados Unidos, qualquer lei posterior a um tratado internacional que seja com ele conflitante deverá prevalecer (*later-in-time rule*).<sup>60</sup> Ocorreria, então, o *treaty override*.

Mas já em 1902 a Suprema Corte julgava caso no qual se afirmou que não se pode pressupor que o legislador ordinário pretendeu desconhecer ou contrariar um tratado internacional.<sup>61</sup> O pressuposto é que o legislador pretendeu observar o tratado internacional. Assim, o *treaty override* não se pressupõe, a menos que a lei expressamente declare a sua intenção de se sobrepor ao tratado internacional. Portanto, é necessário que haja uma lei expressa determinando o *override*.

A necessidade previsão expressa para o *treaty override* também foi exposta no caso *Cook v. United States*, de 1933,<sup>62</sup> em que a Suprema Corte decidiu que “a treaty will not be deemed to have been abrogated or modified by a later statute unless such purpose on the part of Congress has been clearly expressed”.

A conclusão adotada pela jurisprudência norte-americana coaduna-se com o raciocínio de Vogel (e dos demais autores mencionados) exposto acima. Deste modo, é necessária expressa previsão legislativa para que uma lei possa romper um tratado internacional.

A OCDE sugere, como medidas para evitar o *treaty override*, acordos mútuos entre as partes, o término ou a renegociação do tratado.<sup>63</sup> Sugere ainda que as partes contratantes devem estar abertas a uma revisão adequada dos tratados.<sup>64</sup>

Há autores, no entanto, que afirmam não ser o *treaty override* um problema tão sério quanto normalmente se aponta. Avi-Yonah<sup>65</sup> defende tal ponto de vista, argumentando que os Estados Unidos, principal alvo do Relatório da OCDE, raramente praticam o *treaty override*.

Ademais, o *treaty override* somente ocorreria em casos justificados, fundamentando-se no propósito do tratado. Ou seja, os *treaty overrides* devem ser permitidos, segundo o autor, quando compatíveis com o duplo propósito dos tratados, que é prevenir a dupla tributação e a dupla não-tributação. Nesse sentido,

<sup>60</sup> Cf. Anthony C. INFANTI. “United States”. *Tax treaties and domestic law*. v. 2. Guglielmo Maisto (editor), 2006, p. 369.

<sup>61</sup> No julgamento do referido caso, afirmou-se: “The purpose of a law to override all or part of a treaty will not be lightly assumed. It should appear clearly and distinctly from the words used in the law”. Cf. *Lee Zen Tai v. United States*, 185 U.S. 213,221 (1902).

<sup>62</sup> Cf. *Cook v. United States*, 288 U.S. 102 (1933).

<sup>63</sup> Menciona-se, a este respeito, a posição da França, ao exigir a inserção, no texto do próprio acordo de bitributação, de uma cláusula que permita à parte inocente, no caso de superação das normas do acordo por leis internas, denunciar o tratado. Cf. Luís Eduardo SCHOUERI, op. cit. (nota 55), p. 131.

<sup>64</sup> Cf. Reuven S. AVI-YONAH. “Tax treaty overrides: a qualified defense of U.S. practice”. *Tax treaties and domestic law*. v. 2. Guglielmo MAISTO (editor), 2006, p. 68.

<sup>65</sup> Cf. op. cit. (nota 64), p. 66.

seria uma importante ferramenta usada adequada e cautamente.

De volta ao exemplo se – como há – mandando o legislador interno, das garantias art. 98 do Código Tributário do de bitributação sobre sua intenção de sobrepor

Dada a possibilidade de legislação interna, resta de uma situação concreta

Em uma explicação de bitributação servem como determinadas partes visíveis (por correspondência os demais, não. Pouco texto, já que o resultado devendo a pesquisa ser

Helmut Debatin, sobre o nascimento da obrigação *lex specialis*, servem para imposição lógica que depois de comprovado o tratado teve preservado os acordos costumam discutir examinar a lei interna.

Respondendo às críticas i.e., se o início da pesquisa tributação, não tem qual não há qualquer regra de direito interno.<sup>69</sup> Debatimentos, não foi respon-

O tema voltou a ser científico, alerta que n-

<sup>66</sup> Cf. op. cit. (nota 64), p. 66.

<sup>67</sup> Cf. Klaus VOGEL, op. cit. (nota 64), p. 66.

<sup>68</sup> Cf. Helmut DEBATIN, *tributação*, 1985, nº 23/85 ao nº 24/85.

<sup>69</sup> Cf. Klaus VOGEL, *Zu den* 10, p. 507-509 (507).

<sup>70</sup> Cf. in *Der Betrieb*, 1985, p. 100.



ria uma importante ferramenta para coibir os abusos dos tratados, desde que usada adequada e cautelosamente.<sup>66</sup>

De volta ao exemplo brasileiro, deve-se entender que, ainda que não houvesse como há – mandamento constitucional exigindo a observância, pelo legislador interno, das garantias decorrentes de acordos internacionais, o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional continuaria aplicável, prevalecendo o acordo de bitributação sobre a lei interna, quando esta não dispusesse expressamente a intenção de sobrepor-se ao que foi contratado internacionalmente.

Dada a possibilidade de existência simultânea de acordos de bitributação e legislação interna, resta investigar a metodologia de trabalho do jurista, diante de uma situação concreta em direito tributário internacional.

Em uma explicação figurativa bastante feliz, Vogel ensina que os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não. Pouco interessa se a pesquisa inicia-se a partir da máscara ou do texto, já que o resultado é o mesmo; logicamente inexistente qualquer preferência, devendo a pesquisa seguir, caso a caso, o caminho que for mais prático.<sup>67</sup>

Helmut Debatin, sustentando que o direito interno serve de fundamento para o nascimento da obrigação tributária, enquanto os acordos de bitributação, como *lex specialis*, servem para limitá-la, gera uma polêmica com Vogel, concluindo ser uma imposição lógica que primeiro se examine a *lex specialis* (os acordos). Somente depois de comprovado, a partir do acordo de bitributação, que o Estado-contratante teve preservado pelo acordo seu direito de tributar ou, nos termos como os acordos costumam dispor, os rendimentos “podem ser tributados”, é que se deve examinar a lei interna, para ver se, efetivamente, ocorre a tributação.<sup>68</sup>

Respondendo às críticas, Vogel esclarece que a questão da ordem de prova, i.e., se o início da pesquisa deve se dar no direito interno ou no acordo de bitributação, não tem qualquer conseqüência prática, demonstrando, entretanto, que não há qualquer regra lógica que imponha um início pelos acordos nem pelo direito interno.<sup>69</sup> Debatin publicou uma réplica<sup>70</sup> que, por não trazer novos argumentos, não foi respondida por Vogel.

O tema voltou a ser tratado com cuidado por Mössner. Este autor, com rigor científico, alerta que no sentido restrito da metodologia jurídica não se pode falar

<sup>66</sup> Cf. op. cit. (nota 64), p. 78-79.

<sup>67</sup> Cf. Klaus VOGEL, op. cit. (nota 47), p. 121.

<sup>68</sup> Cf. Helmut DEBATIN, “System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen”, in *Der Betrieb*, 1985, nº 23/85 ao nº 39, p. 1-8 (2).

<sup>69</sup> Cf. Klaus VOGEL, Zu einigen Fragen des Internationalen Steuerrechts, in *Der Betrieb*, 1986, nº 10, p. 507-509 (507).

<sup>70</sup> Cf. in *Der Betrieb*, 1986, nº 10, p. 510-513.

que um acordo de bitributação seja *lex specialis* em relação à lei tributária interna. Uma norma só se coloca em relação de especialidade perante outra se apresentar uma hipótese de incidência completa, à qual acrescente requisitos adicionais. As normas dos acordos de bitributação, entretanto, são incompletas, exigindo ser completadas por meio do direito interno. Materialmente se trata, pois, de normas de exceção à regras do direito nacional. Assim sendo, conclui Mössner, no mesmo sentido de Vogel, que pouco interessa a ordem com que se enfoca a questão. Pode-se, assim, deixar de lado a regra de exceção, se estiver evidente que a situação fática não se enquadraria na regra geral. O caminho inverso, entretanto, também é viável.<sup>71</sup> Evidencia-se, aqui, que a polêmica criada por Debatin perde o sentido quando se conclui que não se está diante de uma lei especial mas de uma regra que excepciona a aplicação do direito interno.

Assim, é lícito ao jurista examinar o direito interno ou o acordo de bitributação, conforme o caso prático revelar mais fácil. Somente da (i) existência de uma norma de direito tributário interno, prevendo a incidência tributária no caso em análise e, cumulativamente, da (ii) ausência de norma de acordo de bitributação excluindo aquela tributação, é que se pode concluir pelo nascimento da obrigação tributária no caso concreto.

## 5 Conclusões

Na presente análise, buscou-se sustentar que a lei interna não pode contrariar os acordos de bitributação. Partiu-se da premissa de que os acordos de bitributação são normas de Direito Internacional através das quais se impõem limites à jurisdição estatal.

Não obstante a doutrina pátria aborde as relações entre o direito interno e as normas dos tratados internacionais como uma questão de prevalência do Direito Internacional, o tema dos limites à jurisdição dos Estados parece ser de maior relevância ao estudo de tais relações, ao menos no que tange ao Direito Tributário.

Os acordos de bitributação são instrumentos limitadores de soberania fiscal, os quais delimitam campo de atuação do legislador tributário doméstico.

Assim, ainda que uma lei tributária interna aparentemente ultrapasse o disposto no acordo de bitributação, deve-se ter claro que, para as situações amparadas pelo acordo, o alcance de tal lei é limitado ao estabelecido naquele acordo. Em relação a outras situações não amparadas pelo acordo, a lei tributária interna não se dobraria a tal limitação.

<sup>71</sup> Cf. Jörg Manfred MÖSSNER, *Neue Auslegungsfragen bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, *Hefte zur Internationalen Besteuerung*, Caderno 38, Hamburgo, Institut für Ausländisches und Internationales Finanz – und Steuerwesen – Universität Hamburg, 1987, p. 7.

Portanto, aceitar que a bitributação acaba por violar o direito internacional, os qua

Não parece tratar-se de uma forma sempre foi debatida em relação à própria inconstitucionalidade de passar os limites do acor

A questão deve ser analisada em relação à bitributação e o da lei interna são efetivos limites de soberania e as normas internas de

A respeito da prevalência deve-se apontar que, porquanto a tributação contributiva e da igualdade constitui um direito humano previsto na 5ª da Constituição Federal, as disposições sobre direitos

Sob tal aspecto, podem-se apontar que o Direito Internacional não minimam tal superioridade dos acordos de bitribut

Portanto, ainda que para determinar a natureza dos tratados internacionais (prevalece a lei pátrias), não se pode aplicar as normas internas pelos

Portanto, aceitar que uma lei interna simplesmente contrarie um acordo de bitributação acaba por violar os limites à jurisdição do Estado impostos pelo acordo internacional, os quais foram aceitos pelos Estados contratantes.

Não parece tratar-se, portanto, de uma questão de hierarquia normativa, conforme sempre foi debatido no âmbito da doutrina. Antes, seria essa uma questão relativa à própria incompetência do Estado para dispor sobre assunto que ultrapasse os limites do acordo de bitributação.

A questão deve ser entendida, deste modo, em dois planos, o do acordo de bitributação e o da lei interna. Os limites impostos pelo acordo de bitributação são efetivos limites de soberania, sendo que, na ausência desta, não há jurisdição e as normas internas de um Estado não são aplicáveis.

A respeito da prevalência, questão amplamente debatida pela doutrina, cumpre apontar que, porquanto a bitributação atinge os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, pode-se dizer que a proteção contra a bitributação constitui um direito humano. Desta forma, teriam aplicação os §§ 2º e 3º do art. 5º da Constituição Federal, os quais conferem *status* especial aos tratados e convenções sobre direitos humanos.

Sob tal aspecto, portanto, afirma-se que os acordos de bitributação sobre-  
põem-se ao Direito Interno em função de disposições constitucionais que determinam tal superioridade. O art. 98 do CTN também assegura esta observância dos acordos de bitributação pela lei interna.

Portanto, ainda que se considerasse a prevalência como critério relevante para determinar a natureza das relações entre Direito Interno e normas de tratados internacionais (posição tradicionalmente adotada pela doutrina e jurisprudência pátrias), não se modificaria a conclusão quanto às limitações impostas às normas internas pelos acordos de bitributação.