

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

22



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# A Aplicação de Acordos Internacionais em Matéria Tributária: *Análise de um Caso Concreto no Âmbito da Aladi*

Luís Flávio Neto

*Mestrando em Direito Econômico e Financeiro - USP. Professor de Direito Tributário e Financeiro. Advogado e Consultor Jurídico em São Paulo.*

## *Resumo*

Os acordos internacionais em matéria tributária representam mecanismos para o incremento das relações comerciais entre os Estados. No âmbito da Aladi, diversos acordos vêm sendo estabelecidos para a abertura das fronteiras comerciais e a integração econômica da América Latina. Neste estudo, analisa-se o Sexto Protocolo adicional ao Acordo Comercial nº 15, concluindo-se que este possui vigor, no sistema brasileiro, para alcançar as situações ocorridas desde a sua assinatura com a Argentina e o México. A publicação do Decreto nº 99.044, por sua vez, marca o início de sua vigência.

## *Abstract*

The international agreements on tax represent mechanisms for increasing trade relations among States. Within the framework of ALADI, several agreements have been established for the opening of trade and economic integration of Latin America. This study analyzes the Sixth Protocol Additional to the Trade Agreement number 15, concluding that this one is strong, in the Brazilian system, to achieve the situations that have occurred since it was signed with Argentina and Mexico. The publication of Decree nº 99.044, therefore, marks the beginning of its term.

## **1. Introdução**

A manutenção de um *mercado* apto para atender às demandas comerciais da iniciativa privada e a impulsionar o desenvolvimento da economia pela valorização do trabalho é dever de toda a Sociedade, mas especialmente do Estado. A concorrência é um elemento natural do *mercado*, devendo ser regulada na medida necessária a evitar desequilíbrios estranhos aos interesses da coletividade.

Pondera Vicente Bagnoli<sup>1</sup> que, para o Direito e para a Economia, “concorrência” não tem apenas o conteúdo semântico de “disputa ou rivalidade”, mas “envolve interesses, mercados, países, populações, conquistas e os meios para atingir resultados”.

<sup>1</sup> BAGNOLI, Vicente. *Introdução ao Direito da Concorrência: Brasil, Globalização, União Européia, Mercosul, Alca*. São Paulo: Singular, 2005, p. 41.

A concorrência internacional, por sua vez, exige mercados cada vez mais dinâmicos e economias atrativas a consumidores e investimentos estrangeiros. Neste cenário, com o objetivo de incrementar as trocas de mercadorias e serviços e, assim, colher melhores resultados da intensa atividade comercial internacional, os Estados desenvolvidos e em desenvolvimento vêm negociando entre si concessões mútuas, de caráter tarifário e não tarifário, por meio de acordos internacionais.

Salienta Víctor Uckmar<sup>2</sup> que “a importância dos tratados tributários tem crescido significativamente nos últimos anos como consequência da globalização da economia e a liberalização de fronteiras internacionais do comércio”. Isto porque os acordos internacionais em matéria tributária representam importantes instrumentos de impulso das importações e exportações de mercadorias e de serviços entre os países, eliminando ou reduzindo as barreiras existentes. Como apontam Reuven S. Avi Yonah<sup>3</sup> e Luís Eduardo Schoueri<sup>4</sup>, temos hoje cerca de 2000<sup>5</sup> acordos entre os países, com o objetivo específico de evitar a dupla tributação. Mas a questão tributária é de grande relevância inclusive em acordos internacionais que inicialmente se propõem a questões não fiscais. Assim, por exemplo, embora o *Tratado de Maastricht* vise estabelecer a União Européia e a integração econômica do mercado europeu, traz também consequências tributárias naturalmente necessárias à abertura das fronteiras comerciais.

No modelo desta experiência européia, os países da América Latina vêm buscando implementar, bem ou mal, a integração entre os seus mercados, por meio de iniciativas como a Aladi (Associação Latino-Americana de Integração). É Henry Tilbery<sup>6</sup> quem observou que

“não foi somente na Europa que o sonho de uma integração em escala continental havia nascido, em tempos longínquos, na imaginação de homens dotados de ampla visão. (...) Também na América Latina chegou-se a colocar as bases da integração apenas decorrido um século e meio desde que Simon Bolívar havia concebido suas idéias de uma Confederação.”

No presente trabalho, buscar-se-á analisar algumas das tradicionais teorias a respeito desses instrumentos tributários de âmbito internacional, a fim de se estabelecer as premissas teóricas aplicáveis a um caso prático, ocorrido em meio aos acordos e relações internacionais implementados por países integrantes da Aladi.

Em breve síntese, será objeto de análise o Acordo Comercial nº 15, em especial o seu Sexto Protocolo, firmado pelo Brasil, Argentina e México no âmbito da Aladi, cuja suposta ofensa a dispositivos do Código Tributário Nacional encontra-

<sup>2</sup> UCKMAR, Víctor. “Double Taxation Conventions”, *International Tax Law*. Edição Andrea Amaticci, Eusebio Gonzáles, Christoph Trzaskalik. Netherlands: Klumer law international, p. 150. No original: “In fact, the importance of tax treaties has increased significantly in recent years as a consequence of the globalisation of the economy and the liberalization of cross-border trade and business.”

<sup>3</sup> YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law*. Cambridge: Cambridge University, 2007 (edição digital fornecida pelo autor).

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Atual* nº 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003, p. 30.

<sup>5</sup> Este número é apontado de forma aproximada pelos autores, tendo em vista a impossibilidade fática de conhecer o seu número real. Uckmar conta 2.500 tratados em número crescente.

<sup>6</sup> TILBERY, Henry. *Tributação e Integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1971, pp. 4-5.

se na pauta de julgamento do Superior Tribunal de Justiça. Para isso, será necessário enfrentar algumas questões de interesse acadêmico e prático, como i) *a relação estabelecida entre o direito interno e o direito internacional*; ii) *as tradicionais perspectivas “monista” e “dualista”, assim como suas modalidades intermediárias, de forma a verificar-se a sistemática prestigiada pelo ordenamento brasileiro*; iii) *o momento em que as normas dos tratados internacionais em matéria tributária adquirem eficácia no direito interno*; iv) *a influência do Código Tributário Nacional nestas questões*.

## 2. Questões Fundamentais e Premissas para a Análise dos Acordos Internacionais em Matéria Tributária

As questões tributárias tratadas nos acordos internacionais dizem respeito à existência de mais do que um Estado interessado na tributação de uma mesma renda ou capital, a fim de se delimitar a quem caberá exercer o poder de tributar. Podem estes acordos, ainda, cuidar da limitação do poder de tributar dos Estados signatários em casos que, embora não haja a possibilidade de dupla tributação, a minoração ou exclusão de determinados tributos tenha como consequência o incremento de relações comerciais importantes.

Assim, o estudo deste tema exige um voo com maior altitude, a fim de que o intérprete desloque o seu foco de visão do ordenamento jurídico pátrio e observe um entrelaçamento de sistemas internacionais. Para Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>7</sup>, “pode-se dizer que a globalização altera, sobretudo, a concepção do próprio direito, visto agora como um fenômeno de integração simultânea, não redutível a sistemas legais cujo protótipo foi a ordem escalonada à moda de Kelsen”.

Mas a organização do Estado brasileiro, enquanto federação<sup>8</sup>, atribui ao sistema tributário características que nos auxiliam na compreensão dos problemas relacionados ao interesse jurídico-econômico de mais que um país para a tributação do mesmo fato econômico<sup>9</sup>.

As infundáveis discussões sobre qual seria o Estado-membro competente para a tributação, pelo ICMS, de determinado ato de mercancia ou qual o Município competente para a tributação de um determinado serviço demonstra uma problemática a que estamos acostumados. Tome-se como exemplo a discussão quanto ao ISS. A Constituição Federal, não por acaso chamada de *Carta das Competências*, estabelece aos Municípios a legitimidade para legislar e tributar os serviços de qualquer natureza. Havendo 5.560<sup>10</sup> Municípios na composição de nosso regime fede-

<sup>7</sup> *Direito Constitucional: Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e Outros Temas*. Barueri: Manole, 2007, p. 351.

<sup>8</sup> São as lições de Roque Antonio Carrazza: “De qualquer modo, podemos dizer que Federação (de foedus, foedoris, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar um novo estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros). Nela, os Estados federados, sem perderem suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de Estados. A mais relevante delas é a soberania.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89)

<sup>9</sup> Analogia colhida das lições de Schoueri (“Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade”. In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 343).

<sup>10</sup> IBGE, “Projeção da População do Brasil. Brasil já tem mais de 180 milhões de Habitantes”. ([http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_imprensa.php?id\\_noticia=207](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_imprensa.php?id_noticia=207))

rativo, há um concurso de normas produzidas por cada um destes Municípios. A problemática a que se chama a atenção surge quando o Município A enuncia que exercerá a sua competência tributária alcançando todos os serviços prestados por indivíduos domiciliados, residentes ou sediados em seu território, enquanto o Município B, por sua vez, enuncia em sua lei local que tributará, além dos serviços prestados por indivíduos domiciliados, residentes ou sediados em seu território, também aqueles serviços tomados em seu território de prestadores de serviços com residência, domicílio ou sede em outro Município. Nesta ilustração, pode-se dizer que o Município A adotou como *elemento de conexão*, capaz de identificar aqueles serviços sobre os quais possuirá capacidade tributária ativa, a residência, o domicílio ou a sede da empresa. Ocorre que o Município B adotou elementos de conexão diversos, capazes de alcançar também os serviços prestados por não-residentes, domiciliados ou sediados em seu território. Pode ocorrer, então, que um serviço prestado por uma empresa com sede no Município A para um tomador localizado no Município B seja objeto de dupla tributação<sup>11</sup>.

Em matéria de direito internacional tributário, centenas de Estados independentes compõem um concurso de fontes produtoras de normas. Dessa forma, a problemática das competências concorrentes ganha novas dimensões, na medida em que não há um núcleo normativo, como uma Constituição Federal, do qual se possa partir para a escolha de qual o Estado competente para o exercício da tributação.

Há, isto sim, Estados soberanos, independentes juridicamente, sem submissão a algum tribunal com poderes para estabelecer os limites de sua competência tributária, inclusive por não existirem, em tese, tais limites. Podem os Estados eleger, em suas leis domésticas, critérios para que eventos com substrato econômico, como a renda, embora ocorridos além de suas fronteiras, estejam sujeitos ao seu poder de tributar.

João Francisco Bianco<sup>12</sup> suscita que os problemas de dupla tributação surgem porque, enquanto alguns Estados adotam como elemento de conexão para a tributação a *residência*<sup>13</sup>, outros podem adotar a *fonte*<sup>14</sup>. Caso apenas um critério fosse adotado de forma uniforme pelos Estados, não haveria problemas de bitributação

<sup>11</sup> Para a solução desse concurso de normas, a doutrina e jurisprudência há muito construíram o dogma de que, salvo algumas exceções, será competente para tributar determinado serviço o Estado em que ele tenha efetivamente sido prestado, isto é, consumado. Nos lindes deste trabalho, não cumpre maiores dilatações sobre qual seria o critério estabelecido nas Leis Complementares enunciadas para dirimir tais conflitos de competência, mas é certo que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que deverá ser observado como elemento de conexão a o local da prestação do serviço, que também poderíamos chamar de *fonte de produção*, refutando outros critérios de possível aplicação, como a *residência*, o *domicílio* ou a *sede*.

<sup>12</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 137.

<sup>13</sup> A adoção, como elemento de conexão, do princípio da residência, significa que o Estado buscará tributar os rendimentos auferidos por todos aqueles que sejam residentes em seu território. Nota-se, então, tratar-se de desdobramento do princípio da territorialidade, em seu aspecto subjetivo.

<sup>14</sup> Pela adoção, como elemento de conexão, do princípio da fonte, buscará o Estado tributar os rendimentos “cuja origem esteja localizada em seu território”. Adotar o princípio da fonte significa tributar os rendimentos auferidos no território nacional, independente da residência ou nacionalidade daquele que a está auferindo, o que demonstra a sua vocação para ocupar os assuntos do *direito* internacional tributário.

de um mesmo evento de substrato econômico. O Brasil, assim como se faz em outros países, adota, em algumas hipóteses, como critério de conexão, a residência e, noutras, a fonte.

Segundo Alberto Xavier<sup>15</sup>, a dupla tributação jurídica pode ser identificada pela presença de *quatro identidades*, quais sejam: *i*) a identidade do contribuinte; *ii*) a identidade de pressuposto, que pode ser entendido como o critério material da hipótese de incidência tributária<sup>16</sup>; *iii*) a identidade do tributo; e *iv*) a identidade de período de tempo. Já a dupla tributação econômica estaria presente quando identificadas apenas de três destas identidades: *i*) a identidade do pressuposto; *ii*) a identidade de tributo; e *iii*) a identidade do período.

Klaus Vogel<sup>17</sup>, por sua vez, aponta ser possível identificar a dupla tributação jurídica em três situações: *i*) quando um país adota o princípio da residência e outro adota o princípio da fonte para tributar o mesmo rendimento auferido pelo mesmo contribuinte; *ii*) quando um contribuinte é considerado residente em dois ou mais Estados ou quando um mesmo rendimento é considerado como tendo sido auferido em dois ou mais Estados; *iii*) quando um país adota o princípio da nacionalidade para fundamentar a tributação de rendimentos e o outro país adota o princípio da residência. A dupla tributação econômica, para este autor, ocorreria quando o mesmo rendimento sofresse a tributação de dois ou mais Estados, durante o mesmo período, mas em relação a contribuintes diferentes.

Para Vogel e Xavier, então, a ausência de identidade do contribuinte é *discriminem* para diferenciar a dupla tributação econômica da jurídica. Somente quando um mesmo contribuinte sofrer a imposição tributária de dois Estados distintos sobre um evento por ele praticado (identidade do aspecto material, espacial e temporal da hipótese de incidência), ter-se-á a bitributação jurídica. Os comentários da OCDE<sup>18</sup> explicitam que somente esta última é mitigada pelos tratados de bitributação que seguem o seu modelo.

Diante desse cenário, em que dois ou mais Estado se vêem legitimados para tributar um mesmo fato econômico, é que normalmente surgem os acordos bilaterais ou multilaterais para evitar a tributação por mais de um destes. Ao Direito Internacional Público, então, incumbe delimitar as esferas em que terão validade as ordens jurídicas nacionais<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 33.

<sup>16</sup> São as lições de Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*: “Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescritor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), deparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.” (*Curso de Direito Tributário*. - 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 237)

<sup>17</sup> *Double Taxation Convention*, Kluwer: London, 1997, pp. 9 e seg.

<sup>18</sup> Comentários (1) da OCDE ao art. 23 da Convenção Modelo.

<sup>19</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, pp. 45 e seguintes.

Dúvidas podem surgir quanto à preservação da soberania de um Estado quando da adesão a um acordo internacional. *Estaria um Estado submetendo-se a outro Estado pela adesão a um tratado internacional em matéria tributária, tendo em vista que deixará de exercer, em diversas hipóteses, o seu poder de tributar?*

Entretanto, não se pode perder de vista que, ao estabelecer um tratado, os países signatários negociam mutuamente, acordam, sem que prepondere, ao menos juridicamente, qualquer grau de poder soberano ou de autoridade de um sobre o outro. Schoueri<sup>20</sup> também ressalta que a limitação à independência de um Estado soberano diante de outro não se presume, somente podendo ser estabelecida em decorrência de acordos internacionais ou em razão de princípios internacionais geralmente aceitos por países civilizados e que um tratado de bitributação “traz, antes, regras cujo alcance é a autolimitação recíproca de duas soberanias fiscais”.

Embora pareça incontestável a liberdade negocial dos países na formação dos tratados em matéria tributária, sendo a função última destes impulsionar interesses comerciais, cumpre destacar a posição de Avi-Yonah<sup>21</sup>, no sentido de que os países não possuem a referida liberdade, por acompanharem de forma costumeira a direção de um coerente sistema tributário internacional. Para esse autor, a liberdade da maioria dos países para adotar leis tributárias internacionais é seriamente restrita, mesmo antes de aderir a algum tratado internacional, pois normalmente há a necessidade de aceitarem-se os princípios da tributação internacional<sup>22</sup>. Os tratados para evitar a dupla tributação, então, normalmente limitariam os países para que venham a se comportar de uma mesma forma e não poderia ser decretada legislação em contrário, sendo exemplo disso a adoção generalizada das Convenções Modelo da OCDE e da UN nos tratados firmados. A esta observação do autor, vale a ressalva no sentido de que estes modelos da OCDE, embora possam auxiliar na interpretação de tratados concretos, não representam em sua integralidade o real texto de um tratado, devendo sempre ser realizada com cautela e nunca de forma generalizada a interpretação que normalmente se aplica a esses modelos.

Ainda sobre a manutenção da soberania do Estado pela adesão a um acordo internacional, cumpre destacar que, não obstante seja salutar a independência econômica, a globalização cada vez mais intensa dos mercados exige a forte presença de relações internacionais de comércio, com a atuação maior ou menor do Estado, sem o que este provavelmente se tornaria rudimentar.

Questão importante é que, com a Constituição de 1988, assume o Estado Brasileiro a diretriz de garantir a estrutura de *mercado* necessária ao desenvolvimento

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 272.

<sup>21</sup> *International Tax as International Law*. Cambridge: Cambridge University, 2007 (edição digital fornecida pelo autor).

<sup>22</sup> Há dois princípios básicos no sistema tributário internacional, o qual o autor defende existir: o *princípio da única tributação*, que estabelece que a renda auferida além das fronteiras de um país por um de seus cidadãos poderá ser tributada uma vez (isto é, nem mais e nem menos de um vez), e o *princípio do benefício*, que garante o direito de ser tributada a renda ativa primeiramente na fonte pagadora e a renda passiva de investimentos primeiramente na jurisdição da residência.

do Estado pelos próprios administrados, como se observa dos princípios econômicos prestigiados no art. 170 dessa Carta. Um *mercado internacional* e com condições concorrenciais diante de outros países é, assim, responsabilidade também do Estado.

Desta forma, as interações sociais e as diversas relações jurídicas, que em um primeiro momento mantiveram-se nos lindes territoriais de cada Estado (entre particulares e entre estes e o Estado pátrio), adquiriram dimensões internacionais. Diante desse quadro, cada Estado soberano passou também a interagir diretamente com outros, vizinhos ou não, estabelecendo relações diplomáticas e acordos internacionais.

De maneira geral, os acordos tributários internacionais mantêm um núcleo comum, que converge para impulsionar a economia interna com vistas ao vultoso mercado internacional. Schoueri aponta que se trata de uma necessidade e não uma opção das nações, razão pela qual “assiste-se, assim, a um processo no qual Estados soberanos vão se auto-impondo limitações ao poder de tributar, sempre visando a oferecer a investidores condições de livre-circulação de capitais, num processo concorrencial”<sup>23</sup>.

Para Schoueri<sup>24</sup>, um tratado internacional em matéria tributária tem a função precípua de implementar as relações comerciais entre os países. Para Bianco<sup>25</sup>, na mesma linha de Avi-Yonah<sup>26</sup>, contudo, um tratado internacional visa primeiramente inibir a dupla tributação, sendo secundários os objetivos mercantis dos Estados envolvidos:

Desse modo, embora muitos outros objetivos secundários possam ser apontados para justificar a assinatura desses tratados internacionais - remoção de barreiras inibidoras do comércio internacional; garantia de segurança ao investidor com relação ao regime jurídico tributário a que irá ser submetido o seu investimento no exterior - o fato é que os acordos internacionais contra a dupla tributação visam primordialmente a evitar que as atividades empresariais, desenvolvidas por agentes econômicos entre dois países, sofram uma dupla incidência tributária.

Interessante notar que Bianco<sup>27</sup>, ao fundamentar seu ponto de vista, recorre a uma decisão da Suprema Corte americana citada nos estudos de Philip Baker, nos seguintes termos:

“... o objetivo geral do tratado não foi o de assegurar um estrita igualdade de tratamento - tarefa virtualmente impossível de ser atingida à luz de di-

<sup>23</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Atual* nº 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003, p. 20.

<sup>24</sup> Exposição do tema em aula ministrada na disciplina “Princípios Aplicáveis aos Acordos para evitar a Bitributação: uma Visão Comparada”, no Curso de Pós-graduação em Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, em 7 de abril de 2008, assim como em texto do autor, *Direito Tributário Atual* nº 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003, p. 20.

<sup>25</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 137-138.

<sup>26</sup> Exposição do tema em aula ministrada na disciplina “Princípios Aplicáveis aos Acordos para evitar a Bitributação: uma Visão Comparada”, no Curso de Pós-graduação em Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, em 1 de abril de 2008.

<sup>27</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 138.

ferentes estruturas fiscais dos dois países - mas sim, como aparece no preâmbulo da própria Convenção, de facilitar as trocas comerciais através da eliminação da dupla tributação que resulta do fato de ambos os países tributarem a mesma transação ou o mesmo lucro; um objetivo adicional foi o de prevenir a evasão fiscal.”

Diante desta aparente divergência de entendimentos, parece apropriado compreender que a eliminação da dupla tributação, por meio de tratados internacionais, é um *instrumento* utilizado pelos Estados na busca de um objetivo comum (*fin*), qual seja, facilitar as trocas comerciais e impulsionar os seus mercados. A decisão da Suprema Corte americana acima, por exemplo, aponta que, no caso analisado, o tratado internacional visava “facilitar as trocas comerciais *através* da eliminação da dupla tributação que resulta do fato de ambos os países tributarem a mesma transação ou o mesmo lucro”, na qual se nota que a finalidade perseguida consistiria em trocas comerciais, utilizando-se a eliminação da dupla tributação como instrumento para facilitar tal objetivo.

Esta finalidade das normas tributárias internacionais pode ser nitidamente observada nos tratados internacionais em que se negociam parcerias comerciais. Há casos em que são estabelecidas exclusivamente concessões não tarifárias, como o trânsito livre de veículos entre países fronteiriços, sem a necessidade de visto prévio. Contudo, não raro são os casos em que são estabelecidas concessões tributárias nestes acordos, cuja função é auxiliar a concretização dos objetivos comerciais que levaram os Estados à mesa de negociação.

Como se verá, o *Tratado de Montevideu 1980*, assinado por países da América Latina para a criação da Aladi, tem o objetivo de impulsionar as relações comerciais entre os países signatários. Busca-se, neste acordo de Estados soberanos, o incremento mútuo das economias locais e preparar o solo para um almejado mercado comum.

Trata-se o *Tratado de Montevideu 1980* de um acordo multilateral de caráter imediatamente comercial, em que as questões tributárias são apenas mediatas. Isso porque, para a implementação de projetos específicos de Estados latino-americanos, pode-se adotar, por exemplo, a redução do imposto de importação para induzir o comportamento dos nacionais destes países à aquisição de produtos importados dos demais países latino-americanos.

### 3. A Aladi

A união dos Estados europeus para a integração de seus mercados tem razões diversas daquelas que motivaram os Estados da América Latina. Historicamente, para estes, como observa Henry Tilbery<sup>28</sup>,

“o fator determinante não foi o impacto das duas guerras mundiais, como foi o caso nos países europeus, mas a necessidade de apresentar uma frente unida face à nova realidade, que o nosso grupo de países em desenvolvimento tinha de enfrentar pela formação de poderosos blocos continentais dos países industrializados, América do Norte, Europa Ocidental e Bloco Soviético”.

<sup>28</sup> TILBERY, Henry. *Tributação e Integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1971, p. 5.

A Aladi (Associação Latino-Americana de Integração) foi implementada por meio do *Tratado de Montevideu 1980*, com o objetivo de substituir a Alalc (Associação Latino-Americana de Livre Comércio), instaurada em 1960.

Inicialmente, o *Tratado de Montevideu 1980* foi assinado pelo Brasil, Argentina, Bolívia, Colômbia, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela. Posteriormente, em 1999, também Cuba se tornou signatário.

A Aladi tem objetivos eminentemente comerciais. À época de sua criação, todos os Estados signatários apresentaram-se dispostos à constituição de um mercado comum para a América Latina. O trecho a seguir, colhido do *Tratado de Montevideu de 1980* demonstra quais os fundamentos o impulsionaram:

“Animados do propósito de fortalecer os laços de amizade e solidariedade entre seus povos.

Persuadidos de que a integração econômica regional constitui um dos principais meios para que os países da América Latina possam acelerar seu processo de desenvolvimento econômico e social, de forma a assegurar um melhor nível de vida para seus povos.

Decididos a renovar o processo de integração latino-americano e a estabelecer objetivos e mecanismos compatíveis com a realidade da região.

Seguros de que a continuação desse processo requer o aproveitamento da experiência positiva, colhida na aplicação do Tratado de Montevideu, de 18 de fevereiro de 1960.

Conscientes de que é necessário assegurar um tratamento especial para os países de menor desenvolvimento econômico relativo.

Dispostos a impulsar o desenvolvimento de vínculos de solidariedade e cooperação com outros países e áreas de integração da América Latina, com o propósito de promover um processo convergente que conduza ao estabelecimento de um mercado comum regional.

Convencidos da necessidade de contribuir para a obtenção de um novo esquema de cooperação horizontal entre países em desenvolvimento e suas áreas de integração, inspirado nos princípios do direito internacional em matéria de desenvolvimento.

Considerando a decisão adotada pelas Partes Contratantes do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, que permite a celebração de acordos regionais ou gerais entre países em desenvolvimento, com a finalidade de reduzir ou eliminar mutuamente os entraves a seu comércio recíproco.”

Os países signatários da Aladi se comprometem a respeitar cinco princípios, quais sejam:

i) *Pluralismo*: sustentado na vontade dos países-membros para sua integração, acima da diversidade que em matéria política e econômica possa existir na região;

ii) *Convergência*: que se traduz na multilateralização progressiva dos acordos de alcance parcial, através de negociações periódicas entre os países-membros, em função do estabelecimento do mercado comum latino-americano;

iii) *Flexibilidade*: caracterizada pela capacidade para permitir a celebração de acordos de alcance parcial, regulada com forma compatível com a consecução progressiva de sua convergência e pelo fortalecimento dos vínculos de integração;

iv) *Tratamentos diferenciais*: estabelecidos na forma que em cada caso se determine, tanto nos mecanismos de alcance regional como nos de alcance parcial;

v) *Múltiplo*: para possibilitar distintas formas de ajustes entre os países-membros, em harmonia com os objetivos e funções do processo de integração, utilizando todos os instrumentos capazes de dinamizar e ampliar os mercados a nível regional.

No Brasil, o *Tratado de Montevideu 1980* foi promulgado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16 de novembro de 1981. Desde então, diversos *acordos de alcance regional e parcial* foram assinados pelo Brasil com países integrantes da Aladi.

*Acordos de alcance regional* são aqueles dos quais participam todos os países-membros da Aladi (art. 6º, do *Tratado de Montevideu 1980*). *Acordos de alcance parcial* são aqueles de cuja celebração não participa a totalidade dos países-membros e propenderão a criar as condições necessárias para aprofundar o processo de integração regional, por meio de sua progressiva multilateralização (art. 7º, do *Tratado de Montevideu 1980*). Nota-se que, a fim de evitar a guerra fiscal que poderia surgir da concessão de benefícios de alcance parcial, tal como já alertara os estudos de Richard M. Bird<sup>29</sup>, o *Tratado de Montevideu 1980* prevê que tais acordos deverão ser elaborados de forma a permitir a livre adesão dos demais países integrantes da Aladi, visando a preferência aos acordos de alcance regional.

Neste estudo, será analisado o Sexto Protocolo adicional ao Acordo Comercial nº 15. Trata-se de acordo de alcance parcial, assinado, em 15 de dezembro de 1987, pelos Estados de economia mais representativas no âmbito da Aladi, quais sejam, o Brasil, a Argentina e o México. O objetivo deste acordo é incrementar as relações comerciais no que diz respeito ao setor da indústria químico-farmacêutica.

A desoneração tributária foi o instrumento adotado para induzir o incremento das operações de importação e exportações pelas indústrias químico-farmacêuticas brasileiras, argentinas e mexicanas. Foi acordada a redução de 80% a 90% do imposto de importação incidente sobre diversos produtos deste setor, o que deveria passar a valer a partir de 1º de janeiro de 1988.

O Brasil promulgou o referido acordo em 7 de março de 1990, por meio do Decreto nº 99.044.

#### **4. Um Caso Concreto de Aplicação do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15**

Em meados de maio de 1988, a alíquota para a importação ao Brasil de produtos químico-farmacêuticos correspondia a 30% (trinta por cento).

<sup>29</sup> *Apud* TILBERY, Henry. *Tributação e Integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1971, p. 45.

Entretanto, a fim de incrementar as relações comerciais com a Argentina e o México, acordamos, por meio o Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, que tal alíquota seria reduzida em 90% (noventa por cento), assumindo, então, o valor nominal de 3% (três por cento). Nos termos do art. 3º, deste acordo internacional, o benefício em questão deveria ser aplicado a partir de 1º de janeiro de 1988.

Certamente incentivada por este benefício fiscal, em 31 de maio de 1988, uma determinada empresa do setor industrial químico-farmacêutico realizou a importação, para o Brasil, da substância *cianocobalamina* (cobamina, Vitamina B-12). Por não entender claramente que o referido Protocolo teria sido recepcionado pelo sistema jurídico brasileiro e, talvez visando preservar a sua responsabilidade funcional, as autoridades alfandegárias opuseram ressalvas à aplicação do benefício. Para o pagamento do imposto de importação sob a aludida alíquota reduzida de 3%, foi exigida a assinatura de um termo de responsabilidade por parte da empresa importadora, o que possibilitou o desembaraço das mercadorias.

Em 7 de março de 1990, o acordo foi promulgado pelo Decreto nº 99.044. Não obstante, em 21 de fevereiro de 1992, a Fazenda Nacional passou a exigir desta empresa importadora, via execução fiscal, o pagamento do imposto, equivalente à diferença das alíquotas de 3% para 30%.

Iniciou-se, então, perante o Poder Judiciário, a discussão quanto à existência ou não do direito da empresa importadora, com sede no Brasil, de beneficiar-se da alíquota reduzida do imposto de importação estabelecida no seio da Aladi.

É interessante notar que este caso concreto reclama a análise de diversas questões, dentre elas: *i*) o momento em que um acordo internacional, firmado pelo Brasil, adquira eficácia em âmbito interno; *ii*) a relação estabelecida entre as normas de direito internacional, veiculadas pelos acordos internacionais, e as normas de direito estritamente interno, como são as do Código Tributário Nacional.

Neste ensaio, buscar-se-á estabelecer um diálogo com os fundamentos adotados nas decisões do Poder Judiciário já publicadas em relação ao caso, em um movimento dialético com estudos doutrinários e outros precedentes jurisprudenciais a respeito da sistemática dos acordos internacionais.

#### *4.1. Qual o momento em que um Acordo Internacional, firmado pelo Brasil, adquira eficácia em âmbito interno?*

A discussão estabelecida pela empresa importadora foi levada a conhecimento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região<sup>30</sup>, após ter sido declarada, pelo Juízo da 34ª Vara da Justiça Federal no Rio de Janeiro<sup>31</sup>, indevida a cobrança do imposto pela União Federal.

Ao relatar o caso, o Desembargador Federal Ricardo Regueira, como premissa de seu voto, estabeleceu que “a ordem jurídica brasileira se caracteriza por adotar o monismo com primado no direito interno. Como conseqüência, para que uma norma internacional possa ter efeitos dentro do país, necessário se faz que ela seja in-

<sup>30</sup> Apelação Cível nº 98.02.38570-0.

<sup>31</sup> Embargos à Execução Fiscal nº 93.00.46093-5.

corporada”. Assim, segundo este entendimento, “o Decreto 99.044, de 07/03/1990, foi o responsável por incorporar o Sexto Protocolo Adicional ao Acordo Comercial nº 15”.

Tal ponto foi suscitado, no voto do Desembargador Federal Ricardo Regueira, pois a solução do caso concreto requer que seja estabelecido um marco inicial para que o referido benefício tributário apresente eficácia no sistema jurídico brasileiro. *Em outras palavras, com a assinatura do Sexto Protocolo Adicional ao Acordo Comercial nº 15, já se aplicaria, à importação realizada em 31/05/1988, o benefício tributário acordado? Ou tais benefícios somente seriam aplicados às importações realizadas após 07/03/1990, data da publicação do Decreto nº 99.044, que supostamente incorporou o aludido acordo internacional ao direito interno?*

A conclusão alcançada pelo Tribunal Regional da 2ª Região será analisada mais adiante. Antes, interessa, ao exercício dialético que ora se propõe, testar a premissa estabelecida por este Tribunal, no sentido de que o sistema jurídico pátrio prestigia o “monismo com primado no direito interno”, exigindo-se uma suposta “incorporação” para que as normas de direito internacional público venham a ter eficácia.

A relação que se estabelece entre as normas dos tratados internacionais e as das leis internas é tema de intensa discussão na doutrina.

Ocorre que, segundo a teoria *monista*, as normas de direito interno e de direito internacional compõem um único sistema, não havendo necessidade, então, de a norma de direito internacional ser incorporada pelo direito interno<sup>32</sup>. Os adeptos dessa teoria se dividiam entre a prevalência das normas do direito internacional e a prevalência das normas de direito interno<sup>33</sup>.

Segundo a teoria *dualista*, as normas de direito interno e internacional formariam dois sistemas jurídicos distintos e independentes. Não se poderia falar propriamente em conflitos entre eles, pois não haveria contato entre as normas, cabendo a cada sistema regular questões diferentes<sup>34</sup>. Neste caso, para que uma norma de direito internacional, como é a de um tratado internacional, venha a compor o direito interno, faz-se necessária a sua incorporação por um instrumento legal específico.

Cumpra aclarar, então, que a *incorporação* seria procedimento necessário segundo a teoria *dualista*, não se aplicando à *monista*.

Para Xavier<sup>35</sup>, o debate entre essas correntes se aloja no ponto em que, para os que defendem o monismo de direito internacional, “a diversidade entre direito internacional e direito interno não impede a coexistência e vigência autônoma mas articulada de ambos, de tal modo que entre eles é possível estabelecer relações sistêmicas”, enquanto que, para os defensores da corrente dualista, “a diversidade absoluta entre direito internacional e direito interno, quer quanto às fontes, quer

<sup>32</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 146.

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 270.

<sup>34</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 145.

<sup>35</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 98.

quanto aos sujeitos, impede que a norma internacional vigore na ordem interna, antes de ser transformada em lei interna”.

Uckmar<sup>36</sup> pondera que cada Estado é livre para adotar, em seu sistema jurídico, um desses métodos. Assim, enquanto Alemanha, Itália e Irlanda adotam a teoria monista, Canadá, Índia e Inglaterra adotam a teoria dualista.

Aponta Schoeuri<sup>37</sup> que a corrente monista foi representada pelos integrantes da *Escola de Viena*, como Kelsen e Verdross, assim como por autores brasileiros, a exemplo de Marotta Rangel, Haroldo Valladão, Oscar Tenório e Celso de Albuquerque Mello. A corrente dualista teria sido defendida por Karl Heinrich Triepel (Alemanha), Anzilotti (Itália) e Irineu Strenger (no Brasil). Atualmente, contudo, estas correntes “evoluíram para versões ‘moderadas’, sendo possível afirmar, com Rudolf Geiger, que hoje, suas divergências são, apenas, quanto aos princípios jus-filosóficos, não trazendo qualquer efeito quanto à solução de questões individuais”.

Bianco<sup>38</sup> leciona os contornos destas acepções moderadas das correntes *dualista* e *monista*. No *dualismo moderado*, embora ainda se reconheça a existência de dois sistemas jurídicos independentes, passou-se a admitir a possibilidade de conflitos entre as normas de direito internacional e aquelas de direito interno, o que poderia ser resolvido de acordo com regras específicas de harmonização existentes em ambos os sistemas, podendo as normas de direito internacional sobrepor-se às normas de direito interno. O *monismo moderado*, por sua vez, embora somente admita um único sistema jurídico, reconhece a possibilidade de convivência de normas internas com as normas internacionais, ainda que conflitantes, solucionando-se os conflitos com os procedimentos previstos no direito internacional público.

Sobre a matéria, é interessante notar o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, na ADIn-MC nº 1.480, em que, reunido o Pleno, foi relator o Ministro Celso de Mello. Questionava-se a constitucionalidade da Convenção nº 158/OIT, que versa sobre a proteção do trabalhador contra a despedida arbitrária ou sem justa causa. Tratando-se de análise desta Corte sobre uma espécie de tratado (*tratado-norma*) em que, tradicionalmente, há tratamento diverso daquele dispensado aos tratados em matéria tributária (*tratado-contrato*), a análise deste precedente exige ressalvas, mas nem por isso deixa de ser importante.

Inicialmente, a Corte Constitucional estabeleceu a premissa de que *o tratado internacional deve buscar fundamento de validade no texto constitucional e, em caso contrário, poderá ser declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário*. Embora tal afirmação nos pareça instintiva, há exemplos, no direito comparado, em que a solução adotada foi diferente da brasileira. A Constituição Peruana de 1993, por exemplo, admite, em seu art. 57, a incorporação de tratados inconstitucionais, desde que seja “aprovado pelo mesmo procedimento que rege a reforma da Constituição”.

<sup>36</sup> UCKMAR, Victor. “Double Taxation Conventions”. *International Tax Law*. Edição Andrea Amaticci, Eusebio Gonzáles, Christoph Trzaskalik. Netherlands: Klumer law international, p. 155 (texto e nota de rodapé).

<sup>37</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário brasileiro*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 270-271.

<sup>38</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 146.

Em seguida, esta Corte enfrentou a antiga controvérsia doutrinária quanto às teorias *monista* e *dualista*, que tratam da relação que se estabelece entre o direito interno e o direito internacional, optando pela visão *dualista moderada*:

Sob tal perspectiva, o sistema constitucional brasileiro - que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (*visão dualista extremada*) - satisfaz-se, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de *iter* procedimental que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto constitucional (*visão dualista moderada*).

A teoria monista restou, assim, afastada pelo Supremo Tribunal Federal, sob o fundamento de que a “aprovação congressional e a promulgação executiva atuam, nessa condição, como pressupostos indispensáveis da própria aplicabilidade, no plano normativo interno, da convenção internacional celebrada pelo Brasil”. Nessa linha, o Pleno apontou que o tratado internacional somente terá vigência na ordem interna após dar-se publicidade no Diário Oficial dos atos de enunciação do decreto legislativo, produzido pelo Congresso Nacional, e do decreto presidencial, no qual o Presidente da República o promulga<sup>39</sup>.

Dessa posição diverge o magistério de Ives Gandra da Silva Martins<sup>40</sup>, para quem o tratado adquire eficácia, na ordem jurídica interna, desde o momento em que é assinado pelo Presidente da República, tendo o Congresso Nacional o papel de confirmá-lo a *posteriori*. O tratado internacional teria vigência imediata assim que assinado, “deixando de ter validade ‘ex nunc’ apenas se não referendado”.

Esta conclusão parte de uma interpretação da norma do art. 84, VIII, da Constituição Federal. Este dispositivo constitucional estabelece que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos, entretanto, “a referendo do Congresso Nacional”. Leciona Ives Gandra<sup>41</sup>, contudo, que, “se apenas quando aprovados entrassem em vigor os tratados assinados, à evidência, a dicção do texto deveria ser ‘sujeitos à aprovação do Congresso Nacional’”.

<sup>39</sup> O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto.

O *iter* procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

<sup>40</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Orientação da União para Não-pagamento de Imposto de Renda antes de Processo de Privatização e Ação Fiscal posterior à Privatização - Princípio da Eficácia dos Tratados Internacionais - Princípio da Convivência de Leis Especiais e Gerais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 54, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 113 e seg.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 113.

Segundo este autor, o significado semântico do termo “referendo” é, neste inciso VIII do art. 84, o mesmo daquele encontrado nos incisos XIX e XX deste artigo, que cuidam da competência para que o Presidente da República declare guerra ou celebre a paz, quando “autorizado pelo Congresso Nacional ou referendado por ele”. Enquanto a *autorização* corresponderia a um requisito prévio para a eficácia do ato, o *referendo* seria uma convalidação posterior de ato já eficaz. O termo *referendo* corresponderia, segundo esse autor, à *aprovação posterior* do Congresso, tendo o ato praticado pelo Presidente da República eficácia provisória desde a sua prática.

Por sua vez, estabelece o art. 49, I, da Constituição Federal, a competência exclusiva do Congresso Nacional para “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. Para Ives Gandra, somente é possível “resolver definitivamente” aquilo que já se havia estabelecido de forma provisória. “A ‘definitividade’ do tratado, acordo ou convenção internacional (...) é obtida com a edição do decreto legislativo do Congresso, embora a eficácia obtenha-se, de forma ainda precária e provisória, com sua assinatura.”<sup>42</sup>

Também no entender de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>43</sup>, o “art. 98 autonomia o tratado como fonte autônoma de Direito Tributário, desnecessária a sua injeção no sistema jurídico interno por ato legislativo específico”.

Após a análise do art. 5, parágrafo 2º, e do art. 190, III, da Constituição Federal, Xavier<sup>44</sup> conclui que o Constituinte atribuiu diretamente às normas dos tratados internacionais a eficácia para gerar os direitos que lhe sejam decorrentes. Caberia ao Poder Judiciário, inclusive, aplicar os direitos emergentes prescritos em tais tratados. Para o autor, “se os direitos decorrem diretamente dos tratados, isto significa que eles têm a sua origem em normas internacionais não previamente convertidas em leis internas”, devendo, inclusive, ser “aplicáveis as regras de hermenêutica que vigoram quanto aos tratados e não as que respeitam à legislação interna de cada Estado contratante”. São similares as conclusões de Heleno Tôrres<sup>45</sup>.

Ainda segundo Xavier<sup>46</sup>, o sistema brasileiro adotou procedimento simultaneamente internacional e interno, tendo em vista os atos de celebração sob a incumbência do Presidente da República e os atos de “simples autorização para ratificação” que competem ao Congresso Nacional. Para o autor, ao Congresso Nacional cabe, por força do primado da legalidade, um “controle prévio”, ganhando os tratados vigência na ordem interna assim que sejam publicados no Diário Oficial, por força do princípio da publicidade. Tendo em vista este caráter apenas de autoriza-

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 116.

<sup>43</sup> *Direito Tributário Internacional Aplicado - volume II*. Coordenação Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 92.

<sup>44</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 101.

<sup>45</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. “Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 86. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 43-44.

<sup>46</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 99.

ção prévia dos atos praticados pelo Poder Legislativo, Xavier conclui que nosso sistema consagra um processo de ratificação de tratados, no qual não há um específico instrumento de introdução na ordem interna, razão pela qual a solução adotada quanto à vigência interna do direito internacional seria a *monista*. A opção do autor pela teoria *monista* é expressamente influenciada pela premissa que adota quanto à existência de relação hierárquica entre tratado internacional e lei interna, com submissão desta àquele.

Por fim, cumpre registrar a opinião diversa de Paulo de Barros Carvalho<sup>47</sup>, para quem o decreto-legislativo “adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo”.

#### 4.1.1. Síntese conclusiva: as possíveis implicações ao caso concreto

Sob o enfoque delineado principalmente por Ives Gandra, para quem as normas do acordo internacional já adquirem eficácia provisória desde o momento da assinatura deste, não restam maiores dúvidas: a empresa importadora, com sede no Brasil, faria *jus* aos benefícios tributários estabelecidos pelo Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15 quando da importação dos produtos químico-farmacêuticos realizada. Após a promulgação do Decreto nº 99.044/90, tal eficácia se tornaria definitiva.

Por sua vez, na visão *dualista moderada* do Supremo Tribunal Federal, o benefício tributário acordado pelo Brasil enquanto integrante da Aladi, por meio do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, somente poderia ser aplicado, no plano interno, após a *aprovação congressional e a promulgação executiva*. Tais pressupostos formais representam, para a Corte Constitucional, condição indispensável para que as normas dos acordos internacionais adquiram executoriedade.

Assim, segundo esta linha de pensamento *dualista moderada*, não seria preciso a incorporação do acordo internacional ao direito interno, implementada por um instrumento legal próprio. O Decreto nº 99.044/90 teria a função apenas de dar-lhe publicidade, de forma a possibilitar a sua aplicação.

Neste seguir, atribuindo-se os devidos temperos à visão *dualista*, a fim de que se possa considerá-la *moderada*, é coerente que o acordo internacional seja aplicado de modo a alcançar os fatos jurídicos ocorridos desde o momento do pacto firmado pelo Estado Brasileiro com os Estados da Argentina e do México.

Tal pensamento decorre do fato do Supremo Tribunal Federal não exigir qualquer instrumento legal específico para a incorporação, ao sistema jurídico doméstico, do acordo internacional. Desde a sua assinatura, tal acordo passa imediatamente a fazer parte do conjunto de normas internacionais atinentes ao Brasil. O decreto aprovado pelo Congresso e promulgado pelo Presidente presta-se tão-somente a dar publicidade ao acordo internacional e, assim, possibilitar a sua aplicação em âmbito interno.

Rigorosamente, pode-se dizer que o *dualismo moderado* admite que o texto aprovado em um acordo internacional firmado pelo Brasil somente irá adquirir

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 72.

*vigência*, em âmbito doméstico, após aprovado pelo Congresso Nacional e promulgado pelo Presidente da República. Ocorre que, ao estabelecer-se a vigência das normas de Direito internacional tributário, nada impede que estas tenham o *vigor* para alcançar e incidir sobre os fatos jurídicos constituídos desde a constituição do tratado perante o direito internacional. Faltaria amalgama a este pensamento não fosse o fato de a norma do acordo internacional em análise possuir a *eficácia técnica* para alcançar as situações ocorridas após a sua assinatura pelos Estados signatários.

Como leciona Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>48</sup>, para que uma norma possa ser considerada *vigente* em nosso sistema, exige-se “a observância de um critério: sua publicação”. Ademais, vigente seria a “a norma válida (pertencente ao ordenamento) cuja autoridade *já* pode ser considerada imunizada, sendo exigíveis os comportamentos prescritos”. Na mesma linha de pensamento, Tarek Moysés Moussallem<sup>49</sup> replica o pensamento de García Máynez, no sentido de que “o termo *vigência* designa o atributo das regras de conduta que em um certo lugar e em certa época o poder público considera obrigatórias (sejam ou não cumpridas ou aplicadas)”.

Ainda nas autorizadas lições de Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>50</sup>, *vigor* “é a qualidade da norma que diz respeito a sua força vinculante, isto é, à impossibilidade de os sujeitos subtraírem-se a seu império, independentemente da verificação de sua vigência ou de sua eficácia”. No caso em análise, pode-se dizer que a norma do acordo internacional possui *eficácia técnica* para que adquira vigor a partir de 1º de janeiro de 1988. Isto porque, conforme Paulo de Barros Carvalho<sup>51</sup> “sob a rubrica de eficácia técnica vemos a condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos de ordem material que impediam tal propagação”.

Com a *publicação* do decreto legislativo, restaria, então, preenchido o requisito essencial para que as normas do acordo internacional se tornem vigentes no sistema jurídico doméstico. Adotando a teoria dos atos de fala, Tarek Moysés Moussallem<sup>52</sup> expõe a possibilidade do vigor da norma alcançar fatos ocorridos em momentos diversos da sua vigência, aduzindo que a “enunciação como instância instauradora do discurso cria o passado do fato no presente da aplicação”.

No caso do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, há a previsão, em seu art. 3º, para que o benefício tributário à importação para o Brasil, de produtos farmacêuticos provenientes da Argentina e do México, deveria ser aplicado desde 1º de janeiro de 1988, o que satisfaz o critério da *eficácia técnica* para que os fatos alcançados a partir desta data viessem a ser juridicizados. Entretanto, somente após a aprovação do Congresso Nacional e do Presidente da República do Decreto nº 99.044/90, que deu *vigência* ao referido acordo, passou a existir o *vigor*

<sup>48</sup> *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 198.

<sup>49</sup> *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 144.

<sup>50</sup> *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 202.

<sup>51</sup> *Curso de Teoria Geral do Direito* (texto inédito, fornecido pelo autor em arquivo digital, de propriedade intelectual do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), p. 81.

<sup>52</sup> *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 155-6.

necessário para que esse benefício tributário, ao qual o Brasil se comprometeu a fornecer para o incremento de suas relações comerciais com seus parceiros da Aladi, alcança-se as importações de produtos químico-farmacêuticos realizadas a partir de 1º de janeiro de 1988.

Outro dado que deve ser analisado é o da finalidade dos acordos internacionais, especialmente do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15. Isto porque, sendo este ensaio um exercício dogmático, assume-se a premissa estabelecida de início, no sentido de que um tratado internacional em matéria tributária tem a função precípua de implementar as relações comerciais entre os países signatários, sendo as concessões tributárias apenas um *meio* para se alcançar este *fim*.

O objetivo dos acordos internacionais, inclusive em matéria tributária, é fortalecer os países signatários, que buscam, em última análise, a satisfação das necessidades de suas populações. Tal ideologia é prestigiada em nosso sistema constitucional, conforme já observado. Entretanto, é essencial que haja confiança entre os Estados negociantes, no sentido de que os termos acordados venham a ser cumpridos de forma recíproca. E somente aqueles Estados que tradicionalmente cumpram as suas promessas serão respeitados pelos demais, em um processo circular de integralização econômica entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Pondera-se que o art. 31, (1), da convenção de Viena, prescreve que os tratados internacionais deverão ser *interpretados* de boa-fé, de conformidade com o sentido comum que deve ser atribuído aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade. Schoueri<sup>53</sup> esclarece que, diante do objetivo e da finalidade de os tratados assentarem-se na mitigação da bitributação, a interpretação e a busca de um sentido comum deve sempre prestigiar as possibilidades que tenham como consequência evitar a dupla incidência tributária.

Da mesma forma, partindo inclusive da premissa de que só há a aplicação de uma norma pela sua interpretação, entende-se que os tratados devem ser aplicados tendo em vista a finalidade a que se destinam. Assim, sob a perspectiva de que a finalidade dos tratados internacionais em matéria tributária consiste no incremento de relações comerciais, a aplicação destes deve se dar de forma a privilegiar este fim. Em outras palavras, havendo mais do que uma solução possível para a aplicação de um tratado, deve ser adotada aquela que prestigie a exclusão da dupla tributação e o incremento de relações comerciais entre os Estados.

No caso do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, deve-se ter em mente que a finalidade deste acordo internacional consiste no incremento das relações comerciais entre Brasil, Argentina e México em relação à indústria químico-farmacêutica. A *razão de ser* do benefício pelo qual o Brasil se comprometeu é a indução, por meio de normas tributárias, para que as suas indústrias passassem a importar, da Argentina e do México, produtos químico-farmacêuticos a partir de 1º de janeiro de 1988.

Assim, entende-se que, havendo mais do que uma solução possível para a aplicação do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, deve ser prestigiada aquela que tenha como consequência a concessão de benefícios tributários

<sup>53</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 261-262.

para o incremento das relações comerciais a que se comprometeu o Brasil perante a Argentina e o México. No caso, a existência de mais do que uma solução para o caso é nítida, tendo em vista a divergência entre o Tribunal Regional Federal da 2ª Região e o Superior Tribunal de Justiça.

O resultado dessa síntese conclusiva não diverge da obtida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região no caso concreto analisado, embora este tenha partido de premissa diversa, qual seja, de que o sistema brasileiro adota o *monismo* como primado e que este supostamente reclamaria o processo de incorporação das normas internacionais. Isto porque, segundo o entendimento daquele Tribunal, assim que incorporado ao direito interno, o Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15 deve ser aplicado em sua integralidade, inclusive no que concerne ao termo inicial para a fruição dos incentivos tributários nele previstos.

#### 4.2. *A relação entre os tratados internacionais e a lei interna: questões hierárquicas?*

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em seu acórdão enunciado sobre o caso em estudo, estabeleceu que o Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15 deveria ser aplicado desde 1º de janeiro de 1988, tendo em vista que o seu art. 3º assim o permite<sup>54</sup>. Segundo o entendimento deste Tribunal, as normas veiculadas pelo Sexto Protocolo Adicional ao Acordo Comercial nº 15 teriam a eficácia especificada por este, razão pela qual não ganhariam vigor apenas a partir da publicação do Decreto nº 99.044, de 7 de março de 1990.

Ademais, entendeu o Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, mesmo que esta norma somente obtivesse vigência após a publicação do Decreto nº 99.044/90, ainda assim a empresa importadora teria direito ao benefício tributário. Isto porque,

“a norma do artigo 105, do Código Tributário Nacional, estabelece a regra de a legislação tributária não se aplicar a fatos pretéritos. No entanto, o artigo 106, da mesma lei, trata das exceções a este dispositivo. (...) Desta maneira, pelo disposto no artigo 106, II, *c*, do Código Tributário Nacional mesmo que não se considere o tratado vigente à época do fato gerador, não há que se falar em qualquer incompatibilidade entre o mesmo e este artigo, eis que o acordo internacional veio a fixar uma penalidade muito menos severa a esta situação, englobando, portanto, o fato pretérito.”

<sup>54</sup> Esta decisão foi assim ementada:

“Embargos à Execução Fiscal. Fato Gerador Alcançado por Expressa Disposição do Decreto 99.044/90. Exclusão do Crédito Tributário. Ausência de Incompatibilidade com Código Tributário Nacional. - Trata-se de remessa necessária e apelação da Fazenda Nacional, face à sentença que julgou extinto os presentes embargos à execução fiscal, determinando o levantamento da penhora, tendo em vista que o autor não se encontra na qualidade de devedor do crédito tributário, por estar amparado pelo Decreto nº 99.044, de 7.3.1990. - O decreto 99.044/90 permitiu a incidência do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, desde a data que este estipulou para sua entrada em vigor, alcançando o fato gerador. - O termo de responsabilidade assinado pelo apelado não pode ser objeto de execução fiscal, por não constituir um crédito tributário. - Ausência de incompatibilidade com o artigo 105, do Código Tributário Nacional, pois o fato gerador não é pretérito à norma. - Recurso improvido.”

Entretanto, após o julgamento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a questão foi levada à Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça<sup>55</sup>, para o julgamento de recurso especial interposto pela União Federal contra a decisão que lhe era desfavorável. Decidiu esta Corte Especial que o art. 3º, do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15 da Aladi, afronta o art. 105 do Código Tributário Nacional e que, por possuir este *status* de lei complementar, deve prevalecer sobre o acordo internacional.

De acordo com o Ministro Humberto Martins, relator do acórdão, embora o Decreto nº 99.044/90 estabeleça, em seu art. 1º, que o Sexto Protocolo “será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém, inclusive quanto à sua vigência”, viola o art. 105 do Código Tributário Nacional, que, por se tratar de lei complementar, deve prevalecer sobre aquele.

Sob a pena do Ministro Humberto Martins, decidiu-se que seria vedada a “retroação do Decreto nº 99.044/90 a fato gerador surgido com desembaraço aduaneiro anterior, nos termos do artigo 105 do Código Tributário Nacional”.

Esta discussão envolve, ao menos, duas questões, as quais podem ser assim segmentadas:

- i) *há relação de hierarquia entre os tratados internacionais e o direito interno?*
- ii) *caso existente, a suposta afronta ao Código Tributário Nacional deve ser atribuída à norma de direito internacional ou ao Decreto que lhe diz respeito?*

Quanto à existência de hierarquia entre as normas dos acordos internacionais e aquelas do direito interno, Schoueri aponta que a questão é, por si só, equivocada<sup>56</sup>. Esse questionamento parte da premissa de que o tratado e a lei interna mantêm entre si uma relação de subordinação hierárquica, o que é falacioso. Tendo em vista que tratados e leis internas cuidam de questões diversas, aqueles sobre concessões ao âmbito de competência tributária e estas sobre o exercício da tributação, não há possibilidade de antinomia e, portanto, de prevalência hierárquica de uma

<sup>55</sup> Recurso Especial nº 640.584/RJ.

“Processual Civil - Tributário - Embargos à Execução Fiscal - Redução da Alíquota do Imposto de Importação de 30% para 3% - Irretroatividade da Lei Tributária - Art. 1º do Decreto n. 99.044/90 - Prevalência do Artigo 105 do CTN - Inaplicabilidade do art. 106, II, c, do CTN.

1. O art. 3º do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial n. 15, incorporado ao ordenamento jurídico interno por meio do Decreto n. 99.044, de 7.3.1990, prevê a redução do percentual do imposto de importação sobre produtos químicos farmacêuticos de 30% para 3% a partir de 1º de janeiro de 1988.

2. Muito embora o Decreto n. 99.044/90 reze em seu art. 1º que o Sexto Protocolo Adicional ao Acordo Comercial n. 15 ‘será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém, inclusive quanto à sua vigência’, referido dispositivo conflita com o ditame insculpido no Código Tributário Nacional, que por se tratar de lei complementar, deve prevalecer sobre aquele.

3. O art. 106, II, c, do CTN, que dispõe que a lei mais benéfica ao contribuinte aplica-se a ato ou fato pretérito, desde que não tenha sido definitivamente julgado, aplica-se tão-somente para penalidades, o que não é o caso dos autos.

Recurso especial provido.”

<sup>56</sup> Exposição do tema em aula ministrada na disciplina “Princípios Aplicáveis aos Acordos para evitar a Bitributação: Uma Visão Comparada”, no Curso de pós-graduação em Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, em 8 de abril de 2008.

em relação à outra. Seria o caso, isto sim, de *prevalência* ou não dos tratados em relação ao direito interno.

Parece interessante, antes de se explicitarem as razões pela qual se pode entender inexistir relação de hierarquia entre tratado e lei interna, partir da análise de como essas duas diferentes espécies de normas são aplicadas. Uckmar<sup>57</sup> retoma as lições de Edwardes-Ker quanto à teoria “three steps approach”. Segundo este autor, a aplicação de um tratado internacional pode ser dividida em três passos:

*1º passo:* É necessário que haja uma lei interna que crie a norma tributária em sentido estrito, isto é, aquela que veicula a hipótese em que, ocorrido um fato com substrato econômico, ter-se-á como conseqüência a constituição de uma obrigação tributária. Caso um Estado não prescreva a tributação sobre um determinado rendimento, por exemplo, nenhum tratado terá condições de estabelecer tal tributação.

*2º passo:* O tratado internacional será aplicado para distribuir o direito de tributar a renda ou o capital a um dos Estados signatários.

*3º passo:* Caso o tratado não estabeleça limites à aplicação da lei doméstica do Estado a quem tenha sido atribuído o direito de tributar, o problema de sua aplicação já terá sido concluído. Contudo, pode haver este 3º passo, que consiste na determinação de um limite para a tributação a ser exercida por um Estado, como, por exemplo, uma alíquota de 10% sobre os rendimentos provenientes de juros.

A importância desta observação decorre do que Xavier<sup>58</sup> chama de “efeito negativo” dos tratados, no sentido de que estes não possuem o condão de estabelecer obrigações tributárias (com o que teriam efeitos positivos), mas apenas limitar a aplicação de normas domésticas que prescrevam as hipóteses de incidência tributária. “Assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a permita; é ainda necessária a existência de uma norma interna que a imponha.”<sup>59</sup>

Os tratados internacionais, embora também estejam subordinados à Constituição, não dividem espaço com as leis domésticas, produzidas unilateralmente para a previsão das hipóteses de incidência tributária. Leciona Schoueri<sup>60</sup> que, “de fato, deve-se reconhecer que os acordos de bitributação e a lei interna pertencem a ordens jurídicas distintas (internacional e nacional, respectivamente), bem como que tais acordos visam a delimitar os contornos nos quais se admitirá que o legislador tributário doméstico atue”.

Firmados de forma consensual entre os Estados, os tratados internacionais funcionam como uma *cúpula*, uma espécie de *filtro* que selecionará quais efeitos surtirão as normas domésticas produzidas internamente por cada país. Este filtro,

<sup>57</sup> UCKMAR, Victor. “Double Taxation Conventions”. *International Tax Law*. Edição Andrea Amaticci, Eusebio Gonzáles, Christoph Trzaskalik. Netherlands: Kluwer law international, p. 156.

<sup>58</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 103.

<sup>59</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 104.

<sup>60</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 266.

então, irá selecionar quais os fatos que, previstos pela legislação interna como tributáveis, irão sofrer a subsunção da norma tributante, pois há casos em que essa incidência deverá ser *barrada* (filtrada), em decorrência do acordo entre as soberanias (aqui adotado o conceito de *soberania externa*, que se verifica sempre em âmbito internacional, enquanto que, na *interna*, há a relação entre o Estado e aqueles que se encontram sobre o seu território) ou, ainda, *reduzida*.

No caso em análise, o Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15 funciona como filtro da legislação brasileira, de forma a *reduzir* para 3% a alíquota de importação dos produtos químico-farmacêuticos, provenientes de parceiros da Aladi.

Aplicam-se, aqui, as conclusões de Xavier<sup>61</sup> resultantes de críticas à redação do art. 98 do CTN, cujo enunciado prescreve que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Para o autor, “não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação”. É oportuno registrar que Xavier<sup>62</sup> adota a premissa da existência da relação hierárquica entre o tratado internacional e a lei doméstica, o que é a causa para que a ordem interna não tenha o condão de revogar o quanto estabelecido pelo consenso das nações. Para esse mesmo autor, a relação hierárquica não se apresenta como o fundamento para a aplicação prevalente do acordo internacional sobre a lei doméstica. Mesmo que houvesse paridade hierárquica, o tratado deveria ter aplicação prevalente sobre o direito interno, tendo em vista a “relação de especialidade”<sup>63</sup> que com ele estabelece.

Também Bianco<sup>64</sup> aduz que “o art. 98 do CTN reconhece claramente a supremacia hierárquica dos tratados sobre a lei interna”, sem que isso represente, contudo, causa de revogação de ordem por outra.

Pode-se concluir, então, que a norma do acordo internacional e a norma doméstica não dividem o mesmo espaço, não havendo, portanto, concorrência entre elas. O art. 98 do CTN consagra no sistema brasileiro a prevalência de aplicação do tratado sobre o direito interno, o que não deve ser entendido como superioridade hierárquica, posto inexistir relação de tal gênero entre estas normas, mas

<sup>61</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, pp. 102-103.

<sup>62</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 103.

<sup>63</sup> Quanto à relação de especialidade do tratado à lei interna, aponta Schoueri as conclusões obtidas por Mössner quanto à sua inexistência: “Este autor, com rigor científico, alerta que no sentido restrito da metodologia jurídica não se pode falar 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.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p. 285)

<sup>64</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 147.

apenas preponderância de aplicação dos acordos internacionais, inclusive por tratar-se de norma de estrutura.

O Supremo Tribunal Federal, na solução da ADIn-MC nº 1.480, que versa sobre a Convenção 158/OIT, enfrentou a questão se o tratado, que é incorporado ao sistema pátrio mediante procedimento similar ao de lei ordinária, poderia estabelecer normas reservadas pela Constituição Federal à competência do legislador complementar<sup>65</sup>.

Para o Supremo Tribunal, um tratado internacional assumirá o *status* de lei ordinária, encontrando-se em paridade com os demais dispositivos do sistema. Quando determinada questão for reservada à lei complementar pelo Legislador Constitucional, não poderá ser objeto de acordo internacional. Mas, o que nos é interessante: *a Corte, na pena do Ministro Celso de Mello, não atribuiu ao tratado internacional hierarquia inferior às leis complementares, apenas distinguiu que a estas é reservado conteúdo material especial pela Constituição Federal, não sendo permitido aos tratados invadi-lo.*

É valioso esse ponto de vista, quanto à inexistência de hierarquia entre as normas complementares e ordinárias, tendo cada qual um conteúdo material próprio, idéia que se deve à límpida teoria de José Souto Maior Borges, no sentido de que não há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, mas apenas uma divisão de matérias que devem povoar cada uma destas espécies normativas.

Ocorre que, da mesma forma, o tratado em matéria tributária não mantém relação de hierarquia com as demais normas de direito interno. Embora ele esteja subordinado à Constituição Federal, assim como as normas de incidência tributária em sentido estrito normalmente veiculadas mediante *leis ordinárias*, ocupa posição e funções diferentes destas, sem, nem por isso, ser-lhes hierarquicamente superior.

Deve ser estabelecida uma diferença entre a norma doméstica que prescreve a obrigação tributária e aquela veiculada pelo tratado internacional.

Não integra a substância dos tratados prescrever obrigações tributárias. Tal tarefa cabe às normas nacionais, classificadas como “tributárias em sentido estrito”, quais sejam, aquelas que estabelecem em seus pressupostos normativos fatos hipotéticos que, caso venham a ocorrer, terão como conseqüente normativo a obrigação do sujeito passivo recolher ao Estado determinada quantia em dinheiro (modal deôntico obrigatório). Tais normas, que podem ser classificadas como *normas de comportamento*, devem ser estabelecidas unilateralmente por cada Estado.

Os tratados internacionais veiculam normas que, partindo de situações que *podem ser* objeto de tributação pelas normas internas dos Estados signatários (*normas de comportamento*), atribuem de forma exclusiva ou cumulativa a um desses Estados a competência para a tributação de referidos eventos, podendo ser limitada

<sup>65</sup> Cabe esclarecer o contexto desta discussão: a referida convenção, no entender dos Ministros da Corte, veiculava diversas “cláusulas normativas abertas destinadas a permitir que cada Estado-Parte - consideradas as peculiaridades de seu ordenamento doméstico - que acolhesse em sua legislação interna apenas as opções convencionais reputadas compatíveis com o estatuto político de cada um dos Países signatários” e que, nos termos da Constituição Federal, somente a Lei Complementar poderia estabelecer normas que preenchessem essas cláusulas normativas abertas.

a alíquota aplicável em cada caso. Como leciona Xavier, os tratados internacionais veiculam *normas de reconhecimento de competência*, que estabelecem qual ou quais dos Estados signatários terão competência para a tributação. Caso estabeleça competência cumulativa de mais de um Estado signatário, deve haver *normas de limitação de competência*, que estabelecem regras para o exercício da competência concorrente desses Estados<sup>66</sup>. Em razão dessas características, os tratados internacionais podem ser classificados como *normas de estrutura*.

Tendo em vista que tal classificação não é adotada expressamente pela doutrina e jurisprudência de direito internacional, é importante destacar as razões para a sua adoção neste ensaio.

Paulo de Barros Carvalho<sup>67</sup> há muito tem observado o diferente funcionamento das normas de comportamento e de normas de estrutura. Para este autor,

“todo tributo, enquanto entidade jurídica, se apresenta como um emaranhado de regras, no amplo quadro do direito legislado. Nesse novelo, formado por normas de estrutura e de comportamento, o observador percebe que uma delas se ocupa da incidência e é a responsável pela percussão do gravame, enquanto muitas outras gravitam em seu derredor, veiculando deveres instrumentais ou formais, que além de construir a base fáctica para a subsunção normativa - levada a cabo no ato de aplicação - dispõem sobre procedimentos de fiscalização e arrecadação, a cargo das autoridades administrativas, abrangendo, como não poderia deixar de ser, toda a gama das regras que estabelecem competências, desde as constitucionais até as que estruturam órgãos de hierarquias inferiores.”

As normas de comportamento são aquelas que incidem e afetam diretamente a disciplina normativa do comportamento humano. A regra de incidência tributária prescreve a obrigação do contribuinte ao recolhimento de determinada quantia em dinheiro ao Estado. Outra espécie de normas são as de estrutura. Por estas, entendem-se as normas que têm como objeto disciplinar o conteúdo e a aplicação de outras normas, estabelecendo como estas serão produzidas, modificadas, aplicadas e extintas.

Note-se que uma *norma tributária em sentido estrito*, que é aquela que estabelece a obrigação tributária, tem como objetivo *imediato* a prescrição de uma conduta ao contribuinte, como por exemplo aquela veiculada pelo art. 2º do Regulamento do Imposto de Renda, que estabelece que, auferida a renda pelo contribuinte pessoa física, deverá ser por ele recolhido imposto aos cofres fazendários. As normas de estrutura, contudo, afetam apenas de forma *mediata*, indiretamente este comportamento, pois visam primeiramente a regradar como as normas de conduta serão criadas, modificadas, aplicadas e extintas. As normas de estrutura são, pois, normas que cuidam da aplicação de outras normas.

<sup>66</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais*. 5ª ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, p. 421.

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Teoria Geral do Direito* (texto inédito, fornecido pelo autor em arquivo digital, de propriedade intelectual do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), p. 77.

Também Schoueri<sup>68</sup> aponta que “os acordos de bitributação são normas sobre a aplicação de normas, já que seu objeto é definir os casos em que a legislação interna de um Estado contratante será aplicável e aqueles em que fica afastada sua aplicação. Num passo adiante, os acordos de bitributação referem-se a normas que, por sua vez, descrevem de modo abstrato, situação da vida concreta.” Este também é o entendimento de Vogel<sup>69</sup>, para quem “as expressões dos acordos de bitributação estão a alguns degraus de distância da realidade da vida”.

Neste mesmo seguir, observa-se que os acordos internacionais tributários têm a eficácia imediata para regular a forma como as normas de comportamento dos Estados signatários serão aplicadas. Tais normas de estrutura deverão: *i*) limitar a incidência das normas tributárias em sentido estrito de um dos Estados e autorizar (ou reconhecer) à norma tributária em sentido estrito do outro Estado a incidência sobre uma renda ou capital, assim como poderá, também; *ii*) autorizar (ou reconhecer) às normas tributárias em sentido estrito de ambos os Estados a incidência sobre uma determinada renda ou capital, estabelecendo, contudo, a aplicação de normas de isenção, de imputação de créditos para mitigar a bitributação ou, ainda, de limitação das alíquotas aplicáveis.

No caso do Sexto Protocolo ao Acordo Comercial nº 15, pode-se notar que, em decorrência desta norma de estrutura veiculada pelo acordo internacional, a norma de conduta, que determina a incidência do imposto de importação, não será revogada, mas apenas terá o seu campo de incidência restringido, de forma que a sua alíquota, para casos específicos, seja drasticamente reduzida. De forma semelhante elucidada Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>70</sup>, para quem “em verdade não se trata de revogação, mas de paralisia parcial da parte regradada diferentemente pela legislação interna”.

Fica claro, então, que a norma de incidência tributária e aquela veiculada por um acordo internacional não agem sobre o mesmo objeto. Estas agem sobre aquelas; aquelas agem sobre o comportamento do contribuinte.

Não há, então, antinomia entre estas normas que reclame a aplicação de critérios hierárquicos, mas apenas de sobreposição de uma norma de estrutura sobre uma norma de comportamento.

Neste ponto, pode-se analisar a segunda questão levantada neste subitem. *Se há alguma ofensa ao Código Tributário Nacional no caso em análise, esta deve ser atribuída à norma de direito internacional ou ao Decreto que lhe diz respeito?*

O art. 3º, do Sexto Protocolo ao Acordo Comercial nº 15, assinado pelo Brasil, pela Argentina e pelo México em 15 de dezembro de 1988, prevê expressamente que os benefícios tributários acordados passariam a ter eficácia no 1º de janeiro seguinte, alcançando, então, apenas fatos futuros, moldando-se à condição de validade estabelecida pela norma de irretroatividade prescrita no art. 105 do Código Tributário Nacional.

<sup>68</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Atual* nº 17. São Paulo: Dialética, 2003, p. 36.

<sup>69</sup> VOGEL, Klaus. *Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 963.

<sup>70</sup> *Direito Tributário Internacional Aplicado* - volume II. Coordenação Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 92.

Salvo situações específicas, fugiria à própria finalidade dos acordos internacionais a previsão para que os benefícios tributários nele estabelecidos fossem retroativos. Este pensamento parte do fato de que tais acordos têm o objetivo de induzir os nacionais dos países signatários a estreitar as suas relações comerciais. A extensão retroativa destes benefícios, que se assemelharia a uma remissão de débitos, acabaria por alcançar operações comerciais já desenvolvidas sem a necessidade de qualquer incentivo tributário, gerando o “efeito carona” observado por Schoueri<sup>71</sup>, para quem “nenhum sentido se pode encontrar na aplicação retroativa de um incentivo fiscal; se o contribuinte já incorreu na hipótese desejada pelo legislador, sem que a tanto fosse movido pelo incentivo fiscal, a concessão deste configura privilégio odioso, se não justificada por outro fundamento constitucionalmente válido (por exemplo: concede-se um benefício retroativo não para incentivar o próprio beneficiado, mas para que outros contribuintes se vejam motivados a idêntica atitude)”.

Importante destacar que, no caso em análise, a empresa importadora de produtos químico-farmacêuticos, com sede no Brasil, foi decididamente induzida pelo Acordo Internacional em questão. Tal dado fica claro diante da assinatura de um termo de responsabilidade desta empresa perante as autoridades alfandegárias, a fim de possibilitar o desembaraço das mercadorias pelo pagamento da alíquota reduzida de 3% estabelecida no aludido tratado internacional. Não fosse este benefício, a importação poderia não ter sido realizada ou, ainda, realizada em quantidades diversas.

Note-se, ainda, que a norma prescrita pelo art. 3º, do Sexto Protocolo ao Acordo Comercial nº 15 sequer necessitaria sujeitar-se ao princípio da anterioridade. Não há a majoração de imposto, mas sim a minoração. Ademais, o imposto de importação não se sujeita a tal princípio, tendo em vista seu caráter extrafiscal e a ressalva ao princípio da anterioridade tutelado pelo art. 150, parágrafo 1º, da Constituição Federal.

Neste seguir, caso tenha havido ofensa ao Código Tributário Nacional, esta foi perpetrada pelo Decreto que veio a promulgar o Acordo Internacional, causada exclusivamente pela inércia do Legislador em sua aprovação ou pelo Presidente em sua promulgação.

Outra questão que deve ser ponderada é que este Decreto não poderia alterar quaisquer termos do acordo internacional. Ou seja, caso o Congresso Nacional entendesse pela impossibilidade da aplicação do benefício tributário a partir de 1º de janeiro de 1988, conforme se comprometeu o Brasil perante a Argentina e o México, seria necessário que estes países voltassem à mesa de negociações, a fim de acordar, por exemplo, que a minoração das alíquotas do imposto de importação somente passaria a valer após a promulgação do respectivo decreto brasileiro, tendo em vista que esta, normalmente, tarda a se concretizar.

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 104.

Entretanto, voltando à premissa de que os acordos internacionais devem ser aplicados de forma a prestigiar o incremento das relações comerciais entre os Estados, não faria sentido que as indústrias químico-farmacêuticas da Argentina e do México realizassem investimentos na expectativa de novos negócios com o seu vizinho Brasil, sem, contudo, haver uma data prevista para que o referido acordo internacional de integração econômica passasse a vigorar. Tal situação geraria uma repercussão danosa à credibilidade do sistema jurídico brasileiro.

A questão, então, é se seria legítimo, ao Estado brasileiro, deixar de aplicar o acordo firmado no consenso das Nações por simples inércia de seus órgãos na tarefa de promulgá-lo perante o direito interno. Ou poderia o Decreto nº 99.044/90 prever que o referido acordo tenha eficácia desde o momento em que foi regularmente assinado pelo Brasil diante da Argentina e do México, sob as diretrizes da Aladi? A resposta afirmativa parece ser a mais coerente, tendo em vista, inclusive, os dispositivos do Código Tributário Nacional a seguir analisados.

#### *4.2.1. Síntese conclusiva: as possíveis implicações ao caso concreto*

Pela síntese das formas de se encarar a relação de prevalência ou de hierarquia entre os acordos internacionais e as leis internas, pode-se estabelecer o termo inicial para a fruição dos benefícios veiculados pelo Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, relativos à importação de produtos químico-farmacêuticos provenientes da Argentina e do México.

Parte-se da premissa de que não há relação de hierarquia, mas sim de *prevalência* dos tratados sobre a legislação tributária ordinária. Neste caso, conforme visto, as normas do acordo internacional deverão *filtrar* a forma de incidência das normas de conduta, isto é, aquelas que impõem a obrigação tributária. É o caso da norma de direito internacional que, para evitar a dupla tributação, atribui apenas ao Estado que é fonte pagadora da aposentadoria de residente em outro Estado a competência para a tributação: *o tratado internacional terá a função de barrar a tributação do Estado de residência neste caso exclusivo*. É o caso, também, do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15, pelo qual, a fim de estimular a importação pelo empresário brasileiro de produtos químico-farmacêuticos fornecidos pela Argentina e pelo México, deverá a norma internacional sobrepor-se às leis ordinárias e decretos referentes ao imposto de importação, de forma que, nestes casos exclusivos, seja aplicada a alíquota de 3%.

Destaca-se, contudo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que não caberia aos tratados internacionais versar sobre matérias exclusivamente reservadas à lei complementar. Entende a Corte Constitucional que há uma divisão de matérias, dentre as quais algumas devem ser enunciadas por leis complementares e outras por leis ordinárias.

Assim, sob estas premissas, as normas gerais referentes à aplicação da legislação tributária é matéria reservada à Lei Complementar, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal. O Código Tributário Nacional, como lei complementar aplicável à matéria tributária, deve ser analisado no presente caso.

Determina o art. 105, do Código Tributário Nacional, que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes”<sup>72</sup>. E, nos termos do art. 96 deste mesmo diploma, a expressão “legislação tributária” “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Note-se que os tratados e as convenções internacionais, que perfazem expressamente o rol dos elementos componentes da *legislação tributária*, devem ser aplicados imediatamente aos fatos geradores futuros.

Deve-se ter em mente que os tratados internacionais, mesmo depois de ratificados, continuam a integrar o sistema jurídico internacional, devendo, inclusive, ser interpretados de acordo com as regras de direito internacional e não pela hermenêutica tradicional que se aplica às normas domésticas. É o magistério de Schoueri, Xavier e Heleno Tôrres<sup>73</sup>. Como conseqüência, serão alcançados todos os fatos jurídicos ocorridos após o nascimento do tratado internacional, independentemente de o nascimento deste ter se operado perante o direito internacional, pois é nesta seara que permanecerão todos os tratados mesmo após promulgados perante o direito interno.

Tal norma, construída a partir do art. 105 do Código Tributário Nacional, acaba por corroborar com a incidência do acordo internacional sobre os fatos ocorridos a partir de sua assinatura. Entretanto, tal como ocorre no caso em análise, pode ocorrer que o vigor deste tratado fique *suspense*, pois a sua incidência jurídica somente será implementada após ser-lhe dado publicidade a todo o povo brasileiro pela aprovação do Congresso e promulgação pelo Presidente do respectivo Decreto.

Pode-se concluir, então, que não causa ofensa ao art. 105, do Código Tributário Nacional, que o Decreto nº 99.044/90, cuja função é atribuir vigência ao acordo firmado pelo Brasil no seio da Aladi, contenha a previsão de que a eficácia dos benefícios tributários aos importadores de produtos provenientes dos demais Estados signatários alcance todas as importações realizadas desde 1º de janeiro de 1988, prazo expressamente estipulado no acordo.

Por outro lado, não deve ser aplicado o art. 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional. Não se trata de aplicação do tratado a fato pretérito, mas ocorrido após tornar-se signatário do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial nº 15. Não se trata, também, da cominação de penalidade mais branda, que reclama a retroação da norma a todos os fatos pretéritos. Isto porque, nos termos do art. 3º, do Código Tributário Nacional, o imposto de importação não corresponde a qualquer sanção por ato ilícito.

<sup>72</sup> Sobre a imprecisão do termo “fatos geradores pendentes”, vide Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 89/90.

<sup>73</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. “Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 86. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 43-44.

## 5. Considerações Finais

O método adotado no presente estudo foi o dogmático, pois as conclusões obtidas partiram de pontos de partida preestabelecidos, dogmas colhidos da doutrina e de precedentes jurisprudenciais. Foram necessários, então, restrições a incursões zetéticas que, embora pudessem enriquecer a discussão e fornecer material para outras conclusões, não caberiam nos lindes deste trabalho.

Algo que não se pode perder de vista é que as regras do Direito não existem por si. Os textos de lei são criados para que sejam aplicados à conduta do Homem, com o objetivo de *impor* à sociedade uma prática que lhe seja benéfica (como, *v.g.*, o uso de capacete em motocicletas e de cintos de segurança em automóveis), proibir aquelas que sejam danosas à coletividade (como, *v.g.*, o uso de drogas) ou *induzir* algum comportamento de interesse social (como, *v.g.*, incentivos fiscais concedidos no Império Romano às famílias com dois ou três filhos, a fim de incentivar o aumento demográfico necessário à constituição de uma grande tropa).

Por tal razão, não deve ser o sistema jurídico interpretado como um sistema matemático estático, em que as normas corresponderiam a algarismos que a si se satisfariam. Devem ser as normas jurídicas construídas a partir dos textos jurídicos e dos valores que compõem a sociedade, com vistas a se obter o bem comum almejado pela coletividade e que dá sentido ao Estado, como apontam, inclusive, Paulo de Barros Carvalho<sup>74</sup> e Clarice Von Oertzen de Araujo<sup>75</sup>.

Como se verificou, no caso dos acordos internacionais, a carga axiológica que impulsiona a sua enunciação é o incentivo à integração comercial e ao desenvolvimento econômico dos países signatários. Quer-se expressar, com isso, que, havendo compatibilidade entre a Constituição Federal e o tratado internacional, a aplicação deste deve ser realizada da forma mais coerente à implementação das relações comerciais entre os Estados signatários. Havendo incompatibilidade, o acordo internacional deve ser considerado como não realizado, sendo tal fato informado aos demais Estados signatários.

Não se trata de realizar uma interpretação buscando a vontade do legislador, tendo em vista ser esta inalcançável, tal como são lembranças de alguém já falecido. Não se trata, também, de adotar-se dados de ciências como a sociologia ou a economia para a interpretação dos textos jurídicos. Este agir poderia importar na aplicação de tratados internacionais de forma heterogênea, pois, quando economis-

<sup>74</sup> Leciona Paulo de Barros Carvalho: “O direito positivo, enquanto camada de linguagem prescritiva, se projeta sobre o contexto social, regulando as condutas intersubjetivas e direcionando-as para os valores que a sociedade quer ver praticados. Em momento algum, todavia, o fenômeno jurídico é reduzido à singela expressão das normas que integram a sua ontologia. A opção pelo tratamento semiótico da linguagem normativa é decisão de cunho metodológico, que se projeta na cognição do processo ontológico do objeto de conhecimento em que atua o homem pelo sistema lógico da linguagem.” (“A Ciência do Direito e o Direito Positivo”. Texto inédito, fornecido pelo autor em arquivo digital, de propriedade intelectual do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários).

<sup>75</sup> Leciona Clarice Von Oertzen de Araujo que “As leis são signos, na medida em que representam a regulação estatal da conduta intersubjetiva, com a finalidade de garantir a paz e a estabilidade social.” (“Fato e Evento Tributário - uma Análise Semiótica”, in Eurico Diniz de Santi (org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 340)

tas apontassem que determinado acordo fosse desvantajoso para o Brasil, poderiam as normas ser interpretadas de forma a temperar a sua eficácia se comparada com as situações em que há vantagem reconhecidas. Trata-se de partir de axiomas construídos com base na Constituição Federal e, a partir daí, construir-se dogmas que persigam os citados valores.

Tomando-se também como certo que as normas dos tratados internacionais localizam-se em um outro sistema, no qual se encontram todas as normas de direito internacional tributário, a tutela quanto à compatibilidade desta espécie de normas deve decorrer diretamente da Constituição Federal e, assim, da interpretação que lhe for dada pelo Supremo Tribunal Federal.