

# CONSIDERAÇÕES SOBRE A SUPREMACIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: O CASO DO MERCOSUL

Maria de Fátima Ribeiro \*

## Resumo

Trata-se de estudo sobre os principais aspectos discutidos na doutrina e na jurisprudência brasileira sobre a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna. Necessário se faz apresentar considerações sobre o princípio da soberania e o da competência constitucionalmente estabelecida para todos os entes políticos do estado brasileiro. Merece maior destaque o art. 151, inciso III da Constituição Federal ao enaltecer que a União não poderá conceder isenções de tributos de competência do Distrito Federal, estados e municípios, bem como a análise do art. 98 do Código Tributário Nacional dispondo sobre as introduções legislativas provenientes de tratados e acordos internacionais sobre as normas tributárias do sistema positivo vigente.

## Abstract

This is a study on the main aspects discussed in the Brazilian doctrine and the jurisprudence concerning the prevalence of international treaties and conventions for internal tax legislation. Considerations are made on the Brazilian federate and sovereignty principles and on the competence constitutionally

established for all the political entities of the Brazilian State. Article 151, Section III of the Federal Constitution must be pointed out for its purpose on stating the Union shall not exempt the States, the Federal District and the Municipalities from respective taxes. Article 98 of the National Tax Code is also considered for its disposition concerning legislation from international treaties and agreements on tax norms of the positive system currently in force.

## Introdução

O processo de globalização, acelerado a partir dos anos 90, vem transformando, decisivamente, a economia mundial. Tal globalização tem sido comumente associada a um processo positivo de integração das economias mundiais, intrinsecamente relacionado à flexibilização dos movimentos de mercadorias, capitais e pessoas entre países.

A obtenção de um mercado comum, no Mercosul, livre das barreiras alfandegárias, onde a mobilidade dos fatores e a informação possuam agilidade e baixo custo de transação, tem por objetivo o aumento do bem-estar social e a melhor alocação dos recursos econômicos.

A harmonização tributária torna-se, então, o processo mediante o qual os governos dos países

\* Docente da UNIPAR. Doutora em Direito.

afetados por essas distorções acordarão sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas consumo e produção, independente de localização geográfica e nacionalidade.

Vale a pena ressaltar que harmonização tributária não significa equalização total de alíquotas e bases tributárias em vários países e em todos os tributos. O que se pretende é obter um mercado globalizado que seja consistente com o menor grau possível de distorções. Nesse sentido, há necessidade de aproximar a legislação tributária pertinente entre todos os países membros do Mercosul. Deve merecer maior destaque o estudo sobre os aspectos constitucionais, guardadas as peculiaridades da estrutura política e administrativa de cada estado membro.

O Brasil como um Estado Federal tem a competência constitucional tributária distribuída exaustivamente na Carta Política entre a União, Distrito Federal, estados e municípios. Essa descentralização de competência (no âmbito interno) o faz diferente dos demais estados integrantes do Mercosul, face à autonomia deles.

Desta forma, questiona-se se o conteúdo de um tratado internacional prevalece sobre a competência tributária dos estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios, resguardada a exclusividade da competência tributária para as unidades da Federação.

## 1. O Tratado de Assunção e seus objetivos

A idéia de uma união dos países latino-americanos não é criação recente. No entanto, é a partir da segunda metade do Século XX que surgem os megablocos econômicos. Em 1980, com a criação da Associação Latino-Americana de Integração-ALADI, subscrita pelos governos da Argentina, Bolívia, Brasil, Colômbia, Chile, Equador, México,

Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela, o que foi anteriormente estabelecido pela ALALC (Associação Latino Americana de Livre Comércio) é substituído por um sistema mais complexo que inclui a promoção e regulamento do comércio recíproco, a complementação econômica e o desenvolvimento de ações de cooperação econômica para a ampliação dos mercados, respeitando as diferentes características econômicas e sociais de seus membros.<sup>1</sup>

Sob este clima, Brasil e Argentina firmaram vários acordos de integração e cooperação em diversas áreas, tais como energia, ciência e tecnologia, comunicações e transporte.

Um dos aspectos importantes a ser analisado refere-se ao questionamento se um acordo internacional pode se sobrepor à soberania do estado e delinear sobre sua própria ordem tributária.

O Tratado de Assunção, celebrado pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, na cidade de Assunção, em 26 de março de 1991, constitui um conjunto de normas para se chegar a constituir, num plano determinado, inicialmente previsto para 1º de janeiro de 1995, um Mercado Comum. O referido Tratado tem como objetivos:

- a) a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os vários países;
- b) o estabelecimento de tarifa alfandegária comum;
- c) a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os países participantes, em termos de comércio exterior e política agropecuária, industrial, fiscal, monetária, cambial, de capitais, de serviços, aduaneira, de transporte e de comunicações; e
- d) a adoção de uma política comercial unificada a terceiros países e/ou blocos comerciais.

O Tratado de Assunção pretende criar um Mercado Comum, iniciando pela Zona de Livre Comércio e posteriormente passando pela União Aduaneira. O passo seguinte do Mercado Comum será a constituição das uniões econômicas e monetária.

A Zona de Livre Comércio é o estabelecimento, pela via de tratados internacionais,

<sup>1</sup> O que é o Mercosul? Aspectos Fundamentais, Academia Brasileira de Direito Empresarial, Curitiba, 1996, p. 3.

da livre circulação das mercadorias sem barreiras ou restrições quantitativas ou aduaneiras, conservando os estados integrantes total liberdade nas relações com terceiros países, inclusive com matérias relacionadas com importações e exportações.

A União Aduaneira é um passo além da zona de livre comércio cujo elemento característico da livre circulação de mercadorias incorpora, completando-o com a adoção de uma tarifa aduaneira comum, que teve início em 01/01/95.

Estabelecida a alíquota comum, normalizados os procedimentos de importação e exportação em face dos países fora da zona aduaneira, os produtos circulam livremente no seu interior, onde recebem a proteção possível pela via da tarifa única e da dimensão do mercado abrangido. Tal integração para prosperar deverá ser acrescida de outras liberdades de circulação de pessoas, serviços e capitais.

Após dois anos de União Aduaneira, seu crescente êxito poderá ser visto pelo interesse dos demais países da América Latina em querer fazer parte dessa integração. O Chile ingressou no bloco em 01/10/96; e em 01/01/97, foi a vez da Bolívia, se bem que não participando da união aduaneira, e sim, de um acordo de associação de livre comércio com os outros quatro países que iniciaram a integração do Mercosul.

A União Aduaneira, embora imperfeita e com suas dificuldades naturais de implantação, tem conseguido deslanchar, de forma que o Mercosul é considerado a terceira união aduaneira do mundo<sup>2</sup>.

O Mercado Comum é a terceira etapa do Tratado de Assunção que ultrapassa e contém a união

aduaneira, acrescentando-lhe a livre circulação dos demais fatores de produção, capital e trabalho, permitindo assim o livre estabelecimento e a livre prestação de serviços pelos profissionais.

O Mercado Comum engloba, entre outras medidas, cinco liberdades para facilitar a integração política e respectivas legislações em vários aspectos:

1. Livre circulação das mercadorias que faz com que, dentro das fronteiras de um estado, as mercadorias possam circular sem que tenham de atravessar barreiras alfandegárias;

2. Liberdade de estabelecimento, que faculta ao empreendedor instalar-se onde quer que deseje, no interior do estado, quer para a produção, quer para a armazenagem, quer para a venda dos seus produtos;

3. Liberdade de circulação dos trabalhadores dentro dos limites do estado;

4. Liberdade de circulação dos capitais como componente da atividade empresarial; e

5. Liberdade de concorrência, que submete todos os produtores às mesmas regras de natureza econômica, administrativa, fiscal, política e social, sujeitando-se a uma disciplina jurídica e a encargos idênticos.

Daí ressaltar que todos os países devem respeitar as normas estabelecidas, mesmo não sendo o Mercosul dotado de supranacionalidade. O Brasil é o país que, com mais freqüência, altera as regras pactuadas, trazendo conflitos desnecessários. Recentemente tem editado várias medidas provisórias que conflitam com as disposições dos tratados e seus desdobramentos já pactuados.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Almeida, Elizabeth Accioly Pinto de. O destino do Mercosul: comum ou Zona de Livre Comércio, In Revista Jurídica da UEPG, ano I, vol. I, Ponta Grossa, 1997, p. 33/4. Segunda a autora, tem-se com o registro as aduanas dos estados alemães e da União Européia que nasceu com o Tratado de Roma em 1957, criando a Comunidade Econômica Européia, consolidando a sua união aduaneira em 1968.

<sup>3</sup> O governo brasileiro impôs o sistema de cotas para a importação de automóveis gerando um conflito comercial, não só com os países integrantes do Mercosul, como com a União Européia, o Japão e os Estados Unidos, que, até hoje, não foi selecionado. Editou a Medida Provisória de nº 1532, que cria uma espécie de regime automotivo paralelo e privilegiado para o Norte, Nordeste e o Centro-Oeste brasileiro, concedendo incentivos fiscais à montadoras estrangeiras de veículos, deixando indignados os demais parceiros do Mercosul. Tem-se registro ainda da publicação em 14/01/97, da portaria nº 9, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, que altera as regras de controle sanitário dos alimentos que entram no país. A mais recente alteração é a Medida Provisória nº 1.569 destinada a limitar as importações e estabilizar o déficit na balança comercial, obrigando aos importadores que antes pagavam as aquisições de acordo com o prazo conseguido com o vendedor no exterior, passem a pagá-las à vista.

## 2. Harmonização Tributária no Mercosul

Inicialmente devem ser ressaltados os motivos pelos quais se faz necessária a harmonização tributária.

É importante frisar que a harmonização não implica necessariamente uniformização do conjunto de normas tributárias, inclusive as relativas a incentivos fiscais. Procura-se, de maneira geral, compatibilizar os sistemas tributários, efetuando modificações na legislação e nas práticas pertinentes à matéria, com a finalidade de eliminar distorções, respeitando-se as identidades nacionais, os valores éticos e a diversidade cultural e sócio-econômica dos povos que determinam, em grande parte, diferenças nos sistemas tributários.<sup>4</sup>

Daí destacar que o principal objetivo da harmonização é chegar a sistemas nacionais que permitam, ao mesmo tempo, conciliar os objetivos de integração econômica com o respeito às identidades nacionais.

Sabe-se que o sistema tributário pode se tornar um fator limitativo à integração econômica. Segundo Hugo González Cano,<sup>5</sup> os processos de integração econômica requerem certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade se vincula com o tipo de integração e a etapa do processo vigente em cada caso.

Ainda de acordo com esse autor, quanto maior o grau de integração econômica pretendido e quanto mais o processo se desenvolve, mais se deve avançar em termos de harmonização de tributos<sup>6</sup>.

Daí destacar-se que o principal objetivo da harmonização é chegar a sistemas nacionais que permitam, ao mesmo tempo, conciliar os objetivos de integração econômica com o respeito às identidades nacionais.

Sabe-se que o sistema tributário pode se tornar um fator limitativo à integração econômica.

Segundo Hugo González Cano, os processos de integração econômica requerem certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade se vincula com o tipo de integração e a etapa do processo vigente em cada caso.

Ainda de acordo com esse autor, quanto maior o grau de integração econômica pretendido e quanto mais o processo se desenvolve, mais se deve avançar em termos de harmonização tributária. Na Comunidade Européia, os esforços no sentido da harmonização tributária após 1985 propiciaram a superação de uma fase de estagnação do processo de integração econômica e o início de uma nova etapa, em que se constituiu em oito anos, o mercado único, sem fronteiras, com circulação livre de bens, serviços e fatores. Isso só foi possível, porque os avanços em termos de harmonização dos sistemas tributários evitaram que surgissem distorções capazes de tornar politicamente insustentável o processo de integração econômica em desenvolvimento.

Merece destaque a Ata nº 4, que foi a reunião mais importante referente à harmonização tributária do subgrupo de trabalho n. 10, do Mercosul, realizada em Buenos Aires, de 14 a 16 de setembro de 1992, decidindo analisar e comparar: 1. impostos nacionais seletivos sobre o consumo; 2. impostos provinciais, estaduais e municipais sobre os consumos; 3. impostos sobre transações com divisas e títulos; 4. impostos de selo.

## 3. A Supremacia dos Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Interna

As transformações mundiais recentes, o processo de globalização dos países em blocos, ao

<sup>4</sup> Silva, Carlos Roberto Lavallo da. Harmonização Tributária no Mercosul, In Mercosul – Perspectivas da Integração. Rio de Janeiro: FGV, 1996: 144.

<sup>5</sup> González Cano, Hugo. La armonización tributaria en procesos de integración económica. Impuestos. Buenos Aires, may, 1991:885.

<sup>6</sup> Id., Ibidem, p. 885.

mesmo tempo que eleva a importância do direito internacional, questiona o conceito do exercício da soberania.

Em busca de um novo conceito de soberania, pensa-se que tal instituto jurídico envolve ainda a materialização do conteúdo abordado, ou seja, do cumprimento de cláusulas que fazem repercutir na ordem interna as decisões tomadas pelas partes.<sup>7</sup>

A evolução do conceito de soberania e de autonomia do próprio estado, bem como o relacionamento entre eles e o interesse na colaboração internacional, desgastaram-se os poderes tradicionais do estado soberano. Com as comunidades supranacionais, surgindo o direito comunitário, bem como o Mercosul, surge a necessidade de repensar o conceito de soberania.

Na definição de Kelsen, o direito dos estados é sujeito específico do direito internacional.<sup>8</sup> O Direito Tributário Internacional compreende o complexo das normas tributárias de conflitos, quer sejam reveladas por fontes internas, quer por fontes internacionais.

Tem-se distinguido o Direito Internacional Tributário e o Direito Tributário Internacional, atendendo à origem e ao objeto dos seus preceitos. Enquanto o primeiro seria constituído por normas de origem internacional e tendente a regular as relações entre estados em matéria tributária, o segundo seria constituído por normas internas, tendo por objetivo disciplinar questões conexas por qualquer de seus elementos com mais de uma ordem tributária.

É evidente que o preceito dualista<sup>9</sup> está na origem dessa distinção. Com efeito, à luz dessa visão, as normas de direito internacional nunca regulariam

como tal as questões tributárias internacionais, independentemente, portanto, da sua transformação em direito interno, limitando a sua eficácia a disciplinar relações interestatais.<sup>10</sup>

Para os dualistas não existe conflito entre a ordem internacional e a ordem interna. São esferas distintas. As normas de direito internacional disciplinam as relações entre os estados. O direito interno rege as relações intra-estatais, sem conexão com elementos externos. Dessa forma, um ato internacional somente terá força normativa em um estado, se for referendado por ele.

Para quem não aceita a perspectiva dualista de encarar as relações entre direito internacional e direito interno (monista), também não poderá aceitar a distinção acima referida, pelo menos nos termos em que é formulada. Se as normas de fonte internacional podem não só reger as relações interestaduais, mas também as relações que intercedem entre estados e indivíduos, surgidas de situações estranhas, cumpre reconhecer que o referido critério de distinção perde a sua validade.

Os monistas afirmam que o direito constitui uma unidade, um sistema, e tanto o direito internacional quanto o direito interno integram este sistema. (Ver a nota nº 09).

A Constituição da Áustria, Alemanha e Itália, contém dispositivos sobre as relações entre o direito interno e o direito internacional. Em sentido contrário, encontram-se disposições nas constituições da França e da Holanda.

A Constituição brasileira destaca a soberania como fundamento da República Federativa,

<sup>7</sup> Ventura, Deisy de Freitas Lima. *A Ordem Jurídica do Mercosul*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996, p.94.

<sup>8</sup> Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad., de João Baptista Machado. 4. ed. São Paulo: Armênio Amado Editor, 1995, p. 427.

<sup>9</sup> O tema do conflito entre as normas internacionais e a ordem interna desdobra-se em duas grandes correntes doutrinárias que disputam o melhor equacionamento da questão, ou seja, o dualismo destacado no âmbito internacional por Triepel e Anzilotti, seguido no Brasil por Amílcar de Castro; e o monismo defendido por Kelsen, e no Brasil por Valladão, Tenório, Celso Albuquerque de Mello e Morotta Rangel. Cf. Barroso, Luiz Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 17.

<sup>10</sup> Xavier, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 25.

destacando também os princípios da independência nacional, prevalência dos direitos humanos, autodeterminação dos povos, não-intervenção, igualdade entre os estados, defesa da paz, solução pacífica dos conflitos, repúdio ao terrorismo e ao racismo, cooperação ente os povos para o progresso da humanidade e concessão de asilo político (art. 1º e 4º).

O Parágrafo Único, do art. 4º, dispõe que a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Diante do texto, Celso Ribeiro Bastos e Ivens Gandra da Silva Martins<sup>11</sup> concluem que tal dispositivo deixa certo que o País conta com a autorização constitucional para buscar sua integração em uma comunidade latino-americana de nações. Contudo, referidos autores não esclarecem, de maneira expressa, se a forma dessa integração deve guardar respeito aos princípios clássicos da soberania ou se envolve a possibilidade de integração em organismos supranacionais.

A proposta revisional (PRE) nº 001079-1, de autoria do Deputado Adroaldo Streck, (na revisão constitucional de 1994), apresentou a substituição do parágrafo único, do art. 4º, da Constituição Federal, pelo seguinte texto:

1º - As normas de direito internacional são parte integrante do direito brasileiro.

2º - A integração econômica, política, social e cultural visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações, constitui objetivo prioritário da República Federativa do Brasil.

3º - Desde que expressamente estabelecidas nos respectivos tratados, as normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais, de que o Brasil seja parte, vigoram na ordem interna brasileira.

Embora com as modificações apresentadas

pelo relator-geral do processo de revisão constitucional, tal proposta fora rejeitada. Com a aprovação, tal proposta estaria mais próxima dos textos constitucionais vigentes na Argentina e no Paraguai.

Pelo esquema traçado pela Constituição Federal, compete à União manter relações com os estados (art. 21, I), representada pelo Presidente da República (art. 84, VII), a quem foi cometida a faculdade de celebrar tratados, convenções e atos internacionais (art. 84, VIII) *ad referendum* do Congresso Nacional (art. 49, I). Cabe ao Supremo Tribunal Federal, na qualidade de guardião da Constituição, em última instância, julgar a constitucionalidade de tratados internacionais (art. 102, III “b”).

A competência *ad referendum* do Congresso Nacional se limita à alternativa da aprovação ou rejeição, não sendo admissível qualquer interferência no seu conteúdo.

Ao ser promulgado o Decreto do Presidente da República, do tratado já ratificado passa a ser ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo de um estado afirma a existência de um tratado por ele celebrado e o preenchimento das formalidades exigidas para sua conclusão, ordenando a sua execução dentro dos limites a que se estende a competência estatal. Tal promulgação deverá ser publicada no Diário Oficial. O Protocolo de Ouro Preto de 17.12.94 (art. 40) estabelece que um tratado entrará em vigor internacionalmente no instante em que os estados signatários se comunicam reciprocamente a existência dos instrumentos de ratificação.

Salienta Alberto Xavier<sup>12</sup> que, em matéria tributária, só o tratado é forma adequada de vinculação externa do Estado brasileiro. Os meros acordos de forma simplificada não são sujeitos à ratificação do Presidente da República. Só poderão atuar, em matéria subtraída ao princípio da legalidade,

<sup>11</sup> Bastos, Celso Ribeiro e Ivens Gandra da Silva Martins. Comentários à Constituição do Brasil. 1º vol. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 464.

<sup>12</sup> Xavier, Alberto. Direito Internacional do Brasil. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 39.

quer seja, em matéria estritamente regulamentar; ao contrário do que sucede com a generalidade das organizações que são financiadas por contribuições dos estados membros. Tais direitos registrados na União Européia, foram conferidos pelos tratados que as instituíram e posteriormente desenvolvidos e regulamentados por fontes de direito comunitário.

Já tem sido firmado o entendimento na doutrina européia sobre a identificação de supranacionalidade como atributo original da ordem jurídica comunitária, qualidade que se faz dela um fenômeno absolutamente novo diante do direito internacional, inobstante serem as comunidades também organismos internacionais.

O princípio da legalidade tributária está presente nos ordenamentos jurídicos constitucionais dos quatro países integrantes do Mercosul.<sup>13</sup> Interessa, neste trabalho, enaltecer especificamente o princípio da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro. O referido princípio constitucional enaltece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, I, da CF). E o princípio da legalidade tributária significa que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei (art. 150, I da CF). Da mesma forma, é consenso que a União não poderá conceder isenção de tributos de competência dos estados, Distrito Federal e os municípios (art. 151, III da CF)<sup>14</sup>. Seguindo esta trilha o art. 97 do Código Tributário Nacional, ao condicionar a instituição e o aumento de tributo à edição da lei, quer se referir à lei ordinária federal,

estadual e municipal.

Formalmente, a palavra lei, na linguagem jurídica dos estados de direito, é o ato normativo do Parlamento sancionado pelo executivo ou promulgado pelo próprio legislativo, na falta de sanção oportuna, ou no caso de rejeição do veto.<sup>15</sup>

Daí Aliomar Baleeiro<sup>16</sup> destacar que o tributo é ato de soberania do estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através de representação.

O exame do direito positivo brasileiro mostra que a competência privativa de o Congresso instituir e aumentar tributos sofreu ultimamente uma série de restrições que põem em perigo a própria validade do princípio da legalidade tributária, com as exceções e ressalvas em benefício do poder executivo, dispostas no Sistema Tributário Nacional.

Daí questionar: O tratado internacional pode exonerar tributo de competência das unidades da Federação?

Volta à tona a discussão sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna do país tributante, face ao avanço na formação do Mercosul, bem como nos problemas para a concretização da União Européia, conforme já apontado na doutrina mais atualizada.

Necessário se faz inicialmente destacar a estrutura federativa do Estado brasileiro, estabelecida pelo art. 60 da Constituição Federal. Cada ente político da federação tem sua competência constitucionalmente atribuída.

Via de regra, as constituições brasileiras não

<sup>13</sup>No Brasil há, na Constituição de 1.988 a previsão genérica do princípio da legalidade no art. 5º, II, e a especificamente tributária no art. 150, I. Na Constituição Argentina a previsão genérica está disposta no art. 19, segunda parte e de forma específica para os tributos, no art. 4º, bem como o art. 17. O Uruguai expressa na constituição esse mesmo princípio, de maneira genérica no art. 10, segunda parte, e com referência à questão tributária a legalidade está prevista no art. 85, nº 4.

<sup>14</sup>A proposta de Emenda Constitucional nº 175, de 1995, apresentada pelo Presidente da República com a Mensagem nº 888, de 23/08/95 dá a seguinte redação ao inciso III do art. 151, da Constituição Federal:

III – instituir de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.

<sup>15</sup> Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 402.

<sup>16</sup> \_\_\_\_\_. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 15.

estabeleceram regras de aplicação dos tratados internacionais. No entanto, a Constituição Federal de 1.988 inovou seu texto, incluindo que poderiam ser acrescidos outros direitos e garantias individuais elencadas no art. 5º, decorrentes do regime e dos princípios por ela elaborados, ou tratados internacionais que a República Federativa do Brasil seja parte.

No que diz respeito entre o tratado internacional e norma interna (infraconstitucional), a doutrina, como já foi mencionado, é amplamente majoritária no sentido monístico jurídico, com prioridade para o direito internacional. Dessa forma, o tratado prevalece sobre o direito interno, alterando a lei anterior, mas não pode ser alterado por lei superveniente. É o entendimento oposto no art. 98 do CTN (Código Tributário Nacional).

Luís Roberto Barroso<sup>17</sup> escreve que a orientação do Supremo Tribunal Federal é a do monismo moderado, em que o tratado se incorpora ao direito interno no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, sujeitando-se ao princípio consolidado: em caso de conflito, não se colocando a questão em termos de regra geral e regra particular, prevalece a norma posterior.

E adianta que existem apenas duas ordens de exceções a essa equiparação entre tratado e lei ordinária na jurisprudência do Supremo. A primeira dá-se em matéria fiscal, onde o Código Tributário Nacional (art. 98), como foi visto, é expresso quanto à prevalência da norma internacional. A segunda exceção colhe os casos de extradição, onde se considera que a lei interna (Lei 6.815 de 19.8.1980), que é regra geral, cede vez ao tratado, que é regra

especial.<sup>18</sup>

O Código Tributário nacional dispõe, no art. 98, que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Por tratados pode-se entender como convenção, declaração, protocolo, convênio, ajuste, compromisso entre outras denominações.<sup>19</sup> Accioly,<sup>20</sup> conceitua os tratados internacionais como atos jurídicos por meio dos quais se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais. Os tratados e convenções internacionais, uma vez ratificados, passam a ter eficácia no país, obedecido o disposto no art. 40 do Protocolo de Ouro Preto) de modo tal que revogam as disposições de leis ordinárias que disponham em contrário. São considerados, então, como fontes do Direito Tributário, quando tiverem conteúdo específico ligado à competência fiscal dos respectivos estados signatários e adquira eficácia interna, na forma determinada pelo ordenamento jurídico.

O CTN faz alusão à legislação tributária externa, constituída das normas atinentes à matéria e constantes dos tratados e convenções internacionais. Enquanto vigentes os tratados internacionais dispendo sobre tributos, não será lícito ao poder legislativo elaborar leis que entrem em conflito com a matéria desses acordos.<sup>21</sup>

Há evidente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade, um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou, enaltece Hugo de Brito Machado<sup>22</sup>. Denunciado um tratado, a lei interna com ele

<sup>17</sup> Barroso, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 120.

<sup>18</sup> Id., *Ibidem*, p. 19.

<sup>19</sup> Ribeiro, Maria de Fátima. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, p. 204 e segs.

<sup>20</sup> Accioly, Hildebrando. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 120.

<sup>21</sup> Ressalta A.A. Contreiras de Carvalho, que o CTN quis tornar explícita uma recomendação, como a que consta do seu artigo 98, que ao seu ver desnecessária, pois a superveniência de lei não pode invalidar o que se acordou em tratado ainda em vigor. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*, 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973, p. 87.

<sup>22</sup> Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1.993, p. 558/9. Veja também: Fábio Fanucchi. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo, Resenha Tributária-MEC, 1975, vol. I, p. 139.

incompatível estará estabelecida em pleno vigor. O que o CTN pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, escreve que há equívoco incontornável na edição do art. 98 do CTN, porque não são os tratados e as suas convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim, os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-se à ordem jurídica brasileira.<sup>23</sup>

Os tratados internacionais, como leis, são interpretados, aplicando-se-lhes as regras e princípios do direito internacional, além das regras comuns de hermenêutica.

O referido artigo trata de uma limitação à soberania do direito positivo interno.

E ainda vem à tona o destaque apresentado por Luciano Amaro que, ao escrever sobre isenção de tributos estaduais e municipais seguindo as trilhas de Natanael Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho, Geraldo Atiliba, Agostinho Toffoli Tavoraro e Valir de Oliveira Rocha, afirma que não se deve confundir o tratado firmado pela União com as leis federais. Quem atua no plano internacional com soberania é o estado federal, e não os estados federados ou os municípios. Portanto, o tratado não é ato que se limite à esfera federal. E acrescenta: Compete ao Congresso Nacional, de modo expresse resolver definitivamente sobre os tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao

patrimônio nacional. (art. 49-CF)<sup>24</sup>.

Por tal razão, ressalta Hugo de Brito Machado, que não se pode deixar de considerar que os tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, na verdade, são atos da soberania externa, praticados pelo Estado brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que se vê a União como órgão de soberania interna. Nos atos internacionais, a União representa toda a nação, na qual se incluem obviamente os estados membros e municípios.<sup>25</sup>

Em se tratando de linha contrária à prevalência do direito internacional sobre o sistema constitucional brasileiro, é interessante mencionar a posição de José Francisco Rezek<sup>26</sup>:

Não existe, no sistema jurídico no mundo contemporâneo, dessarte, que consagre a prevalência dos tratados internacionais sobre a constituição local.

Esta, ao contrário – como sucede de modo bastante explícito no caso brasileiro – é um parâmetro de aferição de qualidade, tanto das leis quanto dos tratados internacionais que se subordinam a ela duplamente: no seu conteúdo – que não pode colidir com regras substantivas da Carta – e sobretudo na sua gênese, na liturgia de produção: o tratado é inconstitucional quando celebrado pelo governo, à revelia de certos preceitos constitucionais...

Para Rosembuj, um tratado internacional não pode ser alterado por uma lei interna:

*Los tratados internacionales no pueden*

<sup>23</sup> Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário nos Termos da Constituição Federal de 1.988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1.991, p. 62. Na mesma linha vem afirmar Alberto Xavier, ao escrever que é manifestamente incorreta a redação do art. 98 do CTN. Não se trata de revogação, mas sim de prevalência no caso concreto de uma fonte situada em ordem superior. Sendo as convenções de ordem bilateral, elas não revogam as leis fiscais que permanecem em vigor para a generalidade de seus efeitos. Cf. Direito Tributário Internacional do Brasil. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 37.

<sup>24</sup> Amaro, Luciano. Direito tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 176.

<sup>25</sup> Machado, Hugo de Brito. Isenções Tributárias no Mercosul. IOB, junho/1997, nº 11/97, caderno 1, p.269.

<sup>26</sup> Rezek, José Francisco. Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária. In: ABDF – Resenha nº 22.

*derogarse, modificarse o suspenderse sino en la forma prevista en los propios tratados, o de acuerdo com las normas generales del Derecho Internacional. Así, como afirma Santaolalla, una norma posterior, incluso una ley aprobada por las cortes no puede prevalecer sobre lo dispuesto en um tratado... sos tratados y convenios internacionales tienen primacia sobre las leyes y demás fuentes del Derecho Interno.*<sup>27</sup>

E por que os tratados e convenções internacionais devem integrar a legislação tributária? Esse é o questionamento que Fábio Fanucchi faz ao comentar o art. 98 do CNT. Salienta, então, que comumente ocorre que determinada situação tributável se submeta a uma pluralidade de poderes impositivos, de estados soberanos distintos. Desde que ocorrida essa circunstância e a fim de evitar que o sujeito passivo se subordine a várias imposições perante um só fator de avaliação de sua capacidade contributiva, surgem os tratados e convenções internacionais que, no seu contexto, declaram pretender evitar a bitributação internacional<sup>28</sup>.

No Sistema Tributário Brasileiro, por tratar-se de um estado federal, as dificuldades a serem superadas nesse processo de integração econômica do Mercosul, envolvem não somente as relações

diretas com outros países, em consequência do poder tributante dos estados e municípios, previsto na Constituição Federal, conforme já enaltecido.

Deve ser destacado que, rigorosamente, nos termos da Constituição Federal, incumbe à União manter relações internacionais, podendo estados e municípios efetuarem empréstimos externos com autorização do Senado Federal.

A constitucionalidade do art. 98 do CNT foi, repetidas vezes, questionada.<sup>29</sup> Referido artigo, no dizer de Rezek, constituiu, no domínio do direito tributário, uma regra de primado do direito internacional (desde que obviamente introduzido no ordenamento jurídico nacional através do referendun do congresso Nacional) sobre o direito interno<sup>30</sup>.

Gilberto de Ulhôa Canto que, ao lado de Rubens Gomes de Sousa, foi um dos autores do CNT, discorrendo a propósito da questão, dando a dimensão exata da inclusão do art. 98, atesta que, ao elaborá-lo, buscaram consagrar o princípio que, àquela ocasião, era tranqüilamente aceito pela jurisprudência dos tribunais pátrios<sup>31</sup>.

Natanael Martins<sup>32</sup> elenca vários argumentos de que, há muito, o artigo 98 do CNT, vem sendo inquinado como norma inconstitucional pelos seguintes argumentos: uma, porque teria ferido o princípio

<sup>27</sup> Rosembuj, Tulio. Elementos de Derecho Tributário. Barcelona: Editorial Blume, 1982, p.55, apud Hugo de Brito Machado, Isenções Tributárias no Mercosul, IOB, junho/97, nº 11/97, caderno 1, p. 268.

<sup>28</sup> Fanucchi, Fábio. Curso de Direito Tributário..., cit., p.138.

<sup>29</sup> Confira o trabalho de Natanael Martins, publicado no vol. XX da Coletânea de Imposto de Renda/Estudos da Editora Resenha Tributária. Tratados Internacionais em Matéria Tributária. São Paulo, jun/1991.

<sup>30</sup> Rezek, José Francisco. Tratado e Legislação interna..., cit., p.22

<sup>31</sup> Ulhôa Canto, Gilberto de. Legislação Tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação interpretação e integração, In: Revista Forense. Rio de Janeiro: Forense, nº267, p. 35.

<sup>32</sup> Martins, Natanael, tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: Imposto de renda -Estudos XX, São Paulo: Resenha Tributária, jun/1991, p. 133.

Com efeito, José Alfredo Borges em sua obra Tratado Internacional em Matéria Tributária com fonte de Direito, (In revista de Direito tributário, nº27/28, São Paulo, Ed. Revista dos tribunais, p.161), manifestando-se pela inconstitucionalidade do artigo 98 do CNT, aponta que no caso do Brasil, sendo a União, a pessoa política competente para celebrar tratados internacionais, poderá fazê-lo apenas em relação às matérias outorgadas, igualmente, à sua competência pela Constituição; que, em relação à lei ordinária federal, ao tratado regularmente ratificado se aplica o princípio *lex posterior derogat legi priori*, isto com relação a outras leis ordinárias federais ou a outros tratados internacionais pelo Brasil; que, por fim, a isenção de tributos estaduais, concedida por tratado ratificado ou não, é absolutamente inválida, dada a imprestabilidade da via escolhida para se concedê-la.

federativo (interfere na autonomia dos estados); duas, porque não teria respaldo no texto contitucional; três, porque, em qualquer hipótese, no caso de conflito da norma de direito interno com norma de direito internacional, a questão deve ser solucionada pela aplicação do princípio da “lei posterior”; vale dizer, em caso de conflito deve prevalecer sempre a última palavra do Congresso.

Nesse mesmo seguimento, Valmir Pontes Filho<sup>33</sup> conclui pela inconstitucionalidade do art. 98 do CNT, argumentando não ter caráter complementar, isto é, não encerra norma geral de Direito Tributário sobre conflitos de competência ou sobre limitações contitucionais ao poder de tributar; e ainda porque pretende fazer prevalecer os tratados internacionais sobre a legislação tributária estadual ou municipal, ferindo os princípios constitucionais federativos, da autonomia estadual, distrital e municipal e da competência tributária<sup>34</sup>.

Dessa forma é questionado: Poderiam ser objeto do tratado internacional celebrado pela União, as isenções, reduções de alíquotas e base de cálculo e outras deduções de tributos de competência do Distrito Federal, estados, e municípios?

O art. 151 da Constituição Federal, através do inciso III, esclarece que é vedado à união instituir isenções de tributos de competência do Distrito Federal, estados, ou dos municípios.

Com efeito, o Prof. Alcides Jorge Costa,<sup>35</sup> ao comentar esse artigo, ressalta que a União não

pode mais conceder isenções de impostos estaduais e, como não pode celebrar tratados que sejam contrários à Constituição, os tratados também perdem a eficácia nesse particular. Segundo ele, vêm as preocupações a respeito do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio) e da ALALDI (Associação Latino Americana de Desenvolvimento e Integração).

Se assim prevalecer tal posicionamento, desde a promulgação da Carta de 1988 não mais poderiam ser aplicadas as regras que versam sobre isenções de tributos estaduais e municipais. Pela mesma razão, o artigo 98 do CNT não teria aplicabilidade em relação ao Distrito Federal, estados e municípios.

No CNT, enquanto norma geral de direito tributário e a prevalência do tratado em face da legislação posterior, em qualquer competência tributante, seja a União, estado ou município, ainda não é pacífico tal entendimento como ficou demonstrado.

## Conclusões

Além das disposições constitucionais propugnadas na Carta Política de 1988, de que a União não poderá conceder isenções de tributo de competência distrital, estadual e municipal (art. 151-III), deve ser considerado que, com o Tratado de Assunção, firmado em 1991, o Mercosul é uma realidade da qual não se pode deixar para segundo

<sup>33</sup> Pontes Filho, Valmir. ICM- Mercadoria Importada do Exterior. In: Revista de Direito Tributário, nº 42, São Paulo: Revista dos Tribunais, p.131. com respaldo na Dissertação de Mestrado do Prof. Waldir Luiz Braga, apresentada na PUC-SP (não publicada).

<sup>34</sup> O Supremo Tribunal Federal, no RO 80004, julgado em 1.977, alterando a orientação justificadora do surgimento do art. 98 do CNT, ao decidir sobre matéria comercial (Convenção de Genebra), contra o voto do relator, Ministro Xavier de Albuquerque, passou a entender que o tratado não prepondera sobre a lei interna editada posteriormente e que com ele conflita. Em recentes decisões relativas ao ICMS onde se discutiu a prevalência das modificações introduzidas pelos estados, em face da inovação introduzida pela Emenda Passos Porto (EC 23/93) o STF reafirmou, ainda que implicitamente, a plena aplicabilidade do art. 98 do CNT., afastando em definitivo a tese da sua inconstitucionalidade. Da mesma forma caminhou o Superior Tribunal de Justiça, como se pode verificar pelos Recursos Extraordinários nº 119.814-1-SP, 116.335-6-SP e 113.759-2-SP.

<sup>35</sup> Costa, Alcides Jorge, ICMS na Constituição, In Revista de Direito Tributário, nº 46, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 170.

plano no tocante ao aspecto da harmonização da legislação tributária, porque um dos objetivos do referido tratado destaca (art. 1º) que os estados membros assumem o compromisso de harmonizar suas legislações nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração. Tal posicionamento vem sacramentado no art. 2º, que ressalta que o Mercosul foi fundado na reciprocidade de direitos e operações entre os estados partes.

Para tanto, deve o Brasil adequar sua legislação interna para acompanhar o progresso da harmonização da legislação tributária do Mercosul.

Várias propostas de reforma tributária, visando alterar a Constituição Federal, foram apresentadas após a assinatura do tratado de Assunção e não há ainda expectativa em curto período de tempo, para proceder a alteração necessária e a adequação da legislação ordinária face às disposições firmadas no referido Tratado.

O que deve permanecer claro é que o art. 7º do Tratado de Assunção, quando determina o tratamento isonômico dos estados-membros em relação aos impostos, taxas e outros tributos, tem a finalidade precípua não a questão tributária em si, mas garantir a livre concorrência entre os mercados que estão integrados.

Ademais, não se pode esquecer que a questão aduaneira passa primeiro pelo estabelecimento de uma política fiscal e caminha para um consenso tributário entre países com problemas tão graves e de dimensões tão diversas. É inicialmente um grande desafio. Para tanto, necessário se faz a adequação da política fiscal interna de cada país. Na realidade, o princípio é que se estabeleçam instrumentos internos em cada país de apoio à atividade produtiva. A reforma constitucional tributária, para melhor adequar o Sistema Tributário, diminuirá as distorções existentes

entre o Brasil e os sistemas tributários dos outros países do Mercosul.

A prevalência dos tratados internacionais em relação ao direito interno não quer dizer prevalência total sobre a ordem jurídica brasileira. Pelo contrário, a matéria vedada em tratados internacionais somente afeta o ordenamento pátrio na medida em que o Congresso Nacional aprova o ato do Presidente da República e desde que não seja contrário à Constituição Federal, devendo ser proporcionalmente consideradas as disposições do artigo 98 do CNT.

De tal forma e consideravelmente deve ser levada em conta a implantação de um tribunal supranacional, integrado por magistrados dos países signatários aos tratados internacionais bem como fazendo valer as arbitragens já propugnadas em acordos firmados com os países integrantes do Mercosul. Para a primeira alternativa, convém ressaltar a necessidade de emendar a carta política brasileira, bem como contar com a inclusão do mesmo mecanismo nos ordenamentos jurídicos da Argentina, Paraguai e Uruguai, nesse mesmo sentido<sup>36</sup>. Isto fica claro, visto que o Mercosul não produz normas de direito comunitário, dotadas de efeito de aplicação direta entre os estados-partes. Tais normas necessitam, para terem validade nos territórios dos quatro países signatários no Mercosul, de incorporação aos ordenamentos jurídicos nacionais, de acordo com os procedimentos por eles estabelecidos.

## Bibliografia

01. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
02. ALMEIDA, Elizaberth Accioly Pinto de. **O Destino do Mercosul: Mercado Comum**

<sup>36</sup> Não são poucas as manifestações favoráveis à criação de um Tribunal no Mercosul, nos moldes da Corte de Luxemburgo, da União Européia ou do Tribunal de Justiça do Acordo de Cartagena do grupo Andino.

- ou Zona de Livre Comércio; in Revista jurídica da UEPG, ano I, Vol. I, Ponta Grossa: UEPG, 1977.
03. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
  04. \_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1951.
  05. BASTOS, Celso Ribeiro e Ivens Gandra da Silva Martins. **Comentários à constituição do Brasil**. 1º vol, São Paulo: Saraiva, 1988.
  06. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.
  07. BORGES, José Alfredo. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária como fonte de Direito**. In: Revista de Direito Tributário nº 27/28, São Paulo, Revista dos tribunais.
  08. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário nos termos da Constituição Federal de 1.988**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1991.
  09. Código Tributário Nacional, São Paulo: Saraiva, 1997.
  10. Constituição Federal, São Paulo: Saraiva, 1997.
  11. Contreiras de Carvalho, A .A. **Doutrina e Aplicação do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973.
  12. COSTA, Alcides Jorge. **ICMS na Constituição**. In: Revista de Direito tributário nº 46, São Paulo , Editora. Revista dos Tribunais.
  13. FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária-MEC, vol. I, 1975.
  14. GONZÁLEZ C, Hugo. **La armonización tributária en procesos de integración econômica. Impuestos**. Buenos Aires, 1991.
  15. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. De João Baptista Machado, Armênio Amado Editor, 4. ed. São Paulo: Armênio Amaro Editor, 1995.
  16. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
  17. \_\_\_\_\_. **Isenções tributárias no Mercosul**. In IOB – Repertório de Jurisprudência, junho/97, nº 11/97, caderno 1.
  18. MARTINS. Natanael. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, Coletânea de Imposto de Renda nº 22, jun/1991.
  19. PONTES Filho, Valmir. **ICM - Mercadoria Importada no Exterior**. In: Revista de Direito Tributário nº 42, São Paulo, Editora. Revista dos Tribunais.
  20. REZEK, José Francisco. **Tratado e Legislação Interna em Matéria Tributária**. In: ABDF, Resenha nº 22.
  21. RIBEIRO, Maria de Fátima. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

22. ROSEMBUJ, Tulio. **Elementos de Derecho Tributário**. Barcelona: Editorial Blume, 1982.
23. SILVA, Carlos Roberto Lavalle da. **Harmônica Tributária no Mercosul**. In: Mercosul - Perspectivas da Integração. Rio de Janeiro: FGV, 1996.
24. ULHÔA Canto, Gilberto de. **Legislação Tributária, sua vigência, eficácia, sua aplicação, interpretação e integração**. In: Revista Forense. Rio de Janeiro: Forense nº 267, 1996.
25. VENTURA, Deisy de Freitas Lima. **A Ordem Jurídica do Mercosul**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.
26. XAVIER, Alberto. **Direito tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.