



**A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

THE RECEPTION OF INTERNATIONAL TAX TREATIES BY THE BRAZILIAN LEGAL ORDER

**LA RECEPCIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA POR EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO BRASILEÑO**

Viviana Todero Martinelli Cerqueira¹, Quezia Pereira Alvim de Oliveira², Gisele Mara Freitas Sordo Carlim³, José Emi de Moura⁴

e463262

<https://doi.org/10.47820/recima21.v4i6.3262>

PUBLICADO: 06/2023

RESUMO

Os tratados internacionais quando têm por objeto matéria tributária, em determinadas situações, geram graves falhas na aplicação de seu conteúdo, em razão do conflito que se estabelece no ordenamento jurídico, devido à pluralidade de incidências tributárias sobre um mesmo fato regrado pelas normas de Direito Interno e de Direito Internacional. Com isso, o desenvolvimento do presente projeto partiu do pressuposto inicial de abordar como ocorre a recepção dos tratados internacionais em matéria tributária pelo ordenamento jurídico brasileiro. Com a progressiva criação e consolidação de espaços internacionais economicamente integrados, proliferam as conclusões de tratados internacionais em matéria tributária. Com isso, surge uma necessidade de harmonização entre as normas internas e aquelas advindas dessas convenções internacionais. Desse modo, visto que os tratados internacionais celebrados entre as nações livres e soberanas têm, atualmente, ocupado posição de destaque no cenário internacional e especialmente entre os estudiosos do Direito, e em virtude da inevitável internacionalização das relações entre os países, motivada pelo irreversível processo de globalização da economia que impõe a necessidade de integração e de expansão dos mercados como consequência dessa tendência mundial surgida da própria evolução da sociedade. Assim, cabe fazer uma análise mais detalhada a respeito das principais discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre a vigência e a eficácia dos tratados internacionais celebrados, devendo ser compreendidos quais são os tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário e que foram devidamente incorporados em no ordenamento jurídico, haja vista que cada vez é mais evidente a complexidade das relações entre Estados.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Recepção dos Tratados. Dupla Tributação.

ABSTRACT

When international treaties have tax matters as their object, in certain situations, they generate serious failures in the application of their content, due to the conflict that is established in the legal system, due to the plurality of tax incidences on the same fact governed by the rules of Internal Law and International Law. With this, the development of this project started from the initial assumption of approaching how the reception of international treaties in tax matters by the Brazilian legal system occurs. With the progressive creation and consolidation of economically integrated international spaces, the conclusions of international tax treaties proliferate. As a result, there is a need for harmonization between internal rules and those arising from these international conventions. Thus, since the international treaties

¹ Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialização pela Escola Superior da Magistratura (ESMAFE). Pós-graduada em Direito Penal Militar e Direito da Administração Pública pela Universidade Castelo Branco/Fundação Trompovski. Pós-graduada em Ciências Criminais pela Universidade Cândido Mendes. Membro da Comissão de Apoio ao Advogado Iniciante da OAB-DF. Advogada da Sede da POUPEX. Pós-graduada em Advocacia Trabalhista pela Universidade Anhanguera. Mestranda em Direito e Negócios Internacional pela Universidade Europeia Del Atlântico.

² Graduada em Direito. Pós Graduada em Licitações e Contratos Administrativos, Direito do Trabalho e Processual do Trabalho e Direito da Seguridade Social. Mestrando no Curso de Direito e Negócios Internacional pela Universidade Del Atlântico.

³ Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Ponta Grossa. Pós Graduada em Direito do Trabalho pela UNINTER Centro Universitário Internacional. Pós Graduada em Direito Civil e Processual Civil pela Uniftec. Mestranda em Direito e Negócios Internacional pela Universidade Europeia Del Atlântico.

⁴ Mestre em Direito e Negócios Internacional pela Universidade Del Atlântico.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

celebrated between free and sovereign nations have currently occupied a prominent position in the international scenario and especially among legal scholars, and due to the inevitable internationalization of relations between countries, motivated by the irreversible process of globalization of the economy that imposes the need for integration and expansion of markets as a consequence of this global trend arising from the evolution of society itself. Thus, it is worth making a more detailed analysis of the main doctrinal and jurisprudential discussions on the validity and effectiveness of the international treaties concluded, and it must be understood which international treaties to which Brazil is a signatory and which have been duly incorporated into the legal system, given that the complexity of relations between States is increasingly evident.

KEYWORDS: Tax law. Reception of Treaties. Double taxation.

RESUMEN

Los tratados internacionales, cuando tengan por objeto cuestiones tributarias, en determinadas situaciones, generan graves fallas en la aplicación de su contenido, debido al conflicto que se establece en el ordenamiento jurídico, debido a la pluralidad de incidencias tributarias sobre un mismo hecho regidas por las normas del Derecho Interior y del Derecho Internacional. Por lo tanto, el desarrollo de este proyecto partió del supuesto inicial de abordar cómo ocurre la recepción de tratados internacionales en materia tributaria por parte del sistema legal brasileño. Con la progresiva creación y consolidación de espacios internacionales económicamente integrados, proliferan las conclusiones de tratados internacionales en materia tributaria. Con esto, es necesaria una armonización entre las normas internas y las derivadas de estos convenios internacionales. Así, dado que los tratados internacionales celebrados entre naciones libres y soberanas han ocupado actualmente una posición destacada en el escenario internacional y especialmente entre los juristas, y debido a la inevitable internacionalización de las relaciones entre países, motivada por el proceso irreversible de globalización de la economía que impone la necesidad de integración y expansión de los mercados como consecuencia de esta tendencia global derivada de la evolución de la propia economía. sociedad. Por lo tanto, es conveniente hacer un análisis más detallado de las principales discusiones doctrinales y jurisprudenciales sobre la validez y eficacia de los tratados internacionales celebrados, y debe entenderse cuáles son los tratados internacionales de los que Brasil es signatario y que han sido debidamente incorporados al ordenamiento jurídico, dado que la complejidad de las relaciones entre los Estados es cada vez más evidente.

PALABRAS CLAVE: Derecho fiscal. Recepción de los Tratados. Doble imposición.

INTRODUÇÃO

Os tratados internacionais são a principal fonte do Direito Internacional Público, destinados a produzir efeitos jurídicos e são regidos pelo direito internacional. Os tratados internacionais celebrados no Brasil e o conflito com as normas internas brasileiras são temas com muita relevância, pois o ordenamento jurídico brasileiro é complexo perante o entendimento do cidadão comum. Os tratados internacionais são praticados entre dois Estados soberanos ou mais, e também por organizações internacionais.

Assim, os tratados internacionais servem de fonte para o direito internacional, mas é difícil estimar a partir de quando os acordos passam a produzir seus efeitos no ordenamento jurídico, porque se pode perceber a dificuldade de inserção desses acordos internacionais nos ordenamentos internos dos países. Uma vez assinado o tratado, para que ele consiga cumprir os efeitos estabelecidos no texto que os países assinaram, e no cenário internacional, ele necessita ser incorporado às legislações internas de cada país.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

Os tratados internacionais em matéria tributária possuem um grande entrave com relação à soberania fiscal que cada Estado possui de tributar, pois a partir do momento que é ratificado o tratado entre as partes, o Estado não poderá realizar nada que não esteja previsto no contrato acordado, como isenções de tributos e outros benefícios fiscais, sem o consentimento dos outros Estados, e isso pode implicar em um descumprimento, que pode levar à extinção do tratado.

Diante dessas considerações, o que se discute é a maneira que os tratados internacionais em matéria tributária são aplicados e executados no Brasil diante de todos os entraves que ainda existem com relação à recepção e execução dos tratados internacionais em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. Onde o interesse acadêmico despertado no autor do projeto, parte da dogmática jurídica internacional, ampliando as probabilidades para interpretação das normas que envolvem a evolução global, principalmente, no impacto causado em relação aos direitos fundamentais.

Desse modo, a temática abordada leva em consideração que os aspectos sobre os tratados assumem grande relevância e há questões delicadas que precisam ser harmonizadas, visto que os tratados internacionais quando têm por objeto matéria tributária, em determinadas situações, geram graves falhas na aplicação de seu conteúdo, em razão do conflito que se estabelece no ordenamento jurídico, devido à pluralidade de incidências tributárias sobre um mesmo fato regido pelas normas de Direito Interno e de Direito Internacional.

Ademais, o estudo visa trazer à tona a discussão sobre o conflito existente entre o Direito Interno e o Direito Internacional com relação à matéria tributária, trazendo a compreensão da recepção, vigência e eficácia dos atos no plano interno, buscando-se, todavia, a harmonização do sistema jurídico nacional em virtude da constante necessidade de celebração dos tratados entre países diversos. Para tanto, será utilizada uma abordagem qualitativa e descritiva por meio de revisão bibliográfica, sendo que a metodologia é composta por pesquisas bibliográfica e documental, usando dos instrumentos que são as doutrinas, monografias, revistas, leis e artigos científicos. Com o estudo de vários instrumentos normativos, como leis e doutrinas a respeito do tema abordado.

1 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Desde a antiguidade, o Poder Público avançou com extrema ganância nas riquezas do cidadão (bens e dinheiro), impondo cobranças demasiadas e sem critérios, que culminaram em inúmeros conflitos e na criação de regras que tinham por missão deixar previamente estabelecidas as obrigações dos cidadãos e os deveres do Estado (NOGUEIRA, 1995).

Conforme aponta Renato Baccaro, a tributação sofreu uma grande evolução ao longo dos anos, observando que antes o poder público recorria à requisição das coisas para satisfazer as suas necessidades, incluindo a colaboração gratuita e honorífica dos súditos, seja na forma de trabalho, seja na forma de aproveitamento dos bens, sendo que a evolução universal trouxe novas concepções, forçando o Estado a adquirir bens e serviços mediante embasamento jurídico, tendo como contrapartida o pagamento em dinheiro (BACCARO, 2002).



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

Ainda hoje remanescem duas obrigações impostas ao cidadão, as quais o Estado não supre por meio de licitação ou com a contratação profissional, quais sejam: o alistamento militar obrigatório e a atuação do mesário requisitado pela Justiça Eleitoral. O Estado, para fazer frente às suas despesas, cobra tributos do cidadão, sendo que o Direito Tributário consiste no ramo do Direito que tem por finalidade definir os critérios em que essa cobrança possa ser feita, estabelecendo os limites da atuação estatal, bem como regras e procedimentos para o exercício do direito de tributar.

Assim, com relação às fontes do direito tributário brasileiro, no vocábulo "fonte", como registra Bernardo Ribeiro de Moraes, origina-se do latim (fons-fontis), que vem de fundere (fundo). Significa o lugar de onde promana a água", sendo que a expressão "fonte do direito" representa o ponto originário de onde provém a norma jurídica, isto é, as formas reveladoras do direito (MORAES, 1996).

As fontes do direito tributário, em resumo, podem ser divididas em: fontes materiais ou reais; e fontes formais ou reais. No que concerne às fontes reais, estas compreendem os fatos acontecidos em concreto. Tais fatos incidem na hipótese abstrata, fazendo nascer o tributo, sendo consideradas, segundo Ruy Barbosa Nogueira, como "suportes fáticos das imposições tributárias" de forma que de apenas 'fatos', passam a 'fatos jurídicos' ou 'fatos geradores' (NOGUEIRA, 1995).

Pode-se dizer que consiste na ocorrência, no mundo real, da hipótese abstrata prevista na lei, tratando-se, portanto, de um silogismo, em que a premissa menor se ajusta à premissa maior.

As fontes formais, por sua vez, constituem o conjunto de normas que estabelecem as regras de tributação. Devendo, contudo, observar todos os requisitos e limites constitucionais. Tais fontes formais podem ser classificadas em fontes formais: a) primárias, b) secundárias e, c) indiretas.

São fontes formais primárias aquelas previstas nos arts. 59 e 62 da CF, a saber:

- Constituição Federal: A Constituição Federal, também conhecida por Carta Magna, Carta Política, Lei das Leis, Carta Maior, dentre outras denominações, representa a norma sob a qual repousa todo o ordenamento jurídico, sendo, portanto, a que possui a maior hierarquia dentre todas as normas.

Para que se proceda a uma alteração na Constituição Federal, deve ser elaborada a chamada PEC - Proposta de Emenda Constitucional, que poderá ser apresentada, nos termos do art. 60 da CF: por 1/3 (no mínimo) dos Senadores ou Deputados Federais; pelo Presidente da República; por mais da metade das Assembleias Legislativas (Estados), com aprovação em todas pela maioria relativa.

- Emendas à Constituição;

- Leis Complementares: À lei complementar consiste na lei que conta com um quórum qualificado - composto pela maioria absoluta dos membros da Casa Legislativa, ou seja, mais de 50% do total dos membros - e que tem a função precípua de dispor sobre conflitos entre os Entes da Federação, criando assim uma padronização e regras nacionais mínimas que possa dispor sobre a convivência harmônica no sistema de República Federativa, adotada pelo Brasil.

- Leis Delegadas: As leis delegadas, previstas no art. 68 da CF, representam o oposto das medidas provisórias, pois nestas o chefe do Poder Executivo expede a norma, submetendo-a



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

posteriormente ao Congresso Nacional, enquanto nas leis delegadas é o Congresso que delega, antecipadamente, poderes para que o chefe do Poder Executivo legisle em seu nome.

- Medidas Provisórias: As medidas provisórias foram introduzidas inicialmente em no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição Federal de 1988, sendo, em resumo, uma evolução do extinto decreto-lei.

- Decretos Legislativos: Embora menos conhecido que o "decreto" e o "*decreto-lei*", o "decreto legislativo" apresenta grande importância no Direito Tributário, notadamente em função de ser por intermédio desses decretos legislativos que são ratificados os tratados internacionais firmados pelo Presidente da República, destacando-se os tratados em matéria tributária. Também é por intermédio de decreto legislativo que o Congresso Nacional dispõe sobre os efeitos de medida provisória rejeitada, quando de sua vigência temporária.

- Resoluções: Também compreendidas no processo legislativo, de acordo com o art. 59 da Constituição, as Resoluções são instrumentos das Casas Legislativas para tratar de determinados temas, como a fixação das alíquotas mínimas e máximas para o ICMS, pelo Senado Federal, nos termos do inciso V do § 2º do art. 155 da CF, bem como sobre as alíquotas interestaduais do ICMS e de exportação.

Outrossim, são fontes formais secundárias as normas tributárias complementares, a jurisprudência e a doutrina, segundo registra Ruy Barbosa Nogueiras. De acordo com o art. 100 do CTN são consideradas normas complementares das leis, dos tratados e convenções e dos decretos. Dessa forma, temos como fonte secundária do Direito Tributário, por exemplo, as decisões tributárias proferidas por tribunais administrativos, como o Conselho de Contribuintes, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) - no Estado de São Paulo e o Conselho Municipal de Tributos (CMT) - na Cidade de São Paulo.

No que se refere aos atos administrativos, deve-se ter sua interpretação analisada à luz dos princípios constitucionais tributários, bem como nas leis e decretos que se situam em nível hierárquico superior. Tal observação se faz necessária na medida em que a administração fazendária, no intuito de orientar seus servidores, expede atos administrativos, que muitas vezes são disponibilizados por meio eletrônico e na imprensa oficial, os quais em diversas ocasiões acabam por extrapolar a sua competência, criando novas imposições aos contribuintes, de forma ilegal e/ou inconstitucional.

Criou-se a cultura de compreender o direito tributário mediante a leitura de atos administrativos, tais como Instruções Normativas, Atos Declaratórios e Portarias, como se tais atos fossem destinados aos contribuintes - como muitos pensam. Em realidade, são normas com eficácia jurídica, destinadas, entretanto, aos servidores subordinados funcionalmente ao órgão expedidor da norma, ou seja, os atos expedidos pelo Secretário da Receita Federal ou da Receita Federal do Brasil deverão ser observados pelos seus servidores, mas os contribuintes somente estarão obrigados até o limite que a lei autorizar, baseado no princípio histórico da autorização do povo para a imposição da obrigação tributária (no *taxation without authorization*).



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

Devemos ainda observar o art. 172 do CTN, que prevê a possibilidade de a autoridade conceder remissão parcial ou total do crédito tributário nos casos de erro do sujeito passivo. Os convênios, por sua vez, celebrados entre os entes da República Federativa do Brasil são comuns, notadamente visando o intercâmbio de informações para a realização de fiscalização tributária, estando previsto, inclusive, no inciso XXII do art. 37 da CF, incluído pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

Também são consideradas fontes formais a jurisprudência, compreendida como o conjunto de decisões proferidas pelo Poder Judiciário, notadamente por intermédio de seus Tribunais, dispondo sobre o mesmo tema, permitindo assim uma orientação quanto ao entendimento do Poder Judiciário acerca da questão.

Por oportuno, vale lembrar que devem ser analisados os efeitos das decisões proferidas, que poderão ter efeitos *inter partes* (apenas entre as partes litigantes) ou *erga omnes* (afetando terceiros estranhos à lide processual). Por fim, à doutrina não cabe legislar, mas analisar, perquirir e interpretar o conteúdo normativo, até mesmo porque, sendo o direito tributário uma obrigação *ex lege*, não seria válida a utilização da doutrina como elemento introdutor de norma, mas sim como elemento de interpretação para aplicação das normas e, até mesmo, indutora de alterações normativas, via processo legislativo.

Nesse sentido, Ruy Barbosa Nogueira classifica a doutrina como fonte indireta do Direito, posto que a ela compete elaborar o vocabulário jurídico e formular as noções do Direito para que o legislador delas faça uso (NOGUEIRA, 1995).

1.1 ANÁLISE HISTÓRICA DA INCORPORAÇÃO DE TRATADOS

As Nações celebram acordos entre si desde os primórdios da humanidade, tendo a história dos tratados um papel muito importante para desenvolvimento dos Estados. Do primeiro relato de um tratado bilateral realizado entre Hatusil III, Rei dos hititas, e Hamsés II, faraó egípcio da XIX^a dinastia, entre os anos 1280 e 1272., referindo-se entre a paz perpétua entre os dois reinos, colocando um ponto final à guerra em terras sírias, aliança contra inimigos comuns, migrações, comércio, extradição (REZEK, 2010).

Com o passar dos anos, a celebração de acordos tornou-se uma prática constante, com fonte em leis consuetudinárias, e em 1928 que, na VI Conferência Internacional Americana, onde surgiu a Convenção Pan-Americana sobre o Direito dos Tratados. Todavia, é a partir do século XIX que ampliam a realização de tratados e convenções internacionais entre os Estados, por conta da expansão das relações internacionais entre os mesmos (SCHUELTER, 2003).

Após a Guerra Fria, as diferenças entre pessoas passam a ser basicamente culturais. O aumento significativo da população muçulmana e o crescimento econômico da Ásia Oriental fizeram recrudescer os conflitos entre as civilizações, em especial no que diz respeito aos programas nucleares, imigração, direitos humanos e democracia. A política mundial recebe influência crescente dos fatores



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

culturais, promovendo mundo multicultural, inviabilizando o aparecimento de potências e provocando o declínio do Ocidente (LUCAS, 2010).

A partir do início do século XX, as modificações dos relacionamentos entre países, também conhecida como “era da globalização”, veio ao encontro dos anseios dos Estados, também no que dizia respeito aos negócios jurídicos realizados entre Estados. Desta forma, a Convenção de Havana de 1928, acabou por disciplinar os Direitos dos Tratados numa forma mais simples, sem muito direitos no plano global. É em 1969, depois de anos de acirrada discussão, que em Viena, é então celebrada então a Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados, que disciplinou, no plano global, a processualística dos Tratados Internacionais, e é tida como a principal fonte do direito internacional.

Mas foi somente a Convenção de Viena de 1986 que acabou por prever a possibilidade das Organizações possuírem Direito fazerem parte das celebrações dos Tratados e Convenções, suprimindo também as necessidades das Organizações Internacionais passarem a também ter capacidade internacional.

No Brasil a Convenção de Viena de 1969, aprovada pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo de n. 496 de 17/07/09, aprovada pelo Presidente da República por meio do Decreto n. 7.030 de 14/12/09, veio para dirimir quaisquer dúvidas a respeito da celebração de Tratados Internacionais.

Na lição de Cassese, diz que os Estados gozam de plena liberdade no que se refere às modalidades e forma de acordo, pois não há regras que prescrevem qualquer procedimento ou formalidade definitiva. Assim, a sistemática concernente ao exercício do poder de celebrar tratados é deixada a critério de cada Estado, razão pela qual, as exigências constitucionais relativas ao processo de formação dos tratados variam significativamente (CASSESE, 2005).

Por essa razão, o preâmbulo da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que trataremos neste Capítulo, se inicia com as seguintes palavras: "Os Estados Partes na presente Convenção, considerando o papel fundamental dos tratados na história das relações internacionais [...]". (Decreto nº 7.030, 2009). Dessa forma, o tratado de paz entre os dois reinos estabeleceu regras claras a respeito dos interesses de cada uma das soberanias, tais como domínios e posse de terras.

A partir de 1815, impulsionado pela solidariedade internacional, houve uma alteração no cenário externo fundada nos tratados multilaterais e, a partir do século XX, no aparecimento das organizações internacionais permanentes - com igual capacidade para celebrar tratados. Constitui-se numa Convenção que apresenta um texto básico acerca da celebração de tratados internacionais, porém, extremamente relevante, pois ela desencadeou uma série de estudos sobre o tema, mais tarde, pela Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas.

Em 1945, com a criação da Organização das Nações Unidas (ONU) e, na sua respectiva Carta, determinou-se à Assembleia-Geral começar a estudar e incentivar o desenvolvimento progressivo do direito internacional e a sua codificação. Então, com esse propósito, foi criada a Comissão de Direito



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

Internacional (CDI) da ONU, com sede em Genebra e com Estatuto aprovado em 1947 (RIBEIRO, 2001).

Por meio dos estudos e da consulta aos Governos dos Estados, a Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas elaborou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que foi aprovada em 23 de maio de 1969, na cidade de Viena, Áustria, ao final de uma conferência diplomática internacional da Organização das Nações Unidas - ONU.

A Convenção de Viena só começou a vigorar internacionalmente em 27 de janeiro de 1980, ocasião em que o trigésimo quinto país efetuou o depósito do instrumento de ratificação. Verifica-se que a Convenção de Havana foi a primeira convenção internacional que estabeleceu a forma de celebração dos Tratados. Foi concluída em 20 de fevereiro de 1928, na cidade de Havana, Cuba, durante a 6ª Conferência Internacional Americana.

2 RELAÇÕES ENTRE O DIREITO INTERNO E O DIREITO INTERNACIONAL

Nota-se que a tarefa principal do Direito Internacional é regular as relações dos estados, enquanto o Direito Interno possui a função de regular a relação do estado com os seus próprios indivíduos.

A área de aplicação do direito internacional penetra, de forma progressiva, em setores que tradicionalmente eram reservados ao direito interno dos Estados. Ela o faz de maneira envolvente à medida que se atenuam as rígidas barreiras outrora erguidas entre os dois ordenamentos jurídicos.

O Direito Internacional e o Direito interno possuem diferenças quando analisadas as esferas de poder, a estrutura organizacional e algumas características das normas jurídicas emanadas de cada um. No entanto, pode-se dizer que no Direito Internacional o poder é descentralizado e a vontade estatal não é coercitiva, enquanto no Direito Interno, o poder é indivisível e todas as normas são provenientes de um único ente (PORTELA, 2012).

Sobre a estrutura, convém dizer que, para o Direito Internacional, é horizontal, onde predomina uma igualdade entre os Estados e todos possuem o mesmo patamar hierárquico. Posto que, ocorre de maneira vertical no direito interno, haja vista a organização do Estado ser hierarquizada, sendo perceptível uma imposição funcional do ente.

Tratando-se dos sujeitos de direito, temos no âmbito do Direito Internacional o Estado e as organizações internacionais, enquanto para o direito interno esta atribuição é conferida à homens e mulheres. Observadas ainda as normas entre os dois ordenamentos, onde pela concepção do Direito Internacional tais normas são coordenadas e manifestam a participação dos Estados de forma voluntária e consensual, sendo sua elaboração feita pelos próprios destinatários.

No tocante às normas de teoria interna, considera-se seu caráter impositivo e subordinado, não restando, portanto, ao cidadão escolher a lei pela qual serão regidas as suas relações, bem observada à pirâmide Kelseniana quando aponta uma estrutura escalonada e a previsão constitucional com o intuito de assegurar que uma lei maior fundamenta todas as posteriores.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Todero Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

Ademais, acerca das matérias híbridas que estão vinculadas tanto à competência internacional como à nacional, no campo da doutrina nacional subscreva-se as linhas de Adherbal Meira Mattos quando nos adverte da existência de duas correntes, quais sejam, o dualismo e o monismo, que buscam demonstrar os seus posicionamentos abordando o que as normas internacionais e as internas têm em comum e, ao mesmo tempo, como podem funcionar separadamente (MELLO, 2001).

O questionamento consiste em verificar os ordenamentos como independentes, estanques ou dois ramos do mesmo sistema jurídico. Assim, a interação entre as normas internacionais e as normas internas dos Estados é constantemente discutida na doutrina e na jurisprudência atual. Um tratamento estritamente teórico da relação entre o direito internacional e o direito interno tem aumentado a sua importância prática, especialmente pelo fato de que essa relação é cada vez mais identificável na teoria, tendo em vista as inúmeras diferenças entre os vários ordenamentos jurídicos.

Em outras palavras, dificilmente um Estado segue à risca uma das teorias que tentam explicar essa relação e acaba por criar uma forma específica para construir o diálogo entre direito interno e internacional.

A relação entre o Direito Internacional e o Direito Interno é, costumeiramente, abordada pelos juristas pelo prisma único de “como o Direito interno vê o Direito Internacional”, sendo pouco abordado o outro lado da moeda, ou seja, de “como o Direito Internacional vê o Direito Interno”.

Segundo Rezek o direito internacional e o direito interno de cada Estado são sistemas independentes e distintos, tanto que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional (REZEK, 2005). Conforme Schuelter a eficácia do tratado internacional no contexto nacional depende da sua incorporação ao sistema jurídico interno de cada Estado (SCHUELTER, 2003).

Já de acordo com Kindermann o âmbito de aplicação do direito internacional é o território dos Estados. O direito internacional não trata somente de assuntos nos espaços internacionais, mas também atua nos limites territoriais de cada Estado (KINDERMANN, 2006).

A submissão do direito interno estender-se-ia até mesmo ao Direito Constitucional, tendo a Corte Permanente de Justiça Internacional declarado em 1932 que: Um Estado não pode invocar contra outro Estado sua própria Constituição para se esquivar a obrigações que lhe incumbem em virtude do direito internacional ou de tratados vigentes (DOLINGER, 1997, p. 90).

Na prática, porém, ante o caráter eminentemente descentralizado da comunidade internacional, a doutrina se vê obrigada a reconhecer o alcance limitado desse princípio de supremacia, que não é por si mesmo capaz de acarretar a anulação da norma nacional contrária, não impondo mais do que a responsabilização internacional do Estado faltoso. Assim, a decisão sobre o relacionamento entre o Direito Internacional e o direito interno fica a depender exclusivamente da Constituição de cada país.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

Outrossim, de fato, se o tema em questão trata da “relação entre o Direito Internacional e o Direito Interno”, é forçoso reconhecer que, como uma verdadeira relação, há dois prismas de abordagem, ambos igualmente importantes.

O primeiro prisma (“como o Direito interno vê o Direito Internacional”) esclarece a hierarquia normativa e o eventual processo de incorporação da norma internacional no Direito Interno. Já o segundo prisma nos mostra qual é o valor das normas internas para o Direito Internacional, se o mesmo admite peso maior ou menor para uma norma constitucional ou para uma decisão interna transitada em julgado de uma Suprema Corte nacional, etc.

Nas primeiras décadas do século 20, os debates entre os juristas que pensavam sobre a relação entre o direito nacional e internacional se focavam em saber se o mundo exibia estrutura monista ou dualista. Sob uma concepção monista do mundo, o direito internacional e o direito nacional constituem uma ordem jurídica verticalmente integrada, em que o direito internacional é colocado num patamar superior. Por outro lado, os dualistas defendem a possibilidade conceitual, a realidade histórica e a condução normativa de uma concepção não monista do mundo jurídico. Sob uma concepção dualista, há diferentes sistemas jurídicos no mundo em níveis nacional e internacional, que interagem uns com os outros com base nas normas internas de cada sistema jurídico.

Além disso, não se pode negar que a distinção entre direito da integração, direito internacional e direito interno envolve uma abordagem complexa e multifacetada, que merece, por sua vez, um tratamento teórico também diferenciado.

Desse modo, o monismo e o dualismo surgiram da necessidade de entender a real relação que o direito interno mantém com o direito internacional conforme será exposto no tópico seguinte.

2.1 MONISMO E DUALISMO

O conflito entre norma de direito interno e norma de direito internacional não é resolvido apenas com base nos citados critérios, pois pressupõe a discussão sobre a existência – ou não – de hierarquia entre os direitos interno e internacional.

Kelsen divide em duas as principais correntes de opinião sobre o assunto:

(a) monista, que defende haver apenas um sistema normativo, não se podendo falar em direito interno e em direito internacional como pertencentes a ordenamentos jurídicos diferentes;

(b) e dualista, que trata os direitos interno e internacional como ordenamentos distintos, isolados e independentes entre si, e igualmente válidos (KELSEN, 1996).

No monismo, o direito internacional e o interno integram um sistema jurídico único, derivado da vontade do Estado; não existem ordens jurídicas autônomas e independentes. Logo, mesmo o direito internacional decorre de um ato estatal, que se obriga no plano exterior (e, eventualmente, abre mão de parcelas de sua soberania) exclusivamente de acordo com sua vontade. É derivado da ideia da subordinação, por entender que as normas jurídicas são subordinadas, prevalecendo um ordenamento (interno ou internacional) sobre o outro (RIBEIRO, 2001, p. 55).



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

O direito internacional só tem validade em e para um país porque o ordenamento interno deste lhe confere essa possibilidade. Seus precursores são Max Wenzel, Albert Zorn e Philipp Karl Ludwig Zorn, etc. (MELLO, 2001, p. 111).

De outro lado, o monismo com primazia do direito internacional defende que o ordenamento interno de um país se subordina às normas jurídicas internacionais, com fundamento na pacta sunt servanda. Já a teoria dualista (ou pluralista) afirma que os ordenamentos são separados e diferenciados, levando em consideração que:

(a) o direito internacional trata das relações envolvendo Estados e/ou organizações internacionais, enquanto o direito interno regulamenta as relações entre indivíduos, ou entre estes e o Estado;

(b) o direito internacional decorre da vontade de mais de um país ou organismo internacional, enquanto o direito interno expressa a vontade de apenas um país;

(c) o direito internacional apoia-se na coordenação, e o interno na subordinação.

Na linha da crítica apontada, o dualismo considera que existem dois ordenamentos jurídicos diversos, um interno e outro internacional. Sendo assim, grosso modo, a norma internacional não poderá ser revogada por conta de sua origem, isto é, por emanar de um ordenamento jurídico externo.

Revisitando a teoria dualista de Triepel encontram-se os argumentos nesta direção. Para este autor da escola internacionalista alemã, o Estado deverá recepcionar as normas de direito internacional no seu ordenamento jurídico quando essas se transformarem em normas de Direito interno, após incorporadas. Assim sendo, tais normas nunca entrarão em conflito, por emanarem de fontes completamente diferentes (TRIEPEL, 1913, p.13-28).

Ao contrário do monismo, que busca resolver o problema da hierarquia, as correntes dualista e conciliadora não enfrentam diretamente a questão, por considerarem que não há conflitos entre os direitos interno e internacional.

3 A RECEPÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

São seis as fases de concretização de um tratado internacional na ordem jurídica interna: negociação, assinatura, ratificação, promulgação, publicação e registro.

A Constituição brasileira de 1988 optou (ainda que implicitamente) pela teoria dualista, ao prever a necessidade de transformação do direito internacional em direito interno, para que tenha validade no território nacional. Inicialmente, incumbe ao Presidente da República celebrar o tratado internacional. Nos termos do art. 84, VIII, da Constituição: Compete privativamente ao Presidente da República: (...) celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (BRASIL, 1988).

Essa atribuição abrange as duas primeiras etapas, de negociação e assinatura do tratado, que ocorrem no plano internacional. Ainda não há, até aqui, qualquer ato de inserção do tratado no direito interno; porém, a aptidão conferida apenas ao Executivo (Presidente da República), sem a participação



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Todero Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

do Legislativo na negociação e do Judiciário na verificação da constitucionalidade ou legalidade das normas celebradas poderá afetar o procedimento de incorporação.

O processo de formação de um tratado se inicia pela negociação. A negociação é a fase de discussão sobre o seu conteúdo ou objeto, ao fim do qual é elaborado o texto escrito. A assinatura opera como autenticação do texto convencional, significando o consentimento das pessoas jurídicas de “direito das gentes” que os pactuantes representam. A assinatura não obriga o Governo do Estado a proceder à ratificação. O chefe do Executivo pode, mesmo diante do consentimento e da anuência do poder Legislativo, deixar de ratificar o tratado.

Apesar de, no Brasil, o Ministro das Relações Exteriores, os chefes de missão diplomática e os representantes em organizações internacionais não terem poderes constitucionais para negociar e firmar tratados, a Convenção de Viena presume que essas pessoas representam o país nas situações listadas no Artigo 7. Em regra, a negociação do tratado é efetuada pelo Ministro das Relações Exteriores ou por representante do Brasil em outro país ou organismo internacional, e o Presidente da República limita-se a assiná-lo (MEDEIROS, 1995).

Esgotadas as fases de negociação e assinatura, é necessária a aprovação do Poder Legislativo. No Brasil, o instrumento hábil para a aprovação de um tratado é o decreto legislativo, promulgado pelo presidente do Senado Federal, que o publica no Diário Oficial da União. A matéria é discutida e votada, separadamente, primeiro na Câmara, depois no Senado.

É facultado ao Congresso Nacional adaptar o texto às suas considerações, podendo então aprová-lo com restrições. Se o Congresso Nacional rejeitar o projeto do tratado, essa manifestação será definitiva, não podendo o Executivo ratificá-lo. Porém, se o texto for aprovado, com ou sem restrições, terá que ser submetido ao Executivo para ratificação, sendo facultado a este, aceitar ou não as modificações propostas.

A segunda etapa, de ratificação, é o ato de consentimento do país, sua declaração de aceitação e vinculação ao tratado. Nos termos do Artigo 1.º 'b' da Convenção de Viena, “ratificação’, ‘aceitação’, ‘aprovação’ e ‘adesão’ significam, conforme o caso, o ato internacional assim denominado pelo qual um Estado estabelece no plano internacional o seu consentimento em obrigar-se por um tratado”.

Para que o tratado ou convenção internacional apresente-se no sistema jurídico de um país, precisa ser ratificado. A ratificação poderá ocorrer de três formas: Reconhecimento automático - entra em vigor sem a necessidade de uma ordem de aplicação ou de uma lei, como ocorre, por exemplo, na Espanha; Incorporação - precisa ser recepcionada por uma ordem legislativa, a exemplo do que acontece aqui no Brasil; e, Transformação – deve ser editada uma lei com o mesmo conteúdo, conforme se observa na Itália. A ratificação é o ato pelo qual o Presidente da República, devidamente autorizado pelo Congresso Nacional, confirma um tratado, concluído por seus mandatários.

O tratado pode produzir efeitos a partir da assinatura, aceitação, aprovação ou adesão (Artigos 12 e 14/15 da Convenção de Viena), ou seja, não terá eficácia no plano internacional apenas com sua incorporação ao direito interno.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

No Brasil, a ratificação inicia-se no Congresso Nacional, conforme prevê o art. 49, I, da Constituição: “É da competência exclusiva do Congresso Nacional: resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

Esse ato é concretizado por meio de um decreto legislativo, espécie normativa prevista no art. 59, VI, da Constituição, usada para tratar das matérias de atribuição exclusiva do Congresso Nacional (art. 49), que possui dupla função: aprova o tratado e autoriza o Presidente ou plenipotenciário a ratificá-lo.

No plano internacional, há o ato de depósito (ou troca), com a apresentação da ratificação (interna) do tratado para os demais signatários. A ratificação não abrange somente a aprovação do tratado pelo Congresso Nacional, mas também a atitude posterior de declaração de vontade do Brasil em aceitar o texto do acordo no âmbito externo. Nas palavras de Celso de Albuquerque Mello, a ratificação é assim um ato do Poder Executivo, exigindo ou não a prévia autorização do Legislativo (MELLO, 2001, p. 217). Nessa fase a norma de direito internacional inicia a vigorar, vinculando os Estados, mas ainda não tem vigência no direito interno.

Caso algum Estado que não tenha participado da negociação, nem tenha assinado o tratado, decidir tornar-se parte dele, não poderá ratificá-lo, mas sim aderir a ele, isso se o tipo de tratado permitir. No caso do tratado bilateral não existe essa possibilidade por ser de natureza fechada.

Após, na quarta etapa, dá-se a promulgação do tratado no direito interno, ou seja, o ato de internalização das normas de direito internacional. No Brasil, efetiva-se por meio de decreto do Presidente da República, com base no art. 84, IV, da Constituição. Com esse ato, o tratado internacional passa a integrar o ordenamento jurídico nacional.

A promulgação se dá por meio do decreto executivo e se destina a tornar executável o tratado no ordenamento jurídico interno. Com ela, o Estado reconhece a existência de uma norma obrigatória no plano interno, que já era obrigatória no âmbito internacional.

O quinto evento é a publicação, consistente na divulgação da promulgação da norma aos seus destinatários. No Brasil, trata-se de requisito necessário para a entrada em vigor das leis, conforme prevê o art. 1º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro: “Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”. Com a publicação do decreto presidencial no Diário Oficial, e no prazo nele indicado (ou, em sua omissão, após decorridos 45 dias), o tratado internacional entra em vigor no país.

A publicação é condição essencial para que a lei, proveniente do tratado internacional, seja aplicada no âmbito interno, com eficácia e poder de executoriedade. Seu objetivo é introduzir o tratado no ordenamento jurídico nacional, transformando-o em uma norma com a mesma hierarquia das leis ordinárias internas.

Por último, o registro é fase facultativa, e confere publicidade ao tratado no plano internacional. Trata-se do envio do tratado a determinado órgão internacional, para publicá-lo e deixar os demais



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

sujeitos de direito internacional informados sobre ele. Nos termos do Artigo 102 da Carta da ONU, “todo tratado e todo acordo internacional, concluídos por qualquer Membro das Nações Unidas depois da entrada em vigor da presente Carta, deverão, dentro do mais breve prazo possível, ser registrados e publicados pelo Secretariado”.

Os tratados internacionais são recepcionados no ordenamento interno como leis nacionais, por tratarem de assuntos que importam à República Federativa do Brasil como um todo e não somente à União, que a representa no momento da celebração, de modo que, mesmo em matéria tributária, os tratados internacionais são aplicáveis aos demais entes federados (BARROS; BRAGA, 2003). Os tratados em matéria geral assumidos pelo Brasil ingressam no ordenamento jurídico brasileiro como atos normativos infraconstitucionais, de mesma hierarquia das leis ordinárias, subordinando-se integralmente às normas constitucionais. Uma vez incorporados ao ordenamento jurídico, devem ser interpretados com as limitações impostas constitucionalmente.

Assim, não é existente uma norma assecuratória da prevalência e da superior hierarquia dos tratados sob a legislação interna. São vários os dispositivos constitucionais que versam sobre matéria do relacionamento do Brasil com a ordem internacional. Dessa forma, tais conflitos denominados antinomias, vêm sendo resolvidos de maneira desconforme pela doutrina e jurisprudência. Os conflitos entre normas de direito interno e internacional ocorrem quando uma lei interna contraria um tratado internacional. Assim, conclui-se pela supremacia das normas constitucionais face aos tratados e atos internacionais, mesmo que devidamente ratificada, e de plena possibilidade de controle de constitucionalidade

3.1 OS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O Brasil, ao longo dos tempos, passou a ter relações internacionais com países ou com organismos internacionais que mereceram o tratamento regulatório expresso em tratados internacionais, que vieram a estabelecer limitações, isenções, definições de tarifas e a inserir o país em blocos comerciais e a receber tratamento preferencial em matéria tributária.

Numa visão geral, o tratado consiste no acordo internacional escrito, entre pessoas jurídicas de direito internacional público. Os tratados internacionais são os instrumentos de verificação empírica da eficácia do direito internacional.

Os tratados, atualmente, são considerados a fonte mais importante do direito internacional, vindo a substituir o direito consuetudinário. Essa matéria foi positivada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 1969, que foi complementada pela Convenção de Viena de 1986, cujo objetivo foi o de reconhecer o direito das Organizações de firmar tratados e convenções. Pela Convenção de 1969 somente os Estados soberanos possuíam essa capacidade.

Quanto à vigência dos tratados e hierarquia dos mesmos, no Brasil adota-se a tese de que, com a ocorrência da promulgação de um tratado internacional, este se nacionaliza no direito interno, incorporando-se ao sistema jurídico brasileiro. Daí conclui-se que, se a norma entrar em desacordo



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

com preceitos legislativos ou executivos nacionais, tratar-se-á apenas de um conflito de leis no tempo, a ser solucionado segundo os preceitos da Lei de Introdução ao Código Civil. Lex posterior derogat priori (lei posterior revoga a anterior). Se a norma interna for posterior ao compromisso assumido internacionalmente, este se vê revogado. Assim, tratado revoga lei e lei ordinária revoga tratado. Em termos de relações bilaterais, o Brasil vem estabelecendo, em razão de interesses recíprocos, tratados e convenções com temática tributária com países de todos os continentes.

Com isso, é perceptível que é rica a produção brasileira de tratados e convenções internacionais em matéria tributária, tornando o Brasil um Estado integrado com organizações internacionais e com parceiros bilaterais que nos conferem tratamento preferencial em termos de tributação, o que ocorre de maneira recíproca. Daí a importância da matéria em análise.

3.2 A OCORRÊNCIA DA BITRIBUTAÇÃO

Os tratados internacionais podem versar sobre as mais diversas matérias, e, entre elas, obviamente está a matéria tributária. Dos mais tormentosos problemas com que se depara a política comercial e econômica internacional e a política financeira nacional é o da bitributação, ou dupla incidência tributária. Para a exata compreensão do sentido e alcance do problema, é oportuno estabelecer sinteticamente o conceito de tributação (ATALIBA, 2007).

Tributação é a atividade que desenvolve o poder público, sobre quantos estão colhidos por seu poder de imperium, tendo em vista transferir coativamente parcela da riqueza privada para o setor público.

Trata-se da extrafiscalidade ou tributação com fins regulatórios, sociais, econômicos, éticos, etc. Vai esta compreendida no conceito, uma vez que é fenômeno já corriqueiro na política fiscal, o estabelecimento de tributos com o exposto escopo de transferir para a economia pública — embora não estritamente financeira — recursos e fundos privados, tendência que se vai acentuando, mais e mais, à medida que se distancia o estado dos estritos padrões políticos do século XIX.

Não é despicienda, advirta-se, a preocupação com a expressa inclusão, no conceito geral de tributação, das formas assistemáticas de tributação. É que, da concomitância e concorrência dessas duas categorias, mais agudo vai se tornando, cada dia, o problema da bitributação, agravado pela crescente pressão das necessidades financeiras do estado.

A atividade da tributação, mais do que as outras atividades administrativas, deve ser estritamente legal. Desenvolve-se ela, desde o nível político da elaboração legislativa, em plano bastante estrito. Com efeito, deve o legislador atentar para os aspectos políticos, éticos, administrativos e econômicos envolvidos, além de prudentemente curvar-se aos ditames da ciência das finanças.

Fica estabelecido, pois, que a edição das leis tributárias se faz com atenção redobrada a princípios de ordem vária, tudo com a finalidade de se obter o aprimoramento do sistema tributário e reduzir-lhe as imperfeições. No direito financeiro se estabelece ao fato de que a presunção de que tais fatos, desde que verificados indicam capacidade econômica e — via de consequência — capacidade



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

contributiva, por parte de quem os pratica, dá causa, ou ainda deles se beneficia. A tais fatos da vida econômica, revestidos ou não de roupagem jurídica (forma jurídica) se dá o nome de fatos geradores ou fatos imponíveis.

O conceito de fato gerador, na oportuna afirmação de Amílcar Falcão, é conceito nuclear no direito financeiro. A partir dele é que se constrói toda a teoria do direito tributário. Sua importância é decisiva para a conceituação e classificação dos tributos in genere e para a distinção dos impostos in species (FALCÃO, 1965, p. 9).

Com frequência quase absoluta, os tratados em matéria tributária dispõem sobre acordos de bitributação. A bitributação, conforme visto, é a coincidência de pretensão tributária de natureza semelhante de mais de um Estado sobre um mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período. Os acordos de bitributação são os instrumentos de que se valem os Estados para evitar ou mitigar os efeitos da bitributação por meio de concessões mútuas.

Schoueri oferece um bom panorama sobre a evolução dos acordos de bitributação. Aponta o autor que, já no final do século XIX, os Estados passaram a adotar acordos bilaterais para evitar a bitributação da renda. No começo, o fenômeno era observado apenas entre Estados limítrofes, no entanto, com o decorrer do tempo, e principalmente após o final da Primeira Guerra Mundial, observou-se a construção de uma rede de acordos na Europa Central, fenômeno que acabou se alastrando pelo resto do mundo com o fim da Segunda Guerra Mundial (SCHOUERI, 2003, p. 27).

Na esfera internacional, problema semelhante: a fluidez crescente da economia mundial e a internacionalização dos capitais, assim como, outras situações de fato, ditadas ou ensejadas pelo progresso da civilização, engendram conjuntura também problemática e complexa: são mercadorias em grande volume, transportadas de um país para outro; são pessoas físicas ou jurídicas residentes num país e auferindo rendimento em outro ou produzindo aqui e exportando para alhures. Tais circunstâncias ensejam frequentemente a oportunidade de pluritributação, dada a sujeição concomitante ou sucessiva de pessoas, patrimônios, rendas e coisas a diversos poderes tributantes.

Na esfera interna do estado federal, o mesmo problema, em escala maior e intensidade mais acentuada, dada a circunstância da unidade econômica nacional. Encerre-se este tópico ressaltando as inconveniências manifestas, sob o prisma econômico, financeiro, administrativo e jurídico da dupla ou múltipla tributação.

A Organização das Nações Unidas procurou retomar os trabalhos da Sociedade das Nações, tendo sido proposto o exame e a revisão dos modelos na primeira reunião da Comissão de Finanças Públicas. Não obstante, os trabalhos da organização nessa época restaram infrutíferos. Somente em 1967, por influência dos trabalhos da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, retomará seus trabalhos para a criação de um modelo de acordo de bitributação.

Em 1956, foi instituído um Comitê Fiscal com a tarefa de apresentar um novo modelo de acordo de bitributação pela Organização Europeia de Cooperação Econômica, que posteriormente (1961) passaria a se chamar Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). O Comitê



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

Fiscal concluiu seus trabalhos em 1963, apresentando um modelo de acordo de bitributação, em que, à semelhança do modelo elaborado no pós-guerra pela Sociedade das Nações, contemplava-se a tributação na residência. O Comitê para Assuntos Fiscais existente na atualidade é a evolução deste Comitê Fiscal, e ainda hoje continua a trabalhar na convenção-modelo e em seus comentários.

4 POSIÇÃO LEGISLATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

O ordenamento é o próprio direito positivo, organizado em forma de pirâmide, tendo a Constituição em seu ponto mais alto. Na pirâmide de normas, denominada também pirâmide de Kelsen, a Constituição é a lei maior, seguida das emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções, decretos e provimentos, normas convencionais em geral, como ordens de serviço, e portarias e sentenças. Dessa maneira, não há apenas uma situação hierárquica fixa e exclusiva dos tratados internacionais na legislação pátria, mas diversas, variáveis conforme a natureza do tratado e o procedimento de sua inclusão. Neste tópico serão vistas as quatro principais posições dos tratados no Brasil.

O entendimento originário do STF seguia a teoria monista com primazia do direito internacional sobre o interno, logo, o tratado era automaticamente incorporado e só poderia ser revogado da legislação nacional por meio de denúncia (e não por lei posterior). Porém, essa posição foi modificada no RE 80.004.

O caso concreto envolvia a aplicação da Convenção de Genebra sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias (internalizada pelo Decreto nº 57.663/66), e sua prevalência – ou não – sobre o posterior Decreto-Lei nº 427/69. O art. 2º Decreto-Lei nº 427/69 passou a prever o registro obrigatório de nota promissória e letra de câmbio em repartição pública, sob pena de nulidade. A discussão sobre o conflito de normas envolveu a seguinte questão prática: prevalece a Convenção de Genebra, que não exige o registro como condição de existência do título de crédito, ou o decreto-lei posterior predomina sobre o tratado incorporado no país?

Prevaleceu o entendimento de que os tratados são inseridos no Brasil com força de lei ordinária federal, motivo pelo qual podem ser revogados por lei ordinária posterior, conforme o critério cronológico. Como são incluídos na legislação brasileira por meio de ato normativo interno, transformam-se em norma de direito nacional, que pode ser alterada ou revogada por outro ato similar posterior.

Adotou-se a teoria dualista, entendendo-se que os ordenamentos são separados e diferenciados, portanto, a denúncia é o modo de revogação do tratado no direito internacional, e no direito interno isso pode ser feito por meio de lei posterior. Há quem afirme que o STF adotou um “monismo moderado”, por ter incluído no mesmo grau hierárquico os tratados internacionais e as normas infraconstitucionais. (MAZZUOLI, 2001, p. 114).

A partir do HC 72131, o STF acrescentou ao critério cronológico a regra da especialidade (a lei específica prepondera sobre a geral). No caso concreto se discutia a possibilidade da prisão civil do



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

depositário infiel, e o Min. Moreira Alves concluiu que o Artigo 7.7 da Convenção Americana de Direitos Humanos, por ter caráter geral, não prevalecia sobre as regras anteriores e específicas da Lei nº 4.728/65 e do Decreto Lei nº 911/69, sobre a alienação fiduciária em garantia.

Logo, como regra geral ainda prevalece a decisão do STF no RE 80.004, de 1977, complementada pelo julgado no HC 72131: não há hierarquia entre tratados internacionais e lei infraconstitucionais, devendo os conflitos entre eles ser resolvidos com fundamento nos critérios cronológico (norma posterior revoga a anterior) e de especialidade (norma especial prevalece sobre a genérica).

Entende-se que os tratados são superiores ao direito interno, devendo observar apenas a Constituição (a norma “de importância fundamental” referida no Artigo 46).

Para o STF, apenas os tratados internacionais sobre direitos humanos têm status normativo supralegal no Brasil, prevalecendo sobre a legislação infraconstitucional com eles incompatíveis, anterior ou posterior à ratificação interna.

Portanto, a partir dessa modificação constitucional, surgiu a possibilidade (mas não a obrigatoriedade) de incorporar os tratados internacionais com força normativa de Emenda à Constituição, ou seja, de dispositivo constitucional. Padronizando a questão, o STF decidiu, na já citada ADI 1480, que prevalece o critério da especialidade sobre o temporal, o que abrange inclusive os tratados internacionais em matéria tributária.

Outra dificuldade diz respeito à possibilidade de, por meio de tratado, o Brasil dispor sobre tributo municipal ou estadual, seja para conferir isenção ou redução, seja para modificar legislação de Município ou Estado sobre o tema.

Os tratados podem versar sobre essas questões, tendo em vista que quem os assina é a República Federativa do Brasil (pessoa jurídica de direito público externo), e não a União (pessoa jurídica de direito público interno, ao lado de Estados, Distrito Federal e Municípios), conforme diferenciação existente no art. 1º da Constituição. Além disso, o art. 52, § 2º, da Constituição especificamente atribui à República Federativa do Brasil a subscrição de tratados: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

O STF também tem enunciado sobre o assunto: “À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional” (Súmula nº 575).

O STF decidiu que não tem validade interna o tratado que tenha por objeto matéria reservada à regulamentação por lei complementar, levando-se em conta que o procedimento de incorporação daquele não observa os requisitos desta. Tal controvérsia não abrange apenas temas tributários, mas qualquer matéria reservada à lei complementar. Portanto, no entendimento do STF, os tratados internacionais não podem versar sobre matéria reservada à regulamentação por lei complementar no direito interno brasileiro.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

Uma vez superada a questão referente à sistemática brasileira de incorporação de tratados no ordenamento interno, pode-se passar à etapa seguinte da análise, o exame sobre o patamar hierárquico destes no sistema. Quanto a esse aspecto, deve-se dividir a análise em dois momentos. Em primeiro lugar, deve-se analisar a posição hierárquica dos tratados perante a própria Constituição e, em segundo lugar, a sua posição diante do ordenamento infraconstitucional.

Do ponto de vista da teoria dualista, inexistente conflito possível entre a ordem internacional e a ordem interna simplesmente porque não há qualquer interseção entre ambas. São esferas distintas, que não se tocam. Assim, as normas de direito internacional disciplinam as relações entre Estados, e entre estes e os demais protagonistas da sociedade internacional. De sua parte, o direito interno rege as relações intraestatais, sem qualquer conexão com elementos externos. Nesta ordem de ideias, um ato internacional qualquer, como um tratado normativo, somente operará efeitos em âmbito interno de um Estado se uma lei vier incorporá-lo ao ordenamento jurídico positivo.

Já no monismo jurídico é afirmado que o direito constitui uma unidade, um sistema, e que tanto o direito internacional quanto o direito interno integram esse sistema. Por assim ser, torna-se imperativa a existência de normas que coordenam esses dois domínios e que estabeleçam qual deles deve prevalecer em caso de conflito.

A Constituição da maior parte dos países europeus contém regras sobre as relações entre o direito interno e o direito internacional, normalmente no sentido de considerar este último como parte integrante do primeiro. Ainda, a Constituição contempla uma solução expressa quando há conflito entre ela e um tratado. Esse entendimento pode ser depreendido da análise do art. 102, III, b, da Constituição Federal, que preceitua o controle de constitucionalidade dos tratados internacionais.

Apesar de a Constituição prever o controle de constitucionalidade dos tratados, são muito raros os casos em que isso ocorreu. Pode-se citar decisão do Supremo Tribunal Federal, em 1974, que declarou a inconstitucionalidade, em parte, de alguns artigos da Convenção da OIT nº 110 referentes às condições de trabalhadores em fazenda. Dessa forma, o fato de os tratados estarem sujeitos a controle de constitucionalidade, na forma do art. 102, III, b, bastaria para concluirmos que tais instrumentos estão subordinados à Constituição.

Não obstante, conforme referido há pouco, em virtude dos §§ 1.º e 2.º do art. 5.º da Constituição, bem como o § 3.º inserido com a Emenda Constitucional 45/2004, ainda há divergências quanto a esse posicionamento.

Entre os autores que defendiam o status constitucional dos §§ 1.º e 2.º do art. 5.º antes da Emenda Constitucional de 2004, podem-se citar Grunpenmacher, Antônio Augusto Cançado Trindade, Celso Ribeiro Bastos, Manoel Gonçalves Ferreira Filho e Celso de Albuquerque Mello. Vale também reiterar o já mencionado posicionamento de Xavier, segundo o qual até tratados em matéria tributária cairiam no escopo dos parágrafos.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

A primeira hipótese, a da constitucionalidade extrínseca, diz respeito à violação do tratado aprovado de regras constitucionais de competência e de procedimento para a sua celebração, aprovação parlamentar, ratificação e entrada em vigor (arts. 49, I e 84, VIII da CF/88).

Na segunda hipótese, a da constitucionalidade intrínseca, o Brasil vem admitindo sua verificação desde a Constituição de 1891. Atualmente, a regra é a do art. 102, III, “b” da CF/88, a qual dispõe acerca do cabimento de recurso extraordinário quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal.

Essa é a regra do Direito Constitucional intertemporal brasileiro. À vista do entendimento do STF, o conflito entre a Constituição e tratados se soluciona por meio do Princípio da Supremacia da Constituição sobre os atos internacionais convencionais, ou seja, o tratado anterior não sobrevive, se for contrário à nova Carta.

A questão constitucional sobreveio relativamente à cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) na importação de bens de capital de países membros do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (General Agreement on Tariffs and Trade, GATT). No julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.173-SP, a Corte Constitucional foi clara: “Inadmissível a prevalência de tratados e convenções internacionais contra o texto expresso da Lei Magna (...) Os acordos internacionais, como é o caso do GATT, protegem os produtos originários dos países contratantes.

Todavia, não há como admitir, como deixou entender a decisão recorrida, que na nova tributação autorizada pela Emenda Constitucional n. 23, deva ser atendido o que prescreve um tratado internacional (...) hierarquicamente, tratado e lei situam-se abaixo da Constituição Federal. Consagrar-se que um tratado deve ser respeitado, mesmo que colida com o texto constitucional, é imprimir-lhe situação superior à própria Carta Política” (Revista Trimestral de Jurisprudência, 1987, N° 121, p. 270). O STF concebe os tratados internacionais com força de lei ordinária e, portanto, em nível hierarquicamente inferior à Constituição Federal.

4.1 CONFLITO ENTRE O TRATADO E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO

Atualmente são celebrados muitos tratados visando evitar embates de tributação que possam ocorrer no plano das relações entre os diversos Estados. Conflitos resultantes da adoção pelas várias ordens jurídicas de critérios diferentes na definição dos diversos aspectos da hipótese de incidência tributária.

De fato, considerando-se que como resultado da dupla ou múltipla incidência tributária no plano internacional, um mesmo fato imponible pode ser objeto de tributação por dois ou mais Estados soberanos, é frequente que os tratados de direito tributário disponham, primordialmente, a respeito de medidas visando evitar a dupla tributação internacional, eliminar a evasão tributária e disciplinar a colaboração entre Estados no que tange à administração tributária, tendo em vista que os conflitos de competência tributária são, inequivocamente, um sério óbice ao pleno cumprimento do princípio da capacidade contributiva.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

Em realidade, levando-se em conta o aspecto histórico, pode-se dizer que os tratados contra a dupla tributação apresentam maior destaque por serem os mais antigos. É que no século XIX já se celebravam acordos internacionais objetivando evitar duplas tributações.

É o tratado, não o decreto legislativo, o instrumento apto a modificar a legislação interna e ser observado pela que lhe sobrevenha, tendo em vista que o último se constitui em fase de aprovação do ato internacional. Frise-se, neste aspecto, que com a ratificação o Estado já se obriga, perante a ordem internacional, a cumprir as normas estabelecidas no tratado, não obstante o fato do sistema brasileiro exigir a incorporação daquele para que tenha validade no âmbito interno. O referendo do Congresso não é ato de homologação a posteriori, mas ato de autorização a priori para a prática de outro ato a ratificação que, esse sim, conclui o procedimento de celebração dos tratados e que é a manifestação da vontade de obrigar-se.

Esclarecido este ponto, resta saber se o artigo 98 do CTN, ao consignar que os tratados revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, atribui ao tratado status hierárquico superior à lei interna ou cuida apenas de critério de solução de conflito de leis no tempo, tendo o tratado e a lei interna a mesma hierarquia.

O Supremo Tribunal Federal, no que tange aos tratados de direito tributário, aceita a tese de que o artigo 98 do CTN estabelece a prevalência daqueles sobre a lei interna: Em se tratando de tratado de natureza contratual, não há dúvida de que se lhe aplica o disposto no artigo 98 do CTN (BRASIL, 1984). Contudo, atribui esta superioridade ao fato de os tratados de direito tributário possuírem natureza contratual.

Pode-se afirmar que o Direito Internacional é um direito contratual porque nasce da vontade concordante das partes e, assim, se difere do direito interno, que é de ordem imperativa, autoritária. O Direito Internacional é aceito, o Direito interno do Estado é ditado. Um é autônomo e outro heterônomo. Se este é tratado, o outro é lei.

O primado dos tratados de direito tributário, contudo, não se encontra estabelecido na Constituição de 1988, mas decorre do disposto do artigo 98 do Código Tributário Nacional que, como se sabe, tem aquela como pressuposto de validade. Assim, da mesma forma que se pode interpretar o dispositivo dando primazia aos tratados, pode-se também percorrer o caminho inverso, permitindo que o tratado sucumba diante da lei interna.

Esta última solução, todavia, é incompatível com o princípio do consentimento, que, como se viu, preside a sociedade internacional em que a República Federativa do Brasil se insere, devendo, assim, ser observado nas situações de conflito entre tratados de direito tributário e lei interna que possam vir a ocorrer.

5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Ao longo da história e bem antes do aparecimento do direito internacional como regramento jurídico, tal qual conhecemos atualmente, os povos entram em acordo sobre pontos importantes das



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Todero Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

relações. Além disso, havia a obrigatoriedade das partes em cumprir acordos realizados. A partir do início do século XX, as modificações dos relacionamentos entre países, também conhecida como “era da globalização”, veio ao encontro dos anseios dos Estados, também no que dizia respeito aos negócios jurídicos realizados entre Estados.

Desta forma, a Convenção de Havana de 1928, acabou por disciplinar os Direitos dos Tratados numa forma mais simples, sem muito direitos no plano global. É em 1969, depois de anos de acirrada discussão, que em Viena, é então celebrada então a Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados, que disciplinou, no plano global, a processualística dos Tratados Internacionais, e é tida como a principal fonte do direito internacional.

Mas foi somente a Convenção de Viena de 1986 que acabou por prever a possibilidade de as Organizações possuírem Direito fazerem parte das celebrações dos Tratados e Convenções, suprimindo também as necessidades de as Organizações Internacionais passarem a também ter capacidade internacional. No Brasil a Convenção de Viena de 1969, aprovada pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo de n. 496 de 17/07/09, aprovada pelo Presidente da República por meio do Decreto n. 7.030 de 14/12/09, veio para dirimir quaisquer dúvidas a respeito da celebração de Tratados Internacionais.

Com isso, os Estados gozam de plena liberdade no que se refere às modalidades e forma de acordo, pois não há regras que prescrevem qualquer procedimento ou formalidade definitiva. Assim, a sistemática concernente ao exercício do poder de celebrar tratados é deixada a critério de cada Estado, razão pela qual, as exigências constitucionais relativas ao processo de formação dos tratados variam significativamente.

A interação entre as normas internacionais e as normas internas dos Estados é constantemente discutida na doutrina e na jurisprudência atual. Um tratamento estritamente teórico da relação entre o direito internacional e o direito interno tem aumentado a sua importância prática, especialmente pelo fato de que essa relação é cada vez mais identificável na teoria, tendo em vista as inúmeras diferenças entre os vários ordenamentos jurídicos. Em outras palavras, dificilmente um Estado segue à risca uma das teorias que tentam explicar essa relação e acaba por criar uma forma específica para construir o diálogo entre direito interno e internacional.

Desse modo, celebrado o tratado ou convenção por representante do Poder Executivo, aprovado pelo CN e promulgado pelo Presidente da República, com a publicação do texto no órgão de imprensa oficial, tem-se como integrada a norma da convenção internacional no direito interno. A partir dessa recepção e incorporação é que tais normas adquirem o status de válidas. A recepção envolve somente os Poderes Executivo e Legislativo, sem interferência do Judiciário.

Os tratados em matéria geral assumidos pelo Brasil ingressam no ordenamento jurídico brasileiro como atos normativos infraconstitucionais, de mesma hierarquia das leis ordinárias, subordinando-se integralmente às normas constitucionais. Uma vez incorporados ao ordenamento jurídico, devem ser interpretados com as limitações impostas constitucionalmente.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Todero Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

6 CONCLUSÕES GERAIS

A aplicabilidade das normas provenientes de um tratado internacional no ordenamento interno brasileiro, ou seja, a incorporação dessas normas ao nosso ordenamento jurídico, é analisada sob o prisma de duas teorias: a monista, que se divide em monista internacionalista (primazia do direito internacional sobre o direito interno) e monista nacionalista (primazia do direito interno sobre o direito internacional) e a teoria dualista (paridade hierárquica entre o direito interno e o direito internacional).

A necessidade de incorporação do tratado ao ordenamento jurídico interno traz à baila a polêmica entre monistas e dualistas. A primeira corrente entende que a ordem interna e a internacional formam um todo único. Assim, nas situações de conflito, o Estado, ou dará preferência para a norma internacional (monismo internacionalista) ou para a norma nacional (monismo nacionalista). A segunda corrente defende que a ordem interna e a internacional representam sistemas diferentes, havendo necessidade de transformação do direito internacional em direito interno para que aquele nutra obrigatoriedade no âmbito interno.

Entende-se, contudo, que a discussão entre monistas e dualistas foi superada com a queda da velha concepção de soberania estatal. A realidade que se apresenta não demonstra o primado da ordem interna sobre a internacional ou vice-versa, mas a integração das normas internacionais com as internas por meio da constitucionalização do direito internacional e da internacionalização do direito constitucional.

O principal aspecto que restou evidenciado, com base nas experiências teóricas e práticas vinculadas ao tema da integração regional, foi a necessidade de estabelecer os pressupostos para a construção de uma teoria própria e autônoma que pudesse explicar a conseqüente evolução e o desenvolvimento, mesmo que fragmentado, deste tipo de associação interestatal. A respeito da hierarquia dos tratados de direito tributário no plano das fontes jurídicas, viu-se que o Código Tributário Nacional, criado após a reforma tributária protagonizada pela Emenda n. 18/65 à Constituição de 1946, e recepcionado pela Constituição de 1988 com status de Lei Complementar, em seu artigo 98, estabelece que os tratados revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Contudo, esta última solução, como se viu, apesar de atingir ao resultado que se considerou correto, não é suficiente e não vai ao encontro do sistema de celebração dos tratados, uma vez que, em primeiro lugar, uma lei não pode retirar a eficácia de um tratado porque este não tem a mesma natureza jurídica daquela. Em suma, enquanto uma lei não pode suspender a eficácia de um tratado, este, ao ser incorporado ao ordenamento jurídico interno pelo decreto presidencial, pode suspender a eficácia de uma lei, o que implica na precariedade da utilização do critério de especialidade para a solução do conflito entre tratado de direito tributário e lei interna.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlim, José Emi de Moura

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando; NASCIMENTO E SILVA, G. E. do; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre tratados internacionais e leis internas**: o Judiciário brasileiro e a nova ordem internacional. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Acordo Brasil-Itália de navegação aérea: aspectos tributários. *In: Seminário internacional sobre finanças públicas e imposição: confrontos dos sistemas Latino-Americanos e Europeus*. Roma, 1992.

BACCARO, Renato Fernandes. **Manual de Preços de Transferência**: Uma aplicação prática ante as margens de lucro predeterminadas. São Paulo: [s. n.], 2002.

BARROS, Felipe Luiz Machado; BRAGA, Peterson Fernandes. Os tratados internacionais em matéria tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3897/os-tratados-internacionais-em-materia-tributaria>. Acesso em: 07 maio 2023.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora. São Paulo: Saraiva, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 7. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: maio 2023.

BRASIL. **Decreto no 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília: Casa Civil, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 03 maio 2023.

BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro. Rio de Janeiro, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Diário Oficial da União. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 maio 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Constituição do Brasil e Constituições Estrangeiras**. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1987. v. I, p. 570-580. Tradução livre.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480. Recorrentes Confederação Nacional do Transporte e Confederação Nacional da Indústria e Recorridos Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Ministro Celso de Mello. 4 de setembro de 1997.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 99.376**. Recorrente Gullo & Cia Ltda e Recorrido Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Moreira Alves. 1º de junho de 1984.

CARDOSO, Oscar Valente. **Integração na atualidade**: OMC e blocos regionais. Ijuí: Unijuí, 2007.

CARDOSO, Oscar Valente. Prisão civil do depositário infiel. **Jus Navigandi**, Teresina, nº 2363, 20 dez. 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/14044/prisao-civil-do-depositario-infiel>. Acesso em: 04 maio 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSESE, Antonio. **Direito Internacional**. 2. ed. Nova York: Oxford University Press, 2005.

DANIEL, Mayara dos Santos. **Recepção e execução de tratados internacionais no brasil em matéria tributária**. Monografia (Graduação) - Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

DIAS, Carlos Augusto Alves. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária**. 2004. Monografia (Especialização) – Centro Universitário Vila Velha, Vila Velha, ES, 2004.

DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado**: Parte Geral. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araujo. **Sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Notas sobre o direito constitucional pós-moderno, em particular sobre certo neoconstitucionalismo à brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 250, p. 151-167, jan. 2009. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/4141>. Acesso em: 09 maio 2023.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios Fundamentais do Direito Constitucional**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

KFOURI Jr, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

KINDERMANN, Milene Pacheco. **Direito Internacional**. 2. ed. Palhoça: Unisul virtual, 2006.

LUCAS, Douglas Cesar. **Direitos Humanos e Interculturalidade**: um diálogo entre a igualdade e a diferença. Ijuí: Editora Unijuí, 2010.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

MARTINS, Ives Gandra. **O sistema tributário brasileiro**: história, perfil constitucional e proposta de reforma. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – CEU, 2000.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. A opção do Judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas. **Revista CEJ**, Brasília, nº 14, p. 112-120, maio/ago. 2001.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1995.



RECIMA21 - REVISTA CIENTÍFICA MULTIDISCIPLINAR
ISSN 2675-6218

A RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
 Viviana Toderó Martinelli Cerqueira, Quezia Pereira Alvim de Oliveira, Gisele Mara Freitas Sordo Carlím, José Emi de Moura

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. vol. I.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996. Volume 1.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Alexandre Gomes de. Tratados Internacionais em matéria tributária e o princípio da hierarquia das leis. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2041, 1 fev. 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12284/tratados-internacionais-em-materia-tributaria-e-o-principio-da-hierarquia-das-leis>. Acesso em: 07 maio 2023.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2012.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

RIBEIRO, Patrícia Henriques. **As relações entre o direito internacional e o direito interno**: conflito entre o ordenamento brasileiro e normas do Mercosul. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 17, 2003.

SCHUELTER, Cibele Cristiane. **Tratados internacionais e a lei interna brasileira**: o problema da hierarquia das normas. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

TORRES, Heleno. **Pluriributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TRIEPEL, Henrich. **Direito Interno e Direito Internacional**. Torino: [s. n.], 1913.

VALLADÃO, Haroldo. **Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974. vol. III.