

Entrada do país na OCDE exige reflexão sobre tratados tributários



Helenilson Pontes
advogado parecerista

A iminente entrada do Brasil na OCDE exigirá do país uma posição segura

e definitiva acerca do relacionamento normativo que se estabelece na ordem constitucional brasileira entre os tratados em matéria tributária¹ e as leis internas, bem como da adequada significação normativa do art. 98 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Na doutrina, o debate pauta-se pela eventual relação de prevalência dos tratados em relação às leis internas, por razões de hierarquia, cronologia ou especialidade. Neste sentido, destaca-se a posição de Alberto Xavier para quem os “tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados, o que é precisamente a essência de sua *superioridade hierárquica*.”²

Schoueri nega que haja relação de hierarquia entre os tratados e as leis internas, sustentando que “nem o tratado internacional prevalece sobre a lei interna, nem esta sobre aquele. Se o tratado internacional efetivamente tivesse uma posição hierárquica superior à lei, então poderia regular matéria reservada à última. Seria o caso de admitir que o tratado internacional poderia criar um tributo. Mas isso não se dá: quem institui o tributo é a lei, não o tratado.” Para este autor, o tema envolve a definição de qual jurisdição que pactuou o tratado é competente para regular o fato jurídico, ou seja, alude à competência e não à hierarquia.³

Caberá ao Supremo Tribunal Federal dar contornos definitivos ao tema. Na Corte, acompanhando o que ocorre na doutrina, o debate também parte da premissa de uma antinomia jurídica entre a norma constante do tratado e a norma produzida pelo legislador ordinário. Logo, constatada a antinomia, cumpre ao intérprete resolvê-la adotando os critérios da hierarquia, cronologia ou especialidade.⁴



A partir do precedente firmado no RE 80.004/SE, o Supremo Tribunal Federal, rompendo uma tradição jurisprudencial, passou a adotar a *teoria da paridade normativa* entre tratados internacionais e leis internas, de modo que “eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno somente ocorrerá – presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico –, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade (RTJ 70/333 – RTJ 100/1030 – RT 554/434).⁵

A teoria da paridade normativa sofreu inflexão com o julgamento do RE 466.343-1, onde o Supremo Tribunal Federal reconheceu o caráter de *supralegalidade dos tratados sobre direitos humanos*, nos termos do voto do Min. Gilmar Mendes, ao assentar que “os tratados sobre direitos humanos não poderiam afrontar a supremacia da Constituição, mas teriam lugar especial reservado no ordenamento jurídico. Equipará-los à legislação ordinária seria subestimar o seu valor especial no contexto do sistema de proteção dos direitos da pessoa humana.”

Segundo este precedente, o caráter de supralegalidade dos tratados de direitos humanos tem o condão de “paralisar a eficácia jurídica de toda e qualquer disciplina normativa infraconstitucional com ela conflitante” bem como paralisar a eficácia de toda a legislação infraconstitucional conflitante editada posteriormente. Na ocasião, ainda que *obiter dicta*, o Min. Gilmar Mendes reconheceu que o art. 98 do CTN impõe uma prevalência (por hierarquia e especialidade) dos tratados tributários sobre o direito interno.

No julgamento do RE 636.331-RJ (com repercussão geral), o Supremo Tribunal Federal *voltou a adotar a tese da paridade normativa* entre tratados e leis internas, já que não se tratava de conflito de norma interna em face de tratado de direitos humanos, dotado segundo a Corte do caráter de supralegalidade.⁶

No RE 460.320, onde se analisa as disposições de tratado para evitar a dupla tributação da renda em face da lei interna, o Min. Gilmar Mendes, mesmo negando a aplicação do tratado, com apoio na doutrina de Alberto Xavier e na regra do art. 98 do CTN, reconhece a prevalência da norma do tratado internacional em face da lei interna, sob o fundamento de que “à luz dos atuais elementos de integração e abertura do Estado à cooperação internacional, tutelados no texto constitucional, o entendimento que privilegie a boa-fé e a segurança dos pactos internacionais revela-se mais fiel à Carta Magna.”⁷

A aplicabilidade das regras tributárias constantes de tratados realmente se fundamenta em função da sua superioridade hierárquica ou especialidade em face da lei interna?

Os sistemas jurídicos fundam a sua racionalidade e legitimidade na postulação de *segurança* (previsibilidade quanto ao conteúdo dos comandos normativos) e *justiça* (tratamento igualitário para todos que se encontram em idêntica situação) e para alcançar estes objetivos utilizam-se concretamente dos dogmas da coerência e da completude. Neste contexto, a antinomia jurídica surge como um defeito lógico do sistema, uma quebra na própria racionalidade sob a qual é construída a ideia de sistema jurídico. Norberto Bobbio lembra que a dificuldade de o direito lidar com as próprias antinomias vem desde o direito romano cujos intérpretes cultivavam a premissa de que não existiam normas jurídicas contraditórias. A incompatibilidade entre duas normas jurídicas válidas *prima facie* é um mal a ser

eliminado em nome do dever de coerência do sistema jurídico.[8](#)

Há um conflito entre duas ou mais normas jurídicas válidas *prima facie* quando ambas imputam ao mesmo fato ou situação (mesmo suporte fático) soluções que entre si são logicamente incompatíveis (contrárias ou contraditórias), considerados os modais deônticos correspondentes à obrigatório, proibido e permitido. Assim, a antinomia jurídica exige o preenchimento de duas condições teóricas: a) dois ou mais comandos jurídicos válidos *prima facie*, lógica e completamente coincidentes, para o mesmo fato ou situação da realidade e b) previsão para este fato ou situação de imputações normativas (soluções normativas) logicamente incompatíveis.[9](#)

A antinomia supõe a regulação logicamente incompatível do mesmo suporte fático por duas normas jurídicas admitidas como válidas. Como destaca Bobbio, esta coincidência regulatória exige que as normas em conflito tenham *identidade nos quatro âmbitos de validade normativos*: temporal, espacial, pessoal e material. Daí que, segundo este autor, diz-se que existe antinomia jurídica quando há uma situação em que se verifica duas normas incompatíveis, *pertencentes aos mesmo ordenamento e com o mesmo âmbito de validade*. A identidade dos âmbitos de validade é condição *sine qua non* para o conflito de normas.[10](#)

Constatada a antinomia, e para restaurar a coerência do ordenamento jurídico, é dever do intérprete resolvê-la, utilizando as ferramentas proporcionadas pela dogmática jurídica, saber prático destinado a auxiliar a aplicação e a evolução do direito positivo[11](#). O remédio dogmático para as antinomias é a aplicação das meta-regras da cronologia (*lex posterior derogat priori*), da hierarquia (*lex superior derogat inferiori*) e da especialidade (*lex specialis derogat generali*) das normas.

A antinomia contempla sempre um conflito de normas válidas, cuja resolução exige um juízo positivo de validade de uma norma e de um juízo negativo de validade da outra. A unidade e a coerência do sistema jurídico não admitem normas válidas contraditórias. Antinomia jurídica, assim, é problema de validade e não de eficácia. Afasta-se a aplicação de uma norma negando-se a sua validade em face das disposições da norma que se decidiu aplicar.

Dito isso, o que ocorre na relação entre a norma do tratado e a norma interna decididamente não é caso de conflito de normas a exigir a aplicação dos critérios de resolução de antinomias apoiados nas meta-regras da hierarquia, cronologia e especialidade.

Não há identidade de âmbitos de validade entre a norma do tratado e a norma interna. O tratado tem como suporte fático eventos que envolvem pessoas, relações e situações que tocam a pelo menos dois Estados soberanos (sujeitos de direito) que firmaram o pacto internacional, enquanto a norma interna, ainda que regule os mesmos fatos, situações e pessoas de forma diferente, cogita apenas no Estado brasileiro, ou seja, as normas não tem âmbitos de validade coincidentes. Antinomia jurídica pressupõe conflito de normas com o mesmo suporte fático, o qual deve ser avaliado à luz do âmbito de validade de cada norma jurídica em particular, o que não ocorre entre tratado e norma interna.

Antinomia jurídica exige um juízo de confronto entre duas normas jurídicas *prima facie* válidas regulando o mesmo suporte fático. Como não há antinomia jurídica, descabe cogitar da prevalência de uma norma em relação a outra, seja por hierarquia, cronologia ou especialidade. Logicamente e por

dever de coerência do sistema jurídico não há relação de conflito entre regras que têm suportes fáticos diferentes a chamar a aplicação das meta-regras de resolução de conflitos.

Outrossim, os tratados não revogam as normas internas, apenas criam novos suportes fáticos conferindo-lhe o tratamento jurídico resultante do pacto internacional. Assim é porque a Constituição brasileira, nos seus arts. 4º e 5º com seus parágrafos, entre outros dispositivos, claramente tomou a decisão de inserir o Brasil no contexto internacional através de acordos com outras nações e organismos internacionais.

A ordem constitucional brasileira regulou o processo de incorporação e aplicação da norma do tratado ao direito interno, mas não a equiparou à norma interna, nem alterou a sua natureza. A relação entre as normas de direito interno e as normas derivadas da ordem internacional não são de subordinação, mas de *coordenação* tendo em vista a circunstância de que promanam de diferentes fontes de produção normativa. A subordinação da norma internacional, por decisão do constituinte brasileiro, é tão somente às disposições constitucionais.

Da mesma forma, uma norma interna posterior também não altera a disciplina da norma do tratado porque esta deriva de fonte de produção normativa diferenciada, autorizada pela Constituição, e que prevê procedimento próprio de modificação das suas disposições, sobretudo porque envolve outros sujeitos de direito (Estados e organizações internacionais). Neste sentido, a adoção pelo Brasil da Convenção de Viena sobre o Direitos do Tratados reforça a decisão do país quanto à sua inserção internacional, o que é incompatível com a alteração unilateral de pactos firmados com outras nações sob o primado da boa-fé e do *pacta sunt servanda*.¹²

Não é outro o comando normativo derivado do art. 98 do CTN, apesar da sua reconhecida imprecisão técnica redacional. Os tratados não revogam, nem modificam a legislação interna como afirma o texto normativo. Eles tão somente estabelecem novos suportes fáticos, aplicando-lhes a regulação pactuada com outros sujeitos de direito. É por esta razão que a parte final do dispositivo determina que as regras dos tratados devem ser observadas pela legislação interna posterior (relativamente aos mesmos suportes fáticos).

Em conclusão:

- a relação entre tratado e norma interna não é de prevalência, mas de mera subsunção do fato jurídico à hipótese normativa a ele aplicável. A relação não é de conflito normativo a ser resolvido mediante a aplicação das meta-regras da hierarquia, da cronologia ou da especialidade simplesmente porque tratado e norma interna são comandos com âmbitos de validade não coincidentes. Trata-se de mera tarefa interpretativa de decisão quanto à norma aplicável ao fato jurídico, autêntico juízo de *subsunção* que não envolve um juízo de validade próprio do que ocorre nos casos de antinomias;
- a relação entre tratado e lei interna também não é de simples escolha da jurisdição aplicável. Admitido que o fato jurídico está submetido ao direito brasileiro, a tarefa hermenêutica é eleger,



dentre as regras do nosso direito, qual hipótese normativa melhor se ajusta ao suporte fático realizado: a prevista no tratado ou a constante da lei interna. A escolha da jurisdição aplicável é momento logicamente anterior à determinação da relação entre a norma do tratado e a da lei interna.

Portanto, espera-se que na conclusão do RE 460.320 o Supremo Tribunal Federal estabeleça os contornos teóricos e jurisprudenciais definitivos à relação entre os tratados tributários e as normas internas na ordem jurídica brasileira, garantindo a plena e irrestrita aplicação dos pactos internacionais firmados pelo país, desde que compatíveis com a Constituição Federal.

1 Todas as referências a “tratados” presumem a sua prévia incorporação à ordem jurídica brasileira através do procedimento previsto na Constituição Federal.

2 *Direito tributário internacional do Brasil*. 6ª. ed. Forense : Rio de Janeiro, 2004, p. 120.

3 *Direito tributário*. 8ª ed. Saraiva Jur : São Paulo, 2018, p. 104.

4 O voto proferido pelo Min. Gilmar Mendes no RE 460.320/PR traz excelente relato dos precedentes da Corte sobre o tema.

5 ADI 1.480, rel. Min. Celso de Mello.

6 A Corte analisou as normas do Código de Defesa do Consumidor em face das previsões do Tratado de Varsóvia, o qual, inobstante superado pelo critério cronológico porquanto anterior àquele Código, prevaleceu em razão do critério da especialidade trazido à lume pela norma do art. 178 da Constituição Federal, conforme colhe-se do voto da Min. Rosa Weber: “*parece-me, aliás, que, conquanto os referidos tratados não versem sobre direitos humanos, a eles o Poder Constituinte conferiu excepcional status supralegal, ao erigir, no texto magno, regra [art. 178] segundo a qual as leis internas devem observar os acordos internacionais sobre transporte aéreo, aquático e terrestre firmados pela República Federativa do Brasil.*”

7 Julgamento pendente com pedido de vista do Min. Dias Toffoli.

8 *Teoria do ordenamento jurídico*. 6ª. ed. Ed. UNB : Brasília, 1995, p. 81.

9 Carlos Santiago Nino. *Introducción al análisis del derecho*. 2ª. ed. Astrea : Buenos Aires, 1984, p.

10 *Ob. cit.* p. 88.

11 Manuel Atienza. *Introducción al Derecho*. 2ª. ed. Dist. Fontamara : Ciudad del Mexico, 2000, p. 249.



[12](#) Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados: assinada pelo Brasil em 23 de maio de 1969, submetida ao Congresso em 22 de abril de 1992, aprovada por Decreto Legislativo 496/2009 e promulgada pelo Decreto 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Art. 26: Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé. Art. 27: Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

Date Created

13/05/2020