

## VOTO

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - (Relator):** Tendo em vista questão de prejudicialidade, examino em primeiro lugar o recurso extraordinário interposto pela União Federal.

Preliminarmente, incumbe dizer que esta Corte tem admitido, inequivocamente, o cabimento de recurso extraordinário contra decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes casos:

I – tratando-se de recurso da parte vencida, no ponto, pela decisão do tribunal de segundo grau, se a questão constitucional objeto do recurso extraordinário for diversa daquela já resolvida pela instância ordinária (se for a mesma, haverá preclusão), ou se ela for concernente a aspecto estritamente formal da disciplina constitucional aplicável às deliberações do Superior Tribunal de Justiça. Em síntese: apenas para as questões novas, surgidas originariamente no STJ, tem cabimento o recurso extraordinário;

II – tratando-se, porém, de recurso da parte vencedora, no ponto, pela decisão do tribunal de segundo grau, a recorribilidade extraordinária a partir do pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça é ampla – observados os requisitos gerais pertinentes –, porque não se terá verificado, em princípio, qualquer preclusão processual.

No caso, a União restou vencedora integralmente no acórdão regional de fls. 155/162 e insurge-se, por meio de recurso extraordinário, contra a decisão de última instância do Superior Tribunal de Justiça, alegando violação aos arts. 2º; 5º, II e § 2º; 49, I; 84, VIII; 97; e 150, II, da Constituição Federal.

Portanto, a partir desse ponto de vista, o apelo extremo da União Federal é perfeitamente admissível.

No que se refere à alegada violação do art. 97 da Constituição Federal, é certo que esta Corte tem entendido que “ *reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o explicitar – afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição*” (RE 240.096/RJ, 1ª T., Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 21.5.1999. No mesmo sentido: AI-AgR 466.506 /SC, 2ª T., de minha relatoria, DJ 11.6.04).

A propósito, esta Corte editou a Súmula Vinculante 10, que dispõe:

“Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

No entanto, o acórdão recorrido não afastou a aplicação do art. 77 da Lei nº 8.383/1991 ao caso em apreço em razão de disposições constitucionais, mas em virtude de outras normas infraconstitucionais, sobretudo do art. 24 da “Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda” e do art. 98 do CTN.

Ou seja, não se trata de declaração de inconstitucionalidade nem de interpretação conforme a Constituição, consoante asseverado no voto condutor do aresto atacado:

“A única discordância que tenho na mensagem do parecer apresentado é que penso não se tratar de inconstitucionalidade do art. 77 da Lei nº 8.383, mas de ilegalidade, em face dos princípios expostos. O Supremo Tribunal Federal tem feito muito essa diferenciação entre seu campo de atuação, que apenas se opera no campo da inconstitucionalidade e da ilegalidade.

*Em face de determinadas situações concretas, reconhecemos que a lei continua válida . Para determinado fato concreto, se for aplicada, a lei é ilegal. Por essa razão, o Supremo construiu a tese dos chamados reflexos indiretos de inconstitucionalidade, ou seja, o não-conhecimento de determinadas questões por serem reflexos indiretos”* (fl. 302, destaquei).

Ressalte-se que o aresto recorrido não considerou inaplicáveis os arts. 75 e 77 da Lei nº 8.383/1991 de maneira irrestrita e geral, mas apenas na espécie em que o contribuinte é amparado por tratado internacional.

No caso, a inaplicabilidade dos mencionados dispositivos, com fundamento em normas internacionais, não equivale à declaração de inconstitucionalidade, nem demanda a reserva de plenário.

Logo, não se verifica a sustentada violação ao art. 97 da Carta Magna.

No que tange à suposta ofensa aos arts. 2º; 5º; II e § 2º; 49, I; 84, VIII, da Constituição Federal, insurge-se a União Federal contra a aplicação do art. 98 do CTN “ *para impedir que a lei ordinária (arts. 75, 76 e 77 da Lei n.º 8.383/1991 e o art. 756 RIR/1994) revogue um tratado-lei (Decreto n.º 77.053 /1976 que ratificou a ‘Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda’* ”.

Em síntese, defende a União que não se pode atribuir superioridade hierárquica entre tratados internacionais e leis ordinárias, assentando:

“Isso porque, aplicar-se o art. 98 do CTN nessa hipótese implica em limitar o exercício do Poder Legislativo, inclusive do próprio constituinte derivado, restrições estas que só seriam cabíveis em texto constitucional, mas jamais em lei, ainda que lei complementar, o que implica em ofensa frontal aos princípios constitucionais da separação dos poderes e da legalidade (art. 2º e 5º, II, da CF/88)” (fl. 371).

Dessa forma, a questão constitucional cinge-se à relação entre normas internas infraconstitucionais e tratados internacionais em matéria tributária. Especificamente, pondera-se a recepção, ou não, do art. 98 do CTN pela Carta Magna.

Dispensada a discussão quanto à eventual incompatibilidade entre normas constitucionais e acordos internacionais, porquanto estranha ao caso em apreço, é importante destacar a evolução da jurisprudência desta Corte no âmbito da aplicação de acordos internacionais em face da legislação interna infraconstitucional.

Evidentemente, a controvérsia passa pela relação, de forma geral, entre Direito Interno e Direito Internacional – inclusive quanto à polêmica irreconciliável entre as teorias dualista (cf. TRIEPEL, Karl Heinrich. “As Relações entre o Direito Interno e o Direito Internacional ” *in Revista da Faculdade de Direito* , Ano XVII, n.º 6. Outubro de 1966. Trad: Amílcar de Castro. p. 7/64) e monista (cf. KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado* . 3ª ed. Trad: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 515 e ss.; e VERDROSS & SIMMA. *Universelles Völkerrecht* . Berlin: Duncker und Humblot, 1984. p. 53 e ss.) –, mas tem contornos específicos no direito tributário, de acordo com a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal.

Sob a *Constituição de 1891* , este Tribunal reconheceu o primado dos tratados internacionais em face de legislação interna posterior.

Emblemático, nesse aspecto, é o julgamento da Extradicação n.º 7, Rel. Min. Canuto Saraiva, ocorrido em 7.1.1914, em que se anulou julgamento anterior para afastar a aplicação dos requisitos para extradicação da Lei n.º 2.416, de 28.6.1911, em proveito do tratado de extradicação entre os governos do Brasil e do Império Alemão, de 17.9.1877 (cf. RODRIGUES, Manoel Coelho. *A Extradicação no Direito Brasileiro e na Legislação Comparada*. Tomo III, Anexo B. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1931. p. 75/78).

Em matéria tributária, especificamente, a preponderância das normas internacionais sobre normas internas infraconstitucionais já foi admitida por este STF na vigência da *Constituição de 1937*, nos termos da Apelação Cível 7.872/RS, Rel. Min. Philadelpho de Azevedo, julgada em 11.10.1943.

Na oportunidade, a Corte manteve afastada a aplicação do imposto adicional de 10% criado pelo Decreto n.º 24.343, de 5.6.1934, em privilégio das disposições de tratado entre o Brasil e o Uruguai, firmado em 25.8.1933 e promulgado pelo Decreto n.º 23.710, de 9.1.1934.

O eminente relator – que pouco depois seria nomeado Juiz da Corte Internacional de Justiça em Haia – apreciou exaustivamente a questão, em brilhante e minucioso voto, assim concluindo:

“Chegamos, assim, ao ponto nevrálgico da questão – a atuação do tratado, como lei interna, no sistema de aplicação do direito no tempo, segundo o equilíbrio de normas, em regra afetadas as mais antigas pelas mais recentes.

O Ministro Carlos Maximiliano chegou a considerar o ato internacional de aplicação genérica no espaço, alcançando até súditos de países a ele estranhos, quando tiver a categoria do Código, com o conhecido pelo nome Bustamante (voto in Direito, vol. 8, pgs. 329).

Haveria talvez aí um exagero, interessando, antes, examinar, em suas devidas proporções, o problema do tratado no tempo, sendo claro que ele, em princípio, altera as leis anteriores, afastando sua incidência, nos casos especialmente regulados.

A dificuldade está, porém, no efeito inverso, último aspecto a que desejávamos atingir – o tratado é revogado por lei ordinárias posteriores, ao menos nas hipóteses em que o seria uma outra lei?

A equiparação absoluta entre a lei e o tratado conduziria à resposta afirmativa, mas evidente o desacerto de solução tão simplista, ante o caráter convencional do tratado, qualquer que seja a categoria atribuída às regras de direito internacional.

Em país em que ao Judiciário se veda apreciar a legitimidade de atos do legislativo ou do executivo se poderia preferir tal solução, deixando ao Governo a responsabilidade de se haver com as potências contratantes que reclamarem contra a indevida e unilateral revogação de um pacto por lei posterior; nunca, porém, na grande maioria das nações em que o sistema constitucional reserva aquele poder, com ou sem limitações.

Na América, em geral, tem assim força vinculatória a regra de que um país não pode modificar o tratado, sem o acordo dos demais contratantes; proclama-o até o art. 10 da Convenção sobre Tratados, assinada na 6ª Conferência Americana de Havana, e entre nós promulgada pelo Decreto 18.956, de 22 de outubro de 1929, embora não o havendo feito, até 1938, o Uruguai, também seu signatário.

Esse era, aliás, o princípio já codificado por EPITÁCIO PESSOA que estendia ainda a vinculação ao que, perante a equidade, os costumes e os princípios de direito internacional, pudesse ser considerado como tendo estado na intenção dos pactuantes (Código, art. 208); nenhuma das partes se exoneraria e assim isoladamente (art. 210) podendo apenas fazer denúncia, segundo o combinado ou de acordo com a cláusula rebus sic stantibus subentendida, aliás, na ausência de prazo determinado.

Clóvis Beviláqua também não se afastou desses princípios universais e eternos, acentuando quão fielmente devem ser executados os tratados, não alteráveis unilateralmente e interpretados segundo a equidade, a boa fé e o próprio sistema dos mesmos (D.T. Público, vol. 2, pgs. 31 e 32).

Igualmente Hildebrando Acioli, em seu precioso Tratado de Direito Internacional, acentua os mesmos postulados, ainda quando o tratado se incorpora à lei interna e enseja a formação de direitos subjetivos (vol. 2, § 1.309).

É certo que, em caso de dúvida, qualquer limitação de soberania deva ser interpretada restritamente (Acioli, p. cit. § 1.341 nº 13), o que levou Bas Devant, Gastón Jeze e Nicolas Politis a subscreverem parecer favorável à Tchecoslováquia, quanto à desapropriação de latifúndios, ainda que pertencentes a alemães, que invocavam o Tratado de Versalhes (*les traités de paix, ont-ils limité la compétence législative de certains états?* Paris, 1.927); em contrário, a Alemanha teve de revogar, em homenagem àquele pacto, o art. 61 da Constituição de Weimar que conferia à Áustria o direito de se representar no Reichstag. Sem embargo, a Convenção de Havana já

aludida, assentou que os tratados continuarão a produzir seus efeitos, ainda quando se modifique a constituição interna do Estado, salvo caso de impossibilidade, em que serão eles adaptados às novas condições (art. 11)". (Ação Cível n.º 7.872/RS, Rel. Min. Philadelpho de Azevedo, julgada em 11.10.1943)

Sob a égide da *Constituição de 1946*, o Supremo Tribunal Federal confirmou esse entendimento nos autos da Apelação Cível 9.587/RS, Rel. Min. Lafayette de Andrada, julgada em 21.8.1951, aplicando tratamento tributário previsto no "Tratado de Comércio entre os Estados Unidos do Brasil e os Estado Unidos da América", firmado em 2.2.1935 e promulgado por meio do Decreto 542, de 21.12.1935, em detrimento das disposições do Decreto-Lei nº 7.404, de 22.3.1945. Na ocasião, assentou o voto condutor desse aresto:

"A controvérsia girou sobre a prevalência de tratado da União com Estados estrangeiros.

Nego provimento à apelação. A sentença bem apreciou a hipótese dos autos.

Realmente não pode ter aplicação a autora os dispositivos do dec.-lei 7.404 de 1942 porque há um Tratado entre o Brasil e os Estados Unidos da América do Norte e Inglaterra, pelo qual o Imposto de consumo deveria ser cobrado de acordo com o regulamento vigente à época de sua promulgação.

Está expresso no art. 7º do referido Tratado que os países signatários não podem elevar 'as taxas, custas, exações ou encargos internos nacionais, ou federais que sejam diferentes ou mais elevados do que o estabelecido ou previstos, respectivamente, nas leis dos Estados Unidos da América, em vigor no dia da assinatura do Tratado

Portanto, as leis posteriores que alteram a vigente naquela oportunidade ficam sem aplicação nos produtos importados nos países signatários dessa convenção.

(...)

Já sustentei, ao proferir voto nos embargos na apelação cível 9.583, de 22 de junho de 1950, que os tratados constituem leis especiais e por isso não ficam sujeitos às leis gerais de cada país, porque, em regra, visam justamente à exclusão dessas mesmas leis.

(...)

Sem dúvida que o tratado revoga as leis que lhe são anteriores, mas não pode ser revogado pelas leis posteriores, se estas não se referirem expressamente a essa revogação ou se não denunciarem o tratado.

A meu ver, por isso, uma simples lei que dispõe sobre imposto de consumo não tem força para alterar os termos de um tratado internacional". (Apelação Cível n.º 9.587/RS, Rel. Min. Lafayette de Andrada, julgada em 21.8.1951)

Nesse contexto, foi editado o Código Tributário Nacional, em 25.10.1966, prevendo explicitamente a preponderância dos tratados sobre normas infraconstitucionais internas em matéria tributária:

"Art. 98. Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhe sobrevinha".

Na vigência da *Carta de 1967, com redação dada pela EC nº 1/69*, por sua vez, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, acolhendo clara concepção monista, decidiu que os tratados internacionais, de forma geral, "*têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificam a legislação interna*" (RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, julgado em 4.8.1971, DJ 25.8.1971).

Além disso, com base no art. 98 do CTN, o Plenário aprovou, em 15.12.1976, a Súmula 575/STF, que assenta o seguinte: "*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*" (DJ 3.1.1977).

É certo que, a partir do julgamento do RE 80.004/SE (Rel. p/ o acórdão Min. Cunha Peixoto, Pleno, DJ 29.12.1977), o STF alterou seu entendimento tradicional quanto à relação entre Direito Interno e Direito Internacional, admitindo a paridade entre tratados internacionais e normas internas infraconstitucionais e, conseqüentemente, o afastamento da aplicação de normas internacionais em virtude de normas internas posteriores.

No mencionado *leading case*, o voto vencedor do Min. Cunha Peixoto assentou, com fundamento na teoria dualista de TRIEPEL, que “ *não há nenhum artigo [na Constituição] que declare irrevogável uma lei positiva brasileira pelo fato ter sua origem em um tratado* ”. A propósito do art. 98 do CTN, manifestou-se o Min. Cunha Peixoto em *obiter dictum* :

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

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

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

Encontra-se o mesmo princípio na órbita interna, no tocante à isenção, em que o art. 178 do código Tributário Nacional proíbe sua revogação, quando concedida por tempo determinado. É que houve um contrato entre a entidade pública e o particular, que, transformado em direito subjetivo, deve ser respeitado naquele período.

Por isso mesmo, ao art. 98 só se refere à legislação tributária, deixando, destarte, claro, não ser o princípio de ordem geral. Se a lei ordinária não pudesse, pela Constituição, revogar a que advém de um tratado, não seria necessário dispositivo expresso de ordem tributária.

Mesmo com relação ao direito tributário, além do dispositivo ser de constitucionalidade duvidosa, a norma não é aceita por todos os países, por todos os doutrinadores. Triepel traz à colação o seguinte caso: ‘Por um decreto de 1893, o governo italiano exigiu que todos os direitos aduaneiros fossem pagos em metal, ou em meios de liberação análogos. A Suíça reclamou e, apoiando-se na cláusula compromissória do art. 14 do tratado de comércio, provocou a instauração do Tribunal arbitral, previsto para as dificuldades que surgissem quanto à interpretação e aplicação do tratado. A Itália não o



aceitou, e, em nossa opinião, com razão, porque a modificação do direito italiano, de que a Suíça se queixava, era apenas modificação do direito interno suposto, não ordenado, pelo tratado de comércio.' (ob. cit., pág. 50).

Por outro lado, a lei tributária fala em tratado e convenção, pressupondo serem contratuais, e não relativas às leis positivas brasileiras, que tiveram origem em um tratado. É que este transformou-se em direito positivo, deixou de ser tratado". (Voto do Min. Cunha Peixoto, RE 80.004/SE, DJ 29.12.1977)

Na oportunidade, os Ministros Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu, Rodrigues Alckmin e Thompson Flores acompanharam expressamente as considerações do voto condutor de que o art. 98 só se aplicaria aos denominados tratados-contratos.

É exatamente esse o precedente que ampara os votos vencidos no acórdão recorrido, os quais dão interpretação conforme a Constituição ao art. 98 do CTN, para aplicá-lo apenas aos tratados contratos.

Nessa linha de entendimento, eventuais antinomias entre tratados internacionais e leis internas seriam resolvidas apenas por critérios de cronologia ( *lex posteriori derogat priori* ) e de especialidade ( *lex specialis derogat generali* ).

A respeito da perspectiva da especialidade, o Pleno deste STF destacou que " *na colisão entre a lei e o tratado, prevalece este, porque contém normas específicas* " (HC 58.727/DF, Rel Min. Soares Muñoz, Pleno, DJ 3.4.1981).

Em que pese à dúvida a respeito da constitucionalidade do art. 98 do CTN levantada em *obiter dictum* por alguns Ministros no julgamento do RE 80.004/SE, a questão não foi definitivamente examinada pela Corte a época.

Com efeito, mesmo após a fixação do novo entendimento a respeito ausência de preponderância dos acordos internacionais, de forma geral, sobre normas internas infraconstitucionais, o Plenário desta Corte aplicou o mencionado art. 98 do CTN para privilegiar o Tratado de Montevideu – firmado em 18.2.1960 e promulgado pelo Decreto nº 50.656, de 24.5.1961 – em detrimento da incidência de preço de referência criado pelo Decreto-Lei nº 1.111/70, de 10.7.1970.

Trata-se do RE 90.824/SP (Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, julgado em 25.6.1980, DJ 19.9.1980), cujo voto condutor destaca:

*“De feito, em matéria tributária, independentemente da natureza do tratado internacional, se observa o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional:*

(...)

É indiscutível que o sistema de preço de referência criado pelo Decreto-Lei 1.111/70 pertence ao terreno do direito tributário, como resulta inequívoco do art. 5º desse mesmo Decreto-lei:

(...)

Trata-se, pois, de gravame à importação, e gravame que visa a proteger a indústria nacional similar. Não se confunde, por outro lado, com a denominada pauta de valor mínimo, como, aliás, tem sido reconhecido pelo Tribunal Federal de Recursos, e pela própria legislação promulgada posteriormente, como é o caso do Decreto-lei 1.169, de 29 de abril de 1971, que distingue ambos os institutos – preço de referência e pauta de valor mínimo – em seu art. 5º, verbis:

(...)

Ora, o Tratado de Montevideu, em consonância com o princípio estabelecido em seu art. 23 (integrante do capítulo relativo às cláusulas de salvaguarda) – princípio esse que só admite, provisoriamente e respeitadas certas condições, restrições e importações procedentes dos países da ALALC, com vistas à proteção da indústria nacional, se autorizadas pelas Partes Contratantes -, veda, também, em seu artigo 48, alteração no regime de imposição de gravames à importação, nestes termos:

(...)

Como se vê, a única alteração no regime de imposição de gravames à importação submetida ao Tratado de Montevideu – e gravame para esse Tratado é, consoante a parte final do artigo 3º, ‘os direitos a quaisquer outros encargos de efeito equivalente’ – sejam de caráter fiscal, monetário ou cambial – que incidam sobre as importações, excetuados, apenas, as ‘taxas ou encargos análogos, quando correspondam ao custo dos serviços prestados’ – que é permitida diz respeito à pauta de valor mínimo, e, assim mesmo,

quando a atualização corresponder exclusivamente ao valor real da mercadoria. Como as exceções se interpretam estritamente, não pode a exceção em causa ser estendida a instituto diverso da pauta de valor mínimo, como é o do preço de referência, em cuja formação, aliás, que se faz estatisticamente, não entram os valores encontrados nas importações originárias de países da ALALC, o que implica não ser esse preço, para tais importações, correspondente ao valor real da mercadoria.

Impõe-se, portanto, a meu ver, a conclusão de que o sistema do preço de referência, que é um gravame à importação para os fins do tratado de Montevideu, *não pode ser aplicado, por força desse Tratado, que tem de ser respeitado pela legislação fiscal brasileira a ele posterior*, às importações originárias de países pertencentes à ALALC. E, em razão disso, deve prevalecer a interpretação segundo a qual o § 2º do artigo 3º do Decreto-lei 1.111/70 partiu da premissa implícita de que essas importações estavam excluídas do regime do preço de referência". (RE 90.824/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 19.9.1980).

Na ocasião, o voto vogal do Min. Cordeiro Guerra, ao acompanhar o Min. Moreira Alves, afastou a aplicação do entendimento fixado no RE 80.004/SE, em virtude do art. 98 do CTN:

"(...) O Tratado de Montevideu só reconhece a pauta de valor mínimo, e o Código Tributário Nacional diz que, enquanto viger o tratado, não se pode alterá-lo, em se tratando de matéria tributária fiscal. É o que está no art. 98 do Código. Se não fosse tributária, diria que podia ser alterado por lei interna, como nós já decidimos no Recurso Extraordinário nº 80.004, de Sergipe".

Apesar de o tratado de Montevideu ter sido considerado posteriormente tratado-contrato (RE 99.376/RS, Rel. Min. Moreira Alves, 2ª T., DJ 18.6.1984) e de a norma interna posterior não ter sido afastada, mas apenas interpretada consoante as disposições do tratado internacional, restava clara a tendência do STF de privilegiar as normas internacionais em matéria tributária sobre as normas internas posteriores. Nesse sentido, o Tribunal:

(i) examinou se o aumento da alíquota de IOF por meio do Decreto-Lei nº 1.783/1980 violava os termos do Tratado de Montevideu e do *General Agreement on Tariffs and Trade* - GATT, v.g. AI-AgR 98.324/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, 1ª T., DJ 19.10.1984; AI-AgR 101.336/SP, Rel. Min. Néri da

Silveira, DJ 5.9.1986; e AI-AgR 93.564/RJ, Rel. Min. Djaci Falcão, 2ª T., 23.9.1983; e

(ii) reconheceu violação ao art. 98 do CTN, para estender a produtos importados de países signatários do GATT, internalizado no Brasil por meio do Decreto Legislativo n.º 43, de 20.6.1950, isenção de ICM concedida a similar nacional por legislação posterior, v.g. RE 99.335/SP, Rel. Min. Soares Muñoz, 1ª T., DJ 10.6.1983 e RE 100.553/RJ, Rel. Min. Francisco Rezek, 2ª T., DJ 23.9.1983.

Especificamente, esta Corte privilegiou acordo internacional do GATT em detrimento do Convênio Interestadual ICM nº 7/1980, entendendo que “ *cláusula de convênio interestadual não afasta a incidência de norma internacional* ” (RE 111.711/RJ, Rel. Min. Rafael Mayer, 1ª T., DJ 12.12.1986). No mesmo sentido: RE 114.504/RJ, Rel. Min. Célio Borja, 2ª T., DJ 1º.7.1988; RE 115.655/RJ, Rel. Min. Francisco Rezek, 2ª T., DJ 22.4.1988; e RE 116.944 /SP, rel. Min. Carlos Madeira, 2ª T., DJ 27.10.1988.

Dentre esses precedentes, que continuavam a aplicar a citada Súmula 575/STF, destaco o RE 100.904/RJ, Rel. Min. Rafael Mayer, 1ª T., DJ 16.12.83:

“ ICM. Isenção. Bacalhau importado. Similar nacional. GATT. CTN, art. 98 . – Prequestionado o art. 98 do CTN a ele se deu interpretação compatível com a supremacia da norma tributária advinda de ato internacional. Recurso Extraordinário não conhecido”.

Finalmente, quanto à *Constituição Federal de 1988* , exatamente em 23 de novembro de 1995, o Plenário do STF voltou a discutir a matéria no HC nº 72.131/RJ, Red. p/ o acórdão Min. Moreira Alves, DJ 1.8.2003, tendo como foco a prisão civil do devedor como depositário infiel na alienação fiduciária em garantia.

Na oportunidade, reafirmou-se o entendimento de que os diplomas normativos de caráter internacional adentram o ordenamento jurídico interno no patamar da legislação ordinária e eventuais conflitos normativos resolvem-se pela regra *lex posterior derogat legi priori* .

No importante julgamento da medida cautelar na ADI 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 4.9.1997, o Tribunal concluiu, por maioria, não só pela submissão dos tratados internacionais à Carta Magna e por sua

paridade com as leis internas, como também assentou que não podem versar sobre matéria reservada a leis complementares. Lê-se da ementa do referido julgado, no pertinente:

“(…) PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS.

– É na Constituição da República – e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.

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

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

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política.

O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

#### CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.

- O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

#### PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.

- Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes.

No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

#### TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR.

- O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio "pacta sunt servanda", inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público.

Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno (...)" (ADI-MC 1.480-3/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 4.9.1997)

No âmbito tributário, este STF concluiu, em julgamento recente, que é possível a concessão de isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais (RE 229.096/RS, Red. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 11.4.2008)

Especificamente ao direito tributário, no julgamento da ADI 1.600/DF (Red. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 20.6.2003), o Tribunal já havia admitido a isenção de ICMS, prevista na Lei Complementar nº 87/96 e nas legislações estaduais posteriores, às empresas estrangeiras de transporte aéreo internacional, mediante tratados internacionais.

Todavia, o voto condutor da ADI 1.600/DF não teve como fundamento a prevalência dos tratados internacionais, mas o art. 178 da Carta Magna, que determina “ *quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade* ”. Na ocasião, aduziu o Min. Moreira Alves a respeito do referido art. 98 do CTN:

“Sr. Presidente, o problema aqui é um pouco diferente. O próprio procurador da Fazenda foi obrigado a lançar mão de um dispositivo do Código Tributário Nacional [art. 98] que, evidentemente, é inconstitucional. E hoje foi revogado pela Constituição. Já teria sido antes, pois é aquele que estabelece hierarquia de tratado com relação à lei ordinária. Se a Constituição estabelece que estão no mesmo nível, obviamente não será um decreto-lei, recebido como lei complementar, que iria estabelecer hierarquização de princípio. Tanto que eles não se valeram do art. 178, porque, nas próprias informações, devem ter tido dúvidas sérias com relação ao problema tributário mediante um dispositivo que está na atividade econômica, o que diz respeito, portanto, ao problema de ordenação. (...)” (aparte do Min. Moreira Alves no voto do Min. Nelson Jobim).

Dessa forma, prevalecia a perspectiva de que “ o sistema constitucional brasileiro – que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extremada) – satisfaz-se, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de iter procedimental que compreenda a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencional (visão dualista moderada) ”, consoante acentuou o Min. Celso de Mello na supracitada ADIN-MC 1.480/DF.

Recentemente, entretanto, este Supremo Tribunal Federal procedeu, no tocante aos tratados internacionais de direitos humanos, à revisão crítica desse entendimento.

Com efeito, impulsionado pela nova redação da Emenda Constitucional nº 45/2004, o Tribunal, no julgamento do RE 466.343/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 5.6.2009, reviu a orientação em acórdão assim ementado:

“PRISÃO CIVIL. Depósito. Depositário infiel. Alienação fiduciária. Decretação da medida coercitiva. Inadmissibilidade absoluta. Insubsistência da previsão constitucional e das normas subalternas. Interpretação do art. 5º, inc. LXVII e §§ 1º, 2º e 3º, da CF, à luz do art. 7º, § 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica). Recurso improvido. Julgamento conjunto do RE nº 349.703 e dos HCs nº 87.585 e nº 92.566. É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito”.

Nesse ponto, cumpre transcrever trecho do voto que proferi na sessão de 22.11.2006, na qual tive a oportunidade de suscitar a referida atualização da jurisprudência sobre a aplicação dos tratados internacionais, em especial quanto aos direitos humanos:

“É preciso ponderar, no entanto, se, no contexto atual, em que se pode observar a abertura cada vez maior do Estado constitucional a ordens jurídicas supranacionais de proteção de direitos humanos, essa jurisprudência não teria se tornado completamente defasada.

Não se pode perder de vista que, hoje, vivemos em um ‘Estado Constitucional Cooperativo’, identificado pelo Professor Peter Häberle como aquele que não mais se apresenta como um Estado Constitucional voltado para si mesmo, mas que se disponibiliza como referência para os outros Estados Constitucionais membros de uma



comunidade, e no qual ganha relevo o papel dos direitos humanos e fundamentais.

Para Häberle, ainda que, numa perspectiva internacional, muitas vezes a cooperação entre os Estados ocupe o lugar de mera coordenação e de simples ordenamento para a coexistência pacífica (ou seja, de mera delimitação dos âmbitos das soberanias nacionais), no campo do direito constitucional nacional, tal fenômeno, por si só, pode induzir ao menos a tendências que apontem para um enfraquecimento dos limites entre o interno e o externo, gerando uma concepção que faz prevalecer o direito comunitário sobre o direito interno.

Nesse contexto, mesmo conscientes de que os motivos que conduzem à concepção de um Estado Constitucional Cooperativo são complexos, é preciso reconhecer os aspectos sociológico-econômico e ideal-moral como os mais evidentes. E no que se refere ao aspecto ideal-moral, não se pode deixar de considerar a proteção aos direitos humanos como a fórmula mais concreta de que dispõe o sistema constitucional, a exigir dos atores da vida sócio-política do Estado uma contribuição positiva para a máxima eficácia das normas das Constituições modernas que protegem a cooperação internacional amistosa como princípio vetor das relações entre os Estados Nacionais e a proteção dos direitos humanos como corolário da própria garantia da dignidade da pessoa humana.

Na realidade europeia, é importante mencionar a abertura institucional a ordens supranacionais consagrada em diversos textos constitucionais ( *cf.* v.g. Preâmbulo da Lei Fundamental de Bonn e art. 24, (I); o art. 11 da Constituição italiana; os arts. 8º e 16 da Constituição portuguesa; e, por fim, os arts. 9º (2) e 96 (1) da Constituição espanhola; dentre outros).

Ressalte-se, nesse sentido, que há disposições da Constituição de 1988 que remetem o intérprete para realidades normativas relativamente diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público. Refiro-me, especificamente, a quatro disposições que sinalizam para uma maior abertura constitucional ao direito internacional e, na visão de alguns, ao direito supranacional.

A primeira cláusula consta do parágrafo único do art. 4º, que estabelece que a '*República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações*'.

Em comentário a este artigo, o saudoso Professor Celso Bastos ensinava que tal dispositivo constitucional representa uma clara opção do constituinte pela integração do Brasil em organismos supranacionais.

A segunda cláusula é aquela constante do § 2º do art. 5º, ao estabelecer que os direitos e garantias expressos na Constituição brasileira ' *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* '.

A terceira e quarta cláusulas foram acrescentadas pela Emenda Constitucional nº 45, de 8.12.2004, constantes dos §§ 3º e 4º do art. 5º, que rezam, respectivamente, que 'os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais', e 'o Brasil se submete à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão.'

Lembre-se, também, que vários países latino-americanos já avançaram no sentido de sua inserção em contextos supranacionais, reservando aos tratados internacionais de direitos humanos lugar especial no ordenamento jurídico, algumas vezes concedendo-lhes valor normativo constitucional.

Assim, Paraguai (art. 9º da Constituição) e Argentina (art. 75 inc. 24), provavelmente influenciados pela institucionalização da União Européia, inseriram conceitos de *supranacionalidade* em suas Constituições. A Constituição uruguaia, por sua vez, promulgada em fevereiro de 1967, inseriu novo inciso em seu artigo 6º, em 1994, porém mais tímido que seus vizinhos argentinos e paraguaios, ao prever que ' *A República procurará a integração social e econômica dos Estados latino-americanos, especialmente no que se refere à defesa comum de seus produtos e matérias primas. Assim mesmo, propenderá a efetiva complementação de seus serviços públicos.* '

Esses dados revelam uma tendência contemporânea do constitucionalismo mundial de prestigiar as normas internacionais destinadas à proteção do ser humano. Por conseguinte, a partir desse universo jurídico voltado aos direitos e garantias fundamentais, as constituições não apenas apresentam maiores possibilidades de concretização de sua eficácia normativa, como também somente podem ser concebidas em uma abordagem que aproxime o Direito Internacional do Direito Constitucional.

No continente americano, o regime de responsabilidade do Estado pela violação de tratados internacionais vem apresentando uma considerável evolução desde a criação da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também denominada Pacto de San José da Costa Rica, adotada por conferência interamericana especializada sobre direitos humanos, em 21 de novembro de 1969.

Entretanto, na prática, a mudança da forma pela qual tais direitos são tratados pelo Estado brasileiro ainda ocorre de maneira lenta e gradual. E um dos fatores primordiais desse fato está no modo como se tem concebido o processo de incorporação de tratados internacionais de direitos humanos na ordem jurídica interna.

Tudo indica, portanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sem sombra de dúvidas, tem de ser revisitada criticamente”.

Na ocasião, em que foram apreciados em conjunto também o RE 349.703/RS, em que fui redator para o acórdão, Pleno, DJ 5.6.2009, e o HC 87.585/TO, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, a maioria do Plenário entendeu que as convenções internacionais de direitos humanos têm *status* supralegal, isto é, prevalecem sobre a legislação interna, submetendo-se apenas à Constituição Federal, contra os votos dos Ministros Celso de Mello, Cezar Peluso, Ellen Gracie e Eros Grau, que avançavam ainda mais e reconheciam o *status* constitucional desses tratados. O RE 349.703/RS, restou assim ementado, no pertinente:

“PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele

conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. Assim ocorreu com o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e com o Decreto-Lei nº 911/69, assim como em relação ao art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

(...)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO”. (RE 349.703/RS, Redator para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 5.6.2009)

Dessa forma, não só o fenômeno da substituição de um arcaico Estado voltado para si por um “Estado Constitucional Cooperativo”, como identificado pelo Professor Peter Häberle, como o próprio texto da Carta Magna, sobretudo com as alterações da EC 45/2004, exigem essa nova interpretação da relação entre direito internacional e normas infraconstitucionais internas.

No âmbito tributário, a cooperação internacional viabiliza a expansão das operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico – como o fluxo recíproco de capitais, bens, pessoas, tecnologia e serviços –, combate a dupla tributação internacional e a evasão fiscal internacional, e contribui para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as nações (cf. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 154).

Daí que tratados das mais diversas matérias contenham cláusulas de natureza tributária, v.g. acordos de comércio, de formação de zonas aduaneiras, de regulação de navegação aérea, de emigração, de proteção de investimentos, de cooperação cultural, científica ou militar, convenções de imunidades diplomáticas e consulares, de serviço postal e regime das organizações internacionais e seus empregados etc. (cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 95).

Entretanto, por suas próprias peculiaridades, os tratados internacionais em matéria tributária tocam em pontos sensíveis da soberania dos Estados.

De fato, em virtude da crescente restrição sobre (i) a atividade empresarial; (ii) a receita de senhoriagem por meio da emissão de moeda; e (iii) a emissão de títulos por parte do Estado, a tributação consolidou-se como a forma mais importante de financiamento estatal.

A esse respeito, Paul Kirchhof escreveu que o poder de imposição tributária decorreria não da mera existência do Estado e de suas necessidades financeiras, mas antes da própria concepção de Estado liberal, pois “ *se o Estado garante ao indivíduo a liberdade para sua esfera profissional ou de propriedade, tolerando as bases e os meios para o enriquecimento privado, deve negar que o sistema financeiro se baseie na economia estatal, no planejamento econômico ou, de modo principal, na expropriação ou na emissão da moeda* ”.

A isso acrescenta Kirchhof: “ *Enquanto a Constituição deixa em poder dos particulares o domínio individual sobre os bens econômicos (...) , o Estado só pode financiar-se por meio da participação no êxito da economia privada*” (KIRCHHOF, Paul. “ *La Influencia de la Constitución Alemana em su Legislación Tributaria*”, In: *Garantias Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 26).

Em regra, os Estados concordam em limitar o exercício de sua competência originária de tributar, ao disporem e coordenarem sobre seu poder de impor tributos por meio de tratados internacionais. Isto é, em geral, os Estados abrem mão, ao menos inicialmente, de receita tributária para atingir determinados fins, como o desenvolvimento das atividades transnacionais.

No caso específico dos tratados para evitar a dupla tributação – como o acordo internacional em comento – , o Professor Klaus Vogel ensina, em clássico estudo, que constituem meio pelo qual os Estados-partes se obrigam reciprocamente a não exigir, no todo ou em parte, tributos reservados ao outro Estado, criando verdadeira restrição ao direito tributário interno - *Beschränkung des innerstaatlichen Steuerrechts* – (VOGEL, Klaus. “ *Einleitung*” Rz. 70/72 *in* VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen* . 4ª ed. München: Beck, 2003. p. 137-138).

Assim, tais acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado, com o menor custo possível para sua respectiva receita tributária.

Essa complexa cooperação internacional é garantida essencialmente pelo *pacta sunt servanda* .

No atual contexto cooperativo, o professor Mosche Hirsch, empregando a célebre Teoria dos Jogos ( *Game Theory* ) e o modelo da Decisão Racional

( *Rational Choice* ), destaca que a crescente intensificação (i) das relações internacionais; (ii) da interdependência entre as nações; (iii) das alternativas de retaliação; (iv) da celeridade e do acesso a informações confiáveis, inclusive sobre o cumprimento dos termos dos tratados; e (v) do retorno dos efeitos negativos ( *rebounded externalities* ) aumenta o impacto do desrespeito aos tratados e privilegia o devido cumprimento de suas disposições (HIRSCH, Moshe. “Compliance with International Norms” in *The Impact of International Law on International Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 184-188).

Tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo demanda a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que em face da legislação infraconstitucional, principalmente quanto ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento coloca em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional.

É precisamente o caso dos autos. Enquanto o acordo com a Suécia, ao menos em tese, permitiu a entrada de investimentos e de tecnologia – possivelmente por meio dos próprios contribuintes ora recorrentes –, a preponderância da legislação interna posterior desestimula o novo ingresso de capitais externos, gera insegurança dos investidores, dificulta a negociação de novos tratados não só com a Suécia, mas com todos os sujeitos de direito internacional, além de oportunizar eventuais retaliações em outras formas de cooperação.

Importante deixar claro, também, que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, vai de encontro aos princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, a qual, em seu art. 27, determina que nenhum Estado pactuante “ *pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado* ”.

Ressalte-se que a mencionada convenção, ratificada há pouco tempo pelo Estado brasileiro (Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009), codificou princípios já exigidos como costume internacional, como decidiu a Corte Internacional de Justiça no caso Namíbia [ *Legal Consequences for States of the Continued Presence of South Africa in Namibia (South West Africa) notwithstanding Security Council Resolution 276 (1970)*, First Advisory Opinion, ICJ Reports 1971, p. 16, §§ 94-95].

A propósito, defendendo a interpretação da Constituição alemã pela prevalência do direito internacional sobre as normas infraconstitucionais, acentua o professor Klaus Vogel:

“(…) de forma crescente, prevalece internacionalmente a noção de que as leis que contrariam tratados internacionais devem ser inconstitucionais e, conseqüentemente, nulas”. (*Zunehmend setzt sich international die Auffassung durch, dass Gesetze, die gegen völkerrechtliche Verträge verstoßen, verfassungswidrig und daher nichtig sein sollte*) (VOGEL, Klaus. “Einleitung” Rz. 204-205 in VOGEL, Klaus & LEHNER, Moris. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4ª ed. München: Beck, 2003. p. 137-138)

Portanto, parece evidente que a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária ( *treaty override* ), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional e, sem sombra de dúvidas, precisa ser refutada por esta Corte.

Como enfatizei no voto do RE 466.343/SP, o texto constitucional admite a preponderância das normas internacionais sobre normas infraconstitucionais e claramente remete o intérprete para realidades normativas diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público.

Referi-me, naquela oportunidade, aos arts. 4º, parágrafo único, e 5º, parágrafos 2º, 3º e 4º, da Constituição Federal, que sinalizam para uma maior abertura constitucional ao direito internacional e, na visão de alguns, ao direito supranacional.

Além desses dispositivos, o entendimento de predomínio dos tratados internacionais em nenhum aspecto conflita com os arts. 2º, 5º, II, e § 2º, 49, I, 84, VIII, da Constituição Federal.

Especificamente, os arts. 49, I, e 84, VIII, da Constituição Federal, repetidos com redação similar desde a Constituição de 1891 (respectivamente arts. 34, 12º; e 48, 16º da CF/1891), não demandam a paridade entre leis ordinárias e convenções internacionais. Ao contrário, indicam a existência de normas infraconstitucionais autônomas que não precisam ser perfiladas a outras espécies de atos normativos internos, ao dispor:

“Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

(...)

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”

Na realidade, os mencionados dispositivos não tratam da mera *incorporação*, no plano interno, mas da própria *criação* das normas internacionais.

Com efeito, no plano internacional, é essencial que os Estados-partes tenham a intenção de criar obrigações legais entre elas mediante seu acordo, daí a imprescindibilidade do consentimento para a norma internacional. (SHAW, Malcom. *International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. p. 812).

No Brasil, o consentimento materializa-se na ratificação pelo Presidente da República (art. 84, VIII, da CF/1988), precedida pela aprovação do texto do tratado pelo Congresso Nacional (art. 49, I, da CF/1988). A propósito, o Min. Francisco Rezek, em trabalho doutrinário, esclarece:

“30. Pressupostos constitucionais do consentimento: generalidades. O tema em que ingressamos é de direito interno. O direito internacional, como ficou visto, oferece a exata disciplina à representação exterior dos Estados, valorizando quando por eles falem certos dignatários, em razão de suas funções. Não versa, porém, aquilo que escapa ao seu domínio, porque inerente ao sistema de poder consagrado no âmbito de toda ordem jurídica soberana. Presume-se, em direito das gentes, que os governantes habilitados, segundo suas regras, á assunção de compromissos internacionais – todos eles, observe-se, vinculados ao poder Executivo – procedem na conformidade da respectiva ordem interna, e só excepcionalmente uma conduta avessa a essa ordem poderia, no plano internacional, comprometer a validade do tratado.

Dado que o consentimento convencional se materializa sempre num ato de governo – a assinatura, a ratificação, a adesão -, parece claro que seus pressupostos, ditados pelo direito interno tenham



normalmente a forma da consulta ao poder Legislativo. Onde o Executivo depende, para comprometer externamente o Estado, de algo mais que sua própria vontade, isto vem a ser em regra a aprovação parlamentar, configurando exceção o modelo suíço onde o referendo popular condiciona a conclusão de certos tratados. O estudo dos pressupostos constitucionais do consentimento é, assim, fundamentalmente, o estudo da partilha do *treaty-making power* entre os dois poderes políticos – Legislativo e Executivo – em determinada ordem jurídica estatal”. (REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 57-58)

Assim, a aprovação pelo Congresso Nacional e a ratificação pelo Presidente da República constituem regras de importância fundamental para a validade das normas tanto no plano internacional quanto no plano interno.

Em outras palavras, a República Federativa do Brasil, como sujeito de direito público externo, não pode assumir obrigações, nem criar normas jurídicas internacionais, à revelia da Carta Magna, mas deve observar suas disposições e requisitos fundamentais para vincular-se em obrigações de direito internacional.

Destaque-se que a aprovação do texto do tratado e a ratificação pelo Presidente da República são necessários, porém não suficientes à existência da norma internacional. Daí que a inaplicabilidade de disposições previstas em acordo internacional aprovado pelo Congresso Nacional e ratificado pelo Executivo é possível, tanto no âmbito interno quanto no internacional, no caso de ausência de ratificação pelo outro Estado-parte ou de não concretização de alguma outra condição prevista.

Ora, se o texto constitucional dispõe sobre a criação de normas internacionais e prescinde de sua conversão em espécies normativas internas – na esteira do entendido no RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, Pleno, DJ 25.8.1971 – deve o intérprete constitucional inevitavelmente concluir: (i) que os tratados internacionais constituem, por si sós, espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, que não se confundem com as normas federais, tais como decreto-legislativo, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares; e (ii) que a Carta Magna não respalda o paradigma dualista.

Tanto é assim, que o art. 105, III, “a” da Constituição Federal reserva a possibilidade de interposição de recurso especial contra decisão judicial que “contrariar *tratado* ou lei federal, ou negar-lhes vigência”. Note-se que a equiparação entre “tratado” e “lei federal” no mencionado dispositivo não indica paridade com “lei federal ordinária”, mesmo porque o termo “lei federal” contempla outras espécies normativas, como decreto, lei complementar, decreto-legislativo, medida provisória etc.

Na verdade, a equiparação absoluta entre tratados internacionais e leis ordinárias federais procura enquadrar as normas internacionais em atos normativos internos, o que não tem qualquer sustentação na estrutura constitucional. Constitui solução inadequada à complexa questão da aplicação das normas internacionais, conforme já apontara o saudoso Min. Philadelpho de Azevedo no julgamento de 11.10.1943 (Apelação Cível 7.872 /RS).

Como exposto, o tratado internacional não necessita ser aplicado na estrutura de lei ordinária ou lei complementar, nem ter *status* paritário com qualquer deles, pois tem assento próprio na Carta Magna, com requisitos materiais e formais peculiares.

Dessa forma, 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.

No mínimo, a Constituição Federal permite que norma geral, também recebida como lei complementar por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II e III, da CF/1988), garanta estabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária, em detrimento de legislação infraconstitucional interna superveniente, a teor do art. 98 do CTN, como defende autorizada doutrina (cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 132; BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*. Teresina: EDUFPI, 1992. pp. 141/142; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.98 /99; TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. pp. 578-582; BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São

Paulo: Malheiros, 2007. pp. 290-292; e AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. pp.39/44, entre outros).

Registre-se que, nessa linha, a recepção do art. 98 do CTN pela Constituição Federal independe da desatualizada classificação em tratados-contratos ( *contractual treaties, traités-contrats, rechtgeschäftlichen Verträge*) e tratados-leis ( *law-making treaties, traités-lois, rechtsetzende Verträge* ), que, aliás, tem perdido prestígio na doutrina especializada (cf. REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 28-29; SHAW, Malcom. *International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. p. 812; VERDROSS & SIMMA. *Universelles Völkerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 1984. p. 339; HERDEGEN, Matthias. *Völkerrecht*. 4ª ed. München: Beck, 2005. pp. 112-113).

Além disso, ressalte-se que, por sua própria natureza constitucionalmente estabelecida, os tratados internacionais não se sujeitam aos limites formais e materiais das demais normas infraconstitucionais, ainda que federais. Por esse motivo, o Plenário, em decisão unânime, reconheceu a possibilidade de tratados internacionais conferirem isenção a tributos estaduais e municipais, na sessão de 16.8.2007 (RE 229.096/RS, Red. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ 11.4.2008 ).

De fato, não é razoável limitar a atuação do sujeito de direito público externo em função de restrições impostas à União, como entidade de direito público interno, consoante já haviam reconhecido os Ministros Nelson Jobim e Celso de Mello na ADI 1.600/DF, Pleno, DJ 20.6.2003.

Igualmente, não se justifica a restrição da cooperação internacional pela República Federativa do Brasil, resguardada no art. 4º, IX, da Carta Magna, em razão de regramentos típicos do âmbito interno, aplicados analogicamente, como reservas de iniciativa, distribuição de competências internas, ritos e procedimentos legislativos.

Os acordos internacionais, de forma geral e na medida em que atendidos seus específicos requisitos constitucionais, respeitam, a princípio, a separação de Poderes, a autonomia dos entes federativos e o princípio da legalidade. Na espécie, inexistente qualquer elemento concreto que enseje violação aos arts. 2º, 5º, II e § 2º, da Constituição Federal, seja por parte do acordo contra a bitributação entre Brasil e Suécia, seja por parte do entendimento esposado pelo acórdão do STJ.

Relativamente à alegada ofensa ao art. 150, II, da Constituição Federal, sustenta-se que o aresto atacado aplicou, inadequadamente, tratamento equivalente aos contribuintes residentes e domiciliados no Brasil e àqueles residentes e domiciliados na Suécia, com fundamento no art. 24 da *Convenção Internacional para Evitar Bi-Tributação*, firmada entre os dois países.

Na ocasião, asseverou o voto do Min. José Delgado:

“A seguir, há o princípio da não-discriminação nas convenções internacionais e a sua aplicação a partir do acordo Brasil e Suécia, princípio a que já me referi, embora não com a profundidade que o assunto exige. A sua mensagem é muito clara. Se adotamos, na ordem interna, o princípio da não-discriminação tributária, com mais razão temos que adotá-lo na ordem internacional, sob pena de estarmos na contramão da história, não valorizando as chamadas relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

A respeito do tratado específico Brasil e Suécia, devemos observar que o princípio da não-discriminação é uma evidência larga ao homenagear, no art. 24, todos os princípios aqui postos, até para facilitar as relações internacionais/comerciais, favorecer a atração do capital estrangeiro para o País e permitir o seu regulamento de forma que beneficie o desenvolvimento nacional”. (fls. 302-303)

Nesse mesmo sentido, os Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda assentaram, em seus votos vencedores, respectivamente, que “ *os termos do tratado em comento são claros em estabelecer regras de isonomia tributária entre os signatários* ” (fl. 307) e “ *o que foi consignado [no art. 24 da convenção internacional] foi a vedação de tratamento não-isonômico entre sócios, bem como entre empresas, levando em consideração apenas a nacionalidade ou a residência ou domicílio das pessoas físicas* ” (fl. 336).

Não obstante a sutil distinção entre os institutos na doutrina internacional (cf. RUST, Alexander “Art. 24” Rz. 2/4 in VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen*. 4ª ed. München: Beck, 2003. p. 1817-1818), a vedação à discriminação ( *Diskriminierungsverbote* ) de contribuintes estrangeiros não se confunde com a isonomia tributária ( *steuerliche Gleichbehandlung* ).

Por meio da vedação à discriminação, prevista no tratado internacional em comento, os estados pactuantes acordam não conferir tratamento desvantajoso aos súditos do outro Estado-parte, em função dos critérios de conexão (cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 95 e ss.) e das hipóteses de incidência tributária previstas em cada Estado Parte.

Com efeito, a vedação à discriminação, ao contrário da isonomia tributária, impede apenas o tratamento desvantajoso ( *Benachteiligung* ) do estrangeiro, não aquele mais benéfico ( *Bevorzugung* ). Em outras palavras, a vedação à discriminação protege os súditos dos Estados pactuantes contra as desvantagens, sem impedir eventual tratamento mais vantajoso (RUST, Alexander "Art. 24" Rz. 2/4 in VOGEL & LEHNER. *Doppelbesteuerungsabkommen* . 4ª ed. München: Beck, 2003. p. 1817-1818).

Assim, o tratamento tributário equivalente a sócios provenientes da Suécia e do Brasil atende ao princípio da isonomia tributária, mormente considerando-se a reciprocidade entre as administrações tributárias de cada país signatário da convenção internacional em apreço.

No entanto, o acórdão recorrido foi além e tornou equivalentes situações incomparáveis, isto é, misturou critérios distintos como a residência e a nacionalidade.

De fato, o elemento de conexão predominante no art. 24 da Convenção Brasil-Suécia, e geralmente tutelado na vedação à discriminação prevista em todos os tratados contra a bitributação da renda, é a **nacionalidade**.

Dispõe o art. 24 da *Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda*:

"1. Os **nacionais** de um estado contratante não ficarão sujeitos no outro estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro estado **que se encontrem na mesma situação**.

2. O termo 'nacionais' designa:

a) todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um estado contratante;

b) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com a legislação em vigor num estado contratante.

3. A tributação de um estabelecimento permanente que uma empresa de um estado contratante possuir no outro estado contratante não será menos favorável do que as das empresas desse outro estado contratante que exerçam a mesma atividade.

Esta disposição não poderá ser interpretada no sentido de obrigar um estado contratante a conceder às pessoas residentes do outro estado contratante as deduções pessoais, os abatimentos e reduções de impostos em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes.

4. As empresas de um estado contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por uma ou várias pessoas residentes do outro estado contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diversa ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas da mesma natureza desse primeiro estado.

5. No presente artigo, o termo 'tributação' designa os impostos de qualquer natureza ou denominação". (destacamos)

De outra sorte, o dispositivo da lei interna posterior cuida de outro elemento de conexão, a **residência**. Com efeito, o art. 77 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, impõe a alíquota de 15% no imposto de renda na fonte incidente sobre lucros e dividendos de **residentes ou domiciliados no exterior**, na forma do art. 97 do Decreto-Lei n. 5.844, de 23.9.1943, com redação dada pela Lei 154/1947, que assim determina:

"Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos.

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;

b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;

c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses".

Assim, enquanto os residentes no Brasil foram isentos de imposto de renda na fonte por lucros e dividendos apurados em 1993 (art. 75 da Lei n. 8.383/1991), os residentes no exterior tiveram que pagar alíquota de 15% (art. 75 da Lei n. 8.383/1991), **independentemente da nacionalidade do contribuinte**.

Em outras palavras, a legislação brasileira assegurou ao súdito sueco a isenção, desde que tivesse residência no Brasil. Por outro lado, a mencionada norma exigiu do brasileiro residente no Reino da Suécia, ou em qualquer outro lugar do exterior, a alíquota de 15% no imposto de renda retido na fonte dos lucros e dividendos distribuídos por empresas brasileiras.

Ressalte-se que, atualmente, tanto os residentes, como os não residentes estão isentos do imposto de renda retido na fonte quanto aos rendimentos provenientes de dividendos ou lucros distribuídos por pessoas jurídicas tributadas no Brasil (art. 10, Lei n. 9.249/1995).

No caso, repita-se, o acórdão recorrido confundiu indevidamente o critério de conexão **nacionalidade** com o critério de conexão **residência**, uma vez que estendeu a todos os súditos suecos residentes no exterior benefícios fiscais apenas concedidos aos residentes no Brasil.

Isto é, o aresto atacado assegurou ao nacional sueco a isenção do referido tributo tanto aos residentes quanto aos não residentes, ainda que os brasileiros não residentes não gozassem do benefício fiscal.

Logo, a interpretação conferida pelo acórdão recorrido ao art. 24 da Convenção Internacional em comento – além de contrária à expressa disposição literal do tratado internacional – é flagrantemente ofensiva ao art. 150, II, da Carta Magna, porque torna equivalentes situações claramente distintas, não em razão da nacionalidade, repita-se, mas da residência.

Dessa forma, conclui-se que, na espécie: (i) não houve violação à reserva de plenário prevista no art. 97 da Constituição Federal; (ii) o art. 98 do CTN foi recepcionado pela Constituição Federal e sua subsunção, na espécie, não ofende aos arts. 2º, 5º, II e § 2º, 49, I, 84, VIII, da Constituição Federal; mas (iii) a extensão da isenção concedida pelo STJ ofendeu o art. 150, II, da Carta Magna, por estender aos súditos suecos tratamento que não era concedido aos nacionais brasileiros.

Portanto, o recurso extraordinário da União Federal deve ser provido, para afastar a concessão da isenção de imposto de renda retido na fonte para os não residentes conferida pelo acórdão recorrido e julgar improcedente a presente ação declaratória, restando prejudicado o apelo extremo da VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA. e OUTROS.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/06/2020