

**ROGÉRIO REIS SILVA**

**INTEGRAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS AO SISTEMA JURÍDICO  
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**

**Salvador - Bahia**

**2007**

**ROGÉRIO REIS SILVA**

**INTEGRAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS AO SISTEMA JURÍDICO  
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial, para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.**

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET**

**Salvador - Bahia**

**2007**

**TERMO DE APROVAÇÃO****ROGÉRIO REIS SILVA****INTEGRAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS AO SISTEMA  
JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia apresentada, como requisito parcial, para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

---

---

---

---

---

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>7</b>
<b>1. VEÍCULO INTRODUTOR DA NORMA INTERNACIONAL</b>	<b>10</b>
<b>2. RELAÇÃO ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL E O DIREITO INTERNO</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Concepções Doutrinárias</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Posição do Direito Internacional – Supremacia</b>	<b>13</b>
<b>3. DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO INTERNO BRASILEIRO</b>	<b>16</b>
<b>3.1 Incorporação da norma internacional ao ordenamento jurídico interno</b>	<b>16</b>
<b>3.2 Posição Hierárquica dos Tratados</b>	<b>18</b>
<b>3.3 Quanto à Matéria Tributária</b>	<b>22</b>
<b>4. CONCLUSÃO</b>	<b>27</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>30</b>

## RESUMO

Versa o presente sobre o tema integração das normas internacionais ao sistema jurídico tributário brasileiro. Propõe-se o trabalho a expor e analisar, em abordagem sucinta e objetiva, os aspectos mais gerais acerca da convivência das regras do direito internacional público com o ordenamento jurídico brasileiro, no que tange, sobretudo, à matéria tributária, procurando caracterizar a posição do sistema jurídico do país ante à demanda do contexto internacional contemporâneo, em face das exigências da globalização. Com breve consideração, a título introdutório, inicia-se o estudo, enfatizando a relevância do fenômeno da globalização, na atualidade, e seus efeitos, no âmbito da sociedade internacional, com destaque para a sua regulamentação jurídica, promovida pelo direito internacional público. Para melhor situação dos fatos, dedica-se algumas linhas à identificação do tratado, visto como fonte da maior importância do direito internacional público. Segue-se uma visão sumária sobre a sistemática de integração das normas internacionais aos ordenamentos jurídicos internos dos Estados. De um modo geral, nesta linha, analisa-se o perfil das facções doutrinárias, denominadas monismo jurídico e dualismo jurídico, que interpretam as relações sintáticas das normas do direito internacional com as do direito nacional. Após breve exposição sobre a relação das normas internacionais com a ordem jurídica brasileira, enaltece-se a aplicação, nessa seara, das correntes doutrinárias já referidas, em modalidades adaptadas ao sistema, bem assim, o relevante papel desempenhado pela jurisprudência na regulamentação da matéria tratada. Analisa-se, finalmente, o tema, visto sob a ótica do direito tributário, com esclarecimentos sobre a norma do artigo 98 do Código Tributário Nacional, em consonância com os demais dispositivos do direito interno e do direito internacional pertinentes, com o objetivo de identificar a forma de convivência das normas internacionais e nacionais no ordenamento jurídico brasileiro.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Internacional Público; tratados; normas internas; hierarquia; normas tributárias; suspensão de aplicabilidade.

## ABSTRACT

This paper deals with the theme of integrating international standards to the Brazilian legal taxation system. It aims to present and analyze, by means of an objective and succinct approach, the most general aspects in regard to the relationship between the rules of public international law and the Brazilian legal system, especially concerning tax matters. Moreover, this paper seeks to characterize the position of this country's legal system as far as the call of the contemporary international context is concerned in the face of the demands of globalization. This study begins with a brief consideration as an introduction, in which the importance of the phenomenon of globalization in current times is emphasized as well as its effects upon international society, where its legal regulation promoted by public international law is highlighted. In order to obtain a better understanding of facts, a few lines are devoted to the identification of the treaty which is seen as a most important source in public international law. That is followed by a concise look at the system that integrates international and national standards regarding the legal internal system of the States. The profile of doctrinal factions, known as legal monism and legal dualism, is thereby analyzed, as they interpret the syntactic relations between international and Brazilian standards. After a brief explanation of the relations of international standards with the Brazilian system of laws, the applicability of the aforementioned doctrinal streams in this area is exalted, in modes that have been adapted to the system, as well as the significant role played by jurisprudence in the regulation of the matter at hand. Finally, the theme is analyzed in terms of the tax law, with clarifications being made about the rule of clause 98 of the Internal Revenue Code, in accordance to the remaining dispositives of domestic and international law that are applicable, with the objective of identifying the way in which international and domestic standards can work together within the Brazilian legal system.

**KEY WORDS:** Public International Law; treaties; national laws; hierarchy; tax laws; suspension of applicability.

## INTRODUÇÃO

O mundo atual convive com os efeitos da globalização, fenômeno resultante da dominação tecnológica planetária, que se manifesta pela expansão dos meios de comunicação eletrônicos e da universalização da economia, promovendo um processo de integração espacial e social a nível mundial. No tocante às relações internacionais, a globalização vem provocando a união dos Estados no que tange aos vários aspectos da vida internacional, sobretudo o econômico, mas também, com grande intensidade em áreas outras, como sejam: cultural, social, religiosa, política e, via de consequência, no direito.

Nessa perspectiva, os problemas, que se multiplicam, passam a exigir uma cooperação interestatal, com vista ao direcionamento das soluções que se fazem pertinentes, no âmbito da Sociedade Internacional e das Comunidades Internacionais, contextos nos quais, as pessoas foram incluídas, como sujeitos, passando a ter direitos e obrigações.

Visto assim, opera-se, modernamente, o chamado processo de democratização do direito internacional público, como resultante direto do fenômeno da globalização, cujos efeitos se mostram relevantes na esfera dos direitos fundamentais do homem. Diga-se até, que o direito aos benefícios da globalização já foi elevado ao rol dos chamados direitos de quarta geração.

Discorrendo sobre o assunto, Valério Mazzuoli, cita lição de Paulo Bonavides, que diz:

*“ ... globalizar direitos fundamentais equivale a universalizá-los no campo institucional. (...) São direitos da quarta geração o direito à democracia, direito à informação e o direito do pluralismo. Deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência. (...) Enfim, os direitos da quarta geração compendiam o futuro da cidadania e o porvir da liberdade de todos os povos. Tão somente com eles será legítima e possível a*

*globalização política” ( Curso de direito constitucional, 10, ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p.516-525).”<sup>1</sup>*

Nessa linha de pensamento, insta asseverar que a efetividade dos benefícios da globalização depende, diretamente, da consciência humanitária, no sentido de que a cooperação e a solidariedade entre os povos sustentam-se na isonomia, tida esta como o princípio da não discriminação, voltado para as igualdades jurídicas entre os membros da sociedade internacional, de modo a viabilizar a geração e a garantia de oportunidades iguais para todos.

O constituinte brasileiro, reconhecendo que o desenvolvimento e o progresso nacional dependem da otimização da participação do Brasil na sociedade internacional, procurou estruturar a sua ordem jurídica de forma que possa se encaixar, mais facilmente, nos ideais de cooperação e integração internacional, para o que estabeleceu, dentre outros, no artigo 4º da Lei Maior, os seguintes princípios, como balizadores das relações internacionais participadas pela República Federativa do Brasil: a) independência nacional; b) prevalência dos direitos humanos; c) autodeterminação dos povos; d) não intervenção; e) igualdade entre os Estados; f) solução pacífica dos conflitos; g) cooperação entre os povos para o progresso da humanidade. E mais, no parágrafo único do citado dispositivo, prescreveu 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.*”

Para atingir a finalidade traçada pela Constituição Federal, as normas jurídicas tributárias possuem relevante papel, na medida em que a política tarifária serve como instrumento de estímulo e desestímulo das atividades intercambiais, nas diversificadas áreas do relacionamento humano.

Em que pese a importância da cooperação interestatal, o Brasil tem passado por uma crise quanto à esmerada aplicação das normas internacionais em seu território, mais

---

<sup>1</sup>. Valério de Oliveira MAZZUOLI, *Direito Internacional Público*, p. 147.



precisamente, no que concerne ao justo e adequado entendimento sobre a correlação de tais normas com as normas internas.

É, pois, diante desta problemática, que se desenvolve o presente estudo, o qual, motivado a partir da modesta experiência do autor como professor de direito internacional público, bem assim de sua militância como advogado na área tributária, e, apoiado em pesquisa bibliográfica específica sobre o assunto, visa expor e analisar sintética e objetivamente o tema, procurando pontuar como os autores atuais interpretam a questão. O estudo será limitado à análise das normas de natureza tributária, buscando, com isso, encontrar a coerência do sistema jurídico tributário brasileiro, cujo rol de veículos introdutores de normas, à exceção da Lei Maior, está previsto no artigo 96 do Código Tributário Nacional, *in fine*:

*“Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”*

A simples leitura do dispositivo legal apresentado leva à ilação de que diversas são as fontes formais de normas tributárias. Todavia, a discussão doutrinária e jurisprudencial concentra-se na relação entre as duas primeiras, que são as leis e os tratados internacionais, considerando que, no tocante às demais, inexistente divergência sobre sua subordinação àquelas anteriores.

Dito isso, quadra prosseguir a elaboração textual, partindo de breve análise sobre a figura do tratado internacional, para que, após identificados os seus aspectos formais de constituição e as questões teleológicas que levam à sua criação, bem assim à sua existência, seja possível enfrentar a temática, a fim de criticar a posição jurisprudencial brasileira e apontar para interpretações que resguardecam, a um só tempo, a confiabilidade do Brasil no cenário internacional e a soberania nacional.

## 1. VEÍCULO INTRODUTOR DA NORMA INTERNACIONAL

Apesar do Estatuto da Corte Internacional de Justiça elencar, em seu artigo 38, diversas fontes de direito internacional, é inegável que a mais importante, não por se sobrepor às demais, e sim porque é a que proporciona uma maior segurança jurídica, bem assim por ser a mais utilizada nos dias atuais pelos sujeitos da sociedade internacional, é o tratado.

Nesse sentido, importa mencionar que, segundo a Convenção de Viena, tratado consiste no acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e/ou Organizações Internacionais, regido pelo direito internacional, quer seja consignado em instrumento único, quer em dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a denominação específica.

Partindo da idéia de que o Direito Internacional é um direito consensual, e não imposto, ao contrário do direito interno, a validade das normas internacionais carece da presença dos seguintes requisitos: capacidade jurídica internacional; vontade mútua e objeto lícito e possível.

A configuração da capacidade jurídica internacional exige que o sujeito do Direito Internacional seja capaz de ser titular de direitos e de contrair obrigações no âmbito internacional. A convenção de Viena estendeu o direito de firmar tratados, além dos Estados Soberanos, às demais pessoas internacionais. Assim, também as organizações internacionais podem celebrar tratados. Os Chefes dos Estados, pessoalmente ou representado pela figura do plenipotenciário, têm o poder para, em nome destes, firmar os tratados. Tem-se admitido que Ministros das Relações Exteriores e Chefes de Missões Diplomáticas prescindam da Carta de Pleno Poderes, porquanto teriam poder derivado.

A segunda condição refere-se à vontade mútua, ou seja, o livre consentimento das nações. Significa dizer que não pode haver vício na exteriorização da vontade, tais como dolo, erro, coação, corrupção, sob pena de anulabilidade do tratado.

Outrossim, insta registrar que a criação das normas internacionais é resultado da realização de um procedimento, o qual, aqui no Brasil, está estruturado nas seguintes fases: negociação (fase de discussão e elaboração da minuta do texto do tratado); assinatura (ato pelo o qual se dá por terminada a redação do texto do tratado); referendo (aprovação do Poder Legislativo); ratificação (ato administrativo unilateral que se presta a confirmar, em caráter definitivo, a assinatura do acordo); promulgação (ato pelo qual o Poder Executivo introduz no direito interno as normas jurídicas constituídas no tratado); e publicação (ato pelo qual se dá ciência *erga omnes*, em território brasileiro, da existência do tratado).

Destarte, os requisitos de validade e o complexo procedimento para constituição de um tratado servem para garantir a idoneidade dos compromissos, internacionalmente, assumidos pelo Brasil.

## 2. RELAÇÃO ENTRE O DIREITO INTERNACIONAL E O DIREITO INTERNO

### 2.1 Concepções Doutrinárias

A relação entre direito internacional e o direito interno tem sido um tema bastante controvertido no campo do Direito Internacional Público. Tal questão vem sendo interpretada por duas vertentes doutrinárias, conhecidas como dualismo jurídico e monismo jurídico.

A teoria dualista, tendo como principais defensores Triepel na Alemanha e Anzilloti, na Itália, sustenta, em síntese, que o direito internacional e o nacional constituem dois sistemas jurídicos distintos e independentes. O direito interno tem o escopo de disciplinar a conduta do Estado com os indivíduos, enquanto o direito internacional regula as relações entre os Estados soberanos. Dessa forma, em princípio, as normas de um não teriam aplicação no outro e, para que a norma internacional passe a ter efeitos na ordem interna de um Estado, torna-se necessária a sua conversão em fonte formal admitida pelo direito interno, mediante o mecanismo da incorporação. Por não aceitar a aplicação imediata do direito internacional na ordem interna, esta teoria recebe a denominação de teoria da incorporação.

A doutrina monista prega a unicidade das normas jurídicas, defendendo a coexistência entre o direito internacional e o nacional, em um único conjunto de regras, disposto em escala hierárquica, onde o direito interno subordina-se ao internacional ou vice-versa. Nessa organização única, se o Estado assina e ratifica uma norma convencional, ele está se comprometendo juridicamente e, dessa maneira, não haveria necessidade de um novo ato legislativo para materializar os termos da mesma norma no âmbito interno. Os adeptos da teoria monista dividem-se em nacionalistas e internacionalistas.

O monismo internacionalista defende a unicidade da ordem jurídica, sob a primazia do direito internacional, ao qual se ajustariam as ordens internas. Nesta concepção, as normas internas e internacionais encontram-se dispostas em pirâmide hierárquica, em cujo ápice está o direito internacional, radicado no princípio fundamental de *pacta sunt servanda*.

O monismo internacionalista, por sua vez, divide-se em duas facções, uma radical e outra moderada. A primeira inadmite a possibilidade de conflito entre a ordem interna e externa, considerando que o preceito internacional é a fonte e o fundamento da norma do direito interno. Já, a facção moderada, admite a existência do conflito, achando que o juiz nacional deve aplicar os dois tipos de direito, de acordo com a previsão do seu ordenamento interno, sobretudo a Constituição, apelando, na hipótese de conflito, para o critério cronológico.

O monismo nacionalista sustenta a prevalência do direito nacional de cada Estado Soberano, isto é, a soberania absoluta do Estado. Desse modo, somente as normas originadas nos quadros normativos internos podem ter validade e a Constituição interna representa a norma Suprema, à qual todas as demais normas, internas ou internacionais, devem estar subordinadas.

Na prática, o que se observa é que a distinção entre essas correntes não se faz de modo estanque. A propósito, Saulo Casali afirma que *“pode haver necessidade de expressa recepção, e ainda assim, o sistema ser monista, e não haver esta necessidade e o sistema ser dualista, na medida em que, quanto à validade intrínseca, o que diferencia o dualismo do monismo é a existência ou não de dois âmbitos de validade normativa.”*<sup>2</sup> Dessa forma, ante o leque de opções que viabilizam a integração do direito internacional com o nacional, compete a cada Estado definir qual a forma a ser adotada, nesse âmbito de relacionamento.

## **2.2 Posição do Direito Internacional – Supremacia**

O estudo do tema demonstra que a supremacia da norma internacional, diante do direito interno dos Estados, sempre foi consagrada, em âmbito universal. Tal situação resta traduzida tanto em relevantes textos internacionais, como sejam as convenções de Havana e de Viena, quanto em veículos doutrinários e jurisprudenciais.

---

<sup>2</sup>. Saulo José Casali BAHIA, *Tratados Internacionais no Direito Brasileiro*, p. 80.

A Corte Permanente da Justiça Internacional, em 1930, manifestou tal tendência, registrando: “*É princípio geral reconhecido, do direito internacional, que, nas relações entre potências contratantes de um tratado, as disposições de uma lei não podem prevalecer sobre as do tratado*”.<sup>3</sup>

E mais tarde, em 1932, aquela mesma Corte declarou: “*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*”.<sup>4</sup>

A Convenção de Havana, sobre tratados, (1928), em seus artigos 10, 11 e 12, já estabelecera, em síntese, que o Estado só pode eximir-se das obrigações do tratado com a concordância dos demais contratantes; os tratados continuarão a produzir seus efeitos, ainda quando se modifique a Constituição interna dos signatários; a parte que deixar de executar, dolosa ou culposamente, um tratado é responsável pelos prejuízos resultantes da sua inexecução.

A Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, (1969), em seus dispositivos 27 e 46, consigna:

“*Art. 27 – Uma parte não pode invocar a disposição de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.*”

“*Art. 46 – 1. Um Estado não pode invocar o fato de seu consentimento em obrigar-se por um tratado ter sido manifestado em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, como causa de nulidade de seu consentimento, a não ser que essa violação seja manifesta e diga respeito a uma regra de seu direito interno de importância fundamental.*”

---

<sup>3</sup>. Valério MUZZUOLI, *Direito Internacional Público*, p.84

<sup>4</sup>. *Ibid.*, p. 84.

2. *Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, na conformidade da prática normal e de boa-fé*”

No mesmo sentido, apontam a doutrina e a jurisprudência, conforme se infere da lição do professor Celso Mello, que, trazendo a exemplo ordenamentos jurídicos de diversos países, afirma que a jurisprudência internacional tem sido unânime em consagrar a primazia do direito internacional sobre o direito interno. Registra o referido doutrinador, que “*Os tribunais americanos não afastam sistematicamente os tratados quando há leis nacionais contrárias. Os juízes não dão um alcance absoluto a ‘lex posterior derogat priori’ (Michel Sastre).*”<sup>5</sup>

Assim também, Souto Maior observa que: “*Os autores, sobretudo europeus, costumam destacar a primazia do direito comunitário sobre o direito intra-estatal, como um atributo essencial do ordenamento comunitário. Esse primado corresponde, para certa doutrina, a ponto pacífico e é havido até mesmo como assunto superado.*”<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Celso D. de Albuquerque MELLO, *Curso de Direito Internacional Público*, p. 129.

<sup>6</sup> José Souto Maior BORGES, *Curso de Direito Comunitário*, Prefácio, p. XXXVII.

### **3. DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO INTERNO BRASILEIRO**

Analisando-se o tema no que tange ao posicionamento brasileiro, verifica-se que a Constituição Federal não traz respostas às questões inerentes à prática do Direito Internacional, ficando tal tarefa, praticamente, afeta à orientação doutrinária e jurisprudencial. A manifestação dos tribunais se faz freqüente, sobretudo no que se refere à interpretação dos postulados doutrinários monistas e dualistas.

A aceitação dessas teorias, no país, não ocorreu em suas formas puras, admitindo interpretações que se traduziram em modalidades radicais e moderadas. A forma como se define o sistema jurídico do país para disciplinar a convivência das normas internacionais com as nacionais será vista a seguir, quando da abordagem de assuntos específicos fundamentais ao desenvolvimento do tema em estudo, como sejam: a incorporação das normas internacionais ao ordenamento jurídico interno; a posição hierárquica das normas internacionais no ordenamento jurídico e a questão específica da matéria tributária.

#### **3.1 Incorporação da norma internacional ao ordenamento jurídico interno**

No direito brasileiro, a forma de integração da norma internacional, no que tange à sua aceitação pelo ordenamento jurídico interno, também tem sido objeto de discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

Existem registros de inclinações doutrinárias características de dualismo radical, no sentido da necessidade de incorporação legislativa para a validação da norma internacional no sistema interno. Nesse caso, após a ratificação do tratado, seria necessária edição de lei distinta que materializasse internamente o conteúdo do tratado.

Em contraposição, os adeptos do dualismo moderado consideram dispensáveis a sistemática da manifestação legislativa, ao argumento de que não se justifica a exigência de



confirmação, pelo Congresso Nacional, dos termos de um ato já aprovado pelo mesmo poder, na oportunidade do referendo. Defendem, todavia, a necessidade de íter procedimental, com promulgação do poder executivo.

Sobre o assunto, Saulo Casali traz a exame disposição do artigo 102 da Constituição Federal<sup>7</sup>, afirmando que a interpretação da referida norma conduz à conclusão de que “*não é necessária a transformação do tratado em lei interna para exigir-lhe validade. Caso fosse necessário, o constituinte não teria cuidado da inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal como figuras distintas*”.<sup>8</sup>

Afeta a matéria à seara jurisprudencial, a orientação que vem se fazendo prevalente, no país, é no sentido da desnecessidade de lei interna para emprestar validade à norma internacional. Esta posição, firmada pelo Supremo Tribunal Federal, desde 1968, na apreciação do Conflito de Competência nº 4663 – SP<sup>9</sup>, foi ratificada, no julgamento do RE 71.154/PR, através de Acórdão que ostenta a seguinte ementa:

*“Lei Uniforme sobre o cheque, adotada pela Convenção de Genebra. Aprovada essa convenção pelo Congresso Nacional, e regularmente promulgada, suas normas têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificarem a legislação interna. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RTJ 58/70).*

Da leitura do precedente acima, infere-se que a integração da norma internacional, ao sistema jurídico brasileiro, não exige lei distinta, mas também não admite recepção direta, porquanto há a exigência de incorporação, mediante ato promulgatório executivo.

---

<sup>7</sup> Art.102, CF – “*Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

(...)

*III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:*

(...)

*b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.”*

<sup>8</sup>. Saulo José Casali BAHIA, *Tratados Internacionais no Direito Brasileiro*, p. 94.

<sup>9</sup>. *Ibid.*, p. 95.

Esse entendimento prevalece como a expressão jurisprudencial em vigor, vez que novamente confirmado, no julgamento do RE-80.004-SE, conforme voto do Ministro Leitão de Abreu, com o teor seguinte:

*“Dentro da orientação a que me filio, de que tratados-leis incidem diretamente, sem precisão de nova manifestação legislativa, que receba formalmente, incorporando-as no direito interno, as normas que nele figurem, não se suscita dificuldade quanto à sua eficácia de afastar a aplicação do direito nacional, naquilo em que com eles incompatível”.*<sup>10</sup>

No mesmo sentido, manifestou-se, posteriormente, a Excelsa Corte, na apreciação da ADIN 1480-3-DF, declarando, com fundamento no voto do Ministro Celso Mello, que “... os atos internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se no mesmo plano de validade e eficácia das normas infraconstitucionais ...”<sup>11</sup>

Percebe-se, desse modo, que ao optar pela necessidade de incorporação, mediante a promulgação presidencial, o direito brasileiro adota uma forma de integração dualista, na modalidade moderada, que se traduz no sentido de que, somente depois de promulgadas, as normas internacionais incorporam-se ao ordenamento jurídico interno, passando a ter validade neste âmbito.

### **3.2 Posição Hierárquica dos Tratados**

Debruçando-se sobre o estudo deste tema, percebe-se o atraso em que se encontra o país, no que tange à integração das normas internacionais ao ordenamento nacional em relação aos demais Estados.

No Brasil, o entendimento doutrinário, não se faz de forma pacífica sobre a existência ou não de hierarquia entre a norma convencional e a lei interna. Alguns doutrinadores

---

<sup>10</sup> José Souto Maior BORGES, *Curso de Direito Comunitário*, p. 500.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 507.

consideram que a prevalência do tratado sobre a lei não é autorizada pela Constituição Federal. Outros, entretanto, inclinam-se pela superioridade hierárquica da norma convencional.

A Constituição Federal não expressa claramente a posição do direito internacional em relação ao direito interno infraconstitucional. Contudo, o tratado situa-se em nível inferior à Constituição, por força do artigo 102, III, b, à exceção da previsão contida no artigo 5º, § 3º da Lei Maior.

Com efeito, cumpre afiançar que as normas internacionais com conteúdo de direitos humanos, podem, por força do parágrafo 3º do artigo 5º da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 45, de 08 de dezembro de 2004, vir a ter natureza constitucional, se aprovadas, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros. Todavia, as normas internacionais que versem sobre outras matérias, incluindo as tributárias, não encontram arrimo constitucional, que privilegie a sua posição no sistema jurídico pátrio.

A mencionada norma do artigo 102 da Carta Magna prevê que compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, cabendo-lhe julgar, mediante recursos extraordinários, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

Estabelece, assim, dito dispositivo o controle da constitucionalidade dos tratados internacionais, demonstrando a existência de dois âmbitos de validade, com iniciativa de preservação da Soberania e preferência do direito interno constitucional ao internacional, o que caracteriza uma posição dualista.

Com relação às normas internas infraconstitucionais, a atual orientação jurisprudencial consolidou-se no sentido da inexistência de hierarquia dos tratados sobre a lei interna federal. Tal posicionamento foi adotado em decisão do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 80004-SE, 1977, que reformulou o entendimento, até então, predominante no direito

brasileiro, no sentido da superioridade da norma convencional. A referida decisão, considerando a existência de paridade normativa entre o tratado e a lei interna de caráter ordinário, não teve cunho unânime, fundamentando-se no voto vencedor do Ministro Cunha Peixoto, que, em síntese, consignou :

*“... Com efeito, se a Lei Uniforme transformou-se em direito positivo brasileiro, evidente que pode ser modificada ou revogada, como qualquer outro diploma legal. Do contrário, transformar-se-ia qualquer lei que procedesse de algum tratado em superlei, em situação superior à própria Constituição brasileira. (...)*

*Ademais, não existe, na Constituição, nenhum dispositivo que impeça ao membro do Congresso apresentar projeto que revogue, tácita ou expressamente, uma lei que tenha sua origem em um tratado. Pode Presidente da República vetar o projeto, se aprovado pelo Congresso, mas também, seu veto pode ser recusado. A lei, provinda do Congresso, só pode ter sua vigência interrompida, se ferir dispositivo da Constituição e, nesta, não há nenhum artigo que declare irrevogável uma lei positiva brasileira pelo fato de ter sua origem em um tratado. Do contrário, teríamos, então – e isto sim, seria inconstitucional – uma lei que só poderia ser revogada pelo Chefe do Poder Executivo, através da denúncia do Tratado ...” ( RTJ/83/822/823).*

No mesmo sentido, ratificando e esclarecendo a jurisprudência firmada no RE 80.004-SE, no que tange à paridade entre os tratados e a lei interna federal, manifestou-se, posteriormente, a Corte Suprema, no julgamento da ADIN 1480-3-DF, em decisão consubstanciada no voto do Ministro Celso de Mello, com as seguintes considerações:

*“Sabemos que os atos internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se no mesmo plano de validade e eficácia das normas infraconstitucionais. Essa visão do tema foi prestigiada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 80.004-SE(RTJ83/809, rel. para o acórdão Min. Cunha Peixoto), quando se consagrou, entre nós, a tese - até hoje prevalente na jurisprudência da Corte – de que existe, entre tratados internacionais e leis internas brasileiras, mera relação e paridade normativa”.<sup>12</sup>*

---

<sup>12</sup> José Souto Maior BORGES, *Curso de Direito Comunitário*, p.507.

Nesse julgado, a Corte Excelsa reafirma que os tratados, após a sua incorporação ao ordenamento nacional, encontram-se no plano das leis ordinárias, em posição inferior à Constituição Federal. Consagrada, dessa forma, no país, a hipótese de dualismo moderado, caracterizada pela existência de dois âmbitos de validade normativa, com inferioridade das normas do direito internacional em face das normas constitucionais e igualdade das normas de direito internacional em relação às infraconstitucionais. Nesse contexto, ocorrendo conflito entre norma de natureza constitucional e regra do direito internacional, prevalecerá sempre a primeira. Já os casos de conflitos entre normas internacionais e infraconstitucionais, a rigor, seriam resolvidos com aplicação dos critérios de posterioridade ou pelo princípio da especialidade.

Contudo, conceituado o critério cronológico como a revogação da lei vigente pela posterior, resulta a consideração de que nos conflitos entre tratados e leis não ocorre revogação. Isso porque, conforme ensina o professor Souto Maior, os tratados, celebrados que são pela República Federativa do Brasil, não podem ser revogados por lei federal, editada pela União, a quem a Constituição Federal não atribui competência para tanto. Como ato de origem plurilateral, portanto, ele não pode ser desfeito unilateralmente, salvo se extinto pela denúncia de uma das partes signatárias, quando o próprio tratado assim dispuser, ou consensualmente, em face de novo acordo das partes envolvidas.

Do mesmo modo que o tratado só pode ser formalmente, de maneira unilateral, revogado por sua denúncia, também uma lei federal só poderá ser revogada por outro ato correspondente, ou seja, lei superveniente, cuja elaboração obedeça ao mesmo procedimento e emane do órgão com idêntica competência relativa à criação da anterior.

Sobre a matéria, manifestou-se o Ministro Leitão de Abreu, no já mencionado julgamento do RE 80004-SE, nos seguintes termos:

*“ ... Não se diga que isto equivale a admitir que a lei posterior ao tratado e com ele incompatível reveste eficácia revogatória deste, aplicando-se, assim, para dirimir o conflito, o princípio *lex posterior derogat priori*. A orientação, que*

*defendo, não chega a esse resultado, pois, fiel à regra de que o tratado possui forma de revogação própria, nega que este seja, em sentido próprio, revogado pela lei. Conquanto não revogado pela lei, que o contradiga, a incidência das normas jurídicas constantes do tratado é obstada pela aplicação que os tribunais são obrigados a fazer das normas legais com aqueles conflitantes.(...), a lei posterior, em tal caso, não revoga, em sentido técnico, o tratado, este não voltaria a aplicar-se, na sua parte revogada, pela revogação pura e simples da lei dita revogatória. Mas como, a meu juízo, a lei não o revoga, mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis, voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas”( RTJ/83/8353-6).*

Da leitura do voto acima, infere-se que a lei posterior não revoga o tratado, em seu sentido técnico, uma vez que esse instrumento possui forma própria de revogação. Tal lei apenas afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatível. Não configurando, portanto, a hipótese de aplicação do princípio da posterioridade (*lex posterior derogat priori*), em sua acepção literal, segundo a qual a lei posterior revoga a anterior. A situação afigura-se, assim, como suspensão da eficácia da norma convencional, enquanto em vigor a lei posterior.

### **3.3 Quanto à Matéria Tributária**

No âmbito tributário, a integração das normas internacionais com as leis nacionais reveste-se de especificidade, em face da previsão contida no artigo 98 da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, dispositivo tido como princípio exposto disciplinador das relações sintáticas entre tratados e leis nacionais. Eis o seu teor:

*“Art. 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”*

A interpretação desta norma legal constitui um tema bastante polêmico, ensejando considerações controversas por parte da doutrina e também no âmbito jurisprudencial.

Discute-se a efetividade do poder que o artigo atribui às normas convencionais, ao dispor, expressamente, que tais normas revogam a legislação tributária interna.

Reside a questão em se precisar efetivamente se de fato o tratado de natureza tributária prevalece sobre as normas internas, conforme a previsão do artigo 98 do CTN. Senso contrário, se a paridade normativa vislumbrada no entendimento jurisprudencial vigente refere-se também à norma convencional tributária, de modo que a sua eventual primazia possa decorrer apenas dos critérios cronológico ou da especialidade.

Na lição do professor Paulo de Barros, *“há equívoco incontornável na dicção do artigo 98, porquanto não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira.”*<sup>13</sup>

Para Eduardo Sabbag, o tratado tributário pode revestir-se de especificidade, em se tratando de casos especiais em seu texto. Nessa condição a norma convencional passa a ensejar primazia em relação à lei interna. Isso em razão do princípio da especialidade, em decorrência do qual as normas especiais afastam as gerais. Entende o doutrinador que o artigo 98 do CTN não versa *“sobre supremacia hierárquica do tratado internacional, chancelando um desnivelamento hierárquico, mas a consagração do Princípio da Especialidade”*.<sup>14</sup>

Discorrendo sobre o tema, Luciano Amaro aduz que o exame da lei interna superveniente deve observar o tratado, naquilo em que possa afastar, limitar ou condicionar a aplicação daquela lei, com a qual deve ser harmonizada. Trata-se de hipóteses de normas especiais. Nesses casos, *“o conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (...) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral.”*<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup>. Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 76.

<sup>14</sup>. Eduardo de Moraes SABBAG, *Direito Tributário*, p. 117.

<sup>15</sup> Luciano AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 177.

A edição de lei posterior, contendo comandos inconciliáveis com o tratado vigente, observa o autor, é que determina a indagação acerca da hierarquia dos tratados sobre a lei. Criticando a posição de Alberto Xavier, que considera o artigo 98 como disposição de cunho declaratório de algo já implícito no ordenamento constitucional, Amaro entende que a eficácia dos tratados é questão constitucional, não condizendo, assim, na competência do referido artigo, como preceito infraconstitucional que é. Pondera, ainda, que a hipótese complica-se mais com a inclinação do Supremo Tribunal pela paridade normativa entre a lei interna e o tratado, ensejando, em caso de conflito, a revogação deste último. Arremata, assim, seu entendimento, aduzindo que:

*“... o art. 98 do Código Tributário Nacional seria inútil, porque, de um lado, lhe faleceria aptidão para impor o primado dos tratados, e, de outro, também lhe seria negada valia para explicitar a necessidade de harmonizar-se a lei interna (como norma geral) com a disciplina do tratado (enquanto norma especial), pois, (...) essa harmonização não depende do preceito inscrito naquele dispositivo legal”.*<sup>16</sup>.

Segundo Natanael Martins, *“o art. 98 do CTN é constitucional na medida em que buscou explicitar, tão-somente, um princípio que sempre esteve implícito em nosso sistema constitucional que consagra a prevalência das matérias contidas em tratados internacionais, enquanto deles a Nação fizer parte.”*<sup>17</sup>

Aliando-se ao entendimento predominante sobre o tema, Souto Maior considera que art. 98, não obstante sua referência ao termo revogação, só implica em primazia de aplicabilidade do tratado. Assim, no conflito entre o tratado e a lei, embora, ocorra a suspensão da eficácia da lei, cedendo lugar à aplicabilidade da norma convencional, permanece a validade das duas normas. Portanto, se o tratado perde a vigência, a lei tributária volta a ser aplicada de imediato. Bem observa o doutrinador, quando diz:

*“... como fundamento de eficácia dos tratados, além das normas de direito constitucional (CF, art. 5º, § 2º), destaca-se a norma: pacta sunt servanda. Que o*

---

<sup>16</sup>. Luciano AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 180.

<sup>17</sup>. *Apud* Leandro PAULSEN, *Direito Tributário*, p. 928.



*tratado tenha força obrigatória (efeito vinculante entre as partes) – isso significa: os direitos e obrigações nele estipulados, enquanto ato instituinte de normas, são derivados da norma de direito internacional geral, conforme a qual ‘os pactos devem ser cumpridos’. No fundo, trata-se de desdobramento do princípio mais originário de efetividade: os Estados devem comportar-se como, por costume, o tenham feito...”.*<sup>18</sup>

Para o referido autor, o artigo 98 constitui norma declaratória dos efeitos do ato internacional, e, essa declaratividade se ajusta a seus efeitos jurídicos. Ele entende que, sendo o tratado celebrado pela República Federativa do Brasil, como um todo unitário, envolvendo, portanto, a União, os Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, um dos seus efeitos será, eventualmente, a suspensão de eficácia da legislação interna, pois direito plurilateral internacional suspende a eficácia de direito unilateral nacional. Assim, afirma: “*De tudo isso decorre fenômeno que a doutrina moderna vem colocando em evidência: o do primado do direito dos tratados sobre o direito interno.*”<sup>19</sup>

O Supremo Tribunal Federal, manifestando-se sobre o tema, no julgamento do RE – 80.004-SE, limitou-se a considerar o artigo 98 do CTN aplicável apenas aos tratados – contratos. Com isso, ficava excluído da proteção do artigo os denominados tratados – leis, conforme se infere do voto Ministro Cunha Peixoto, de seguinte teor:

*“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 do 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”.*<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup>. José Souto Maior BORGES, *Curso de Direito Comunitário*, p. 503.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p. 503.

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 491.

A posição do Supremo Tribunal Federal veio ensejar uma série de problemas, no âmbito da aplicação do direito tributário. Doutrinadores criticam a decisão, declarando-a inconsistente, em virtude da fragilidade da sua fundamentação, baseada em classificação superada e sem sentido. A título de exemplo, registra-se a manifestação de Celso Mello, nos termos abaixo:

*“ ... a classificação dos tratados em tratado-lei e tratado-contrato é ultrapassada e não tem qualquer valor, inclusive nunca a doutrina chegou a um acordo o que era um e o que outro. E como dizem Combacau e Sur, nunca se conseguiu tirar ‘conseqüências jurídicas desta distinção’ (...) Contudo, no seus últimos acórdãos, o STJ não tem adotado a distinção entre tratado-lei e tratado-contrato.”*<sup>21</sup>

Os argumentos apresentados demonstram, inicialmente, que as normas internacionais de natureza tributária, sejam oriundas de tratado-contrato, sejam provenientes de tratado-lei, colocam-se, no ordenamento jurídico, em posição inferior às normas constitucionais. Contudo, diante da previsão do artigo 98 do Código Tributário Nacional, reforçada pelo artigo 4º da Constituição Federal, bem assim pelo princípio geral do direito da *pacta sunt servanda*, a norma internacional está apta a afastar a aplicabilidade da norma interna e não revogá-la, e, no mesmo entendimento, ela não está sujeita a ter os seus efeitos elididos por uma norma infraconstitucional, ainda que lhe seja posterior.

---

<sup>21</sup> Celso D. de Albuquerque MELLO, *Curso de Direito Internacional Público*, V. I, p. 130.

#### 4. CONCLUSÃO

Quedando-se na contramão do moderno pensamento, que busca compatibilizar a globalização com a soberania estatal, o Brasil, diante da falta de precisão da Constituição Federal, vem adotando, do ponto de vista jurisprudencial, uma posição superada.

De forma muito brilhante, Celso A. de Mello descreve o contexto, quando diz:

*“A tendência mais recente no Brasil é a de um verdadeiro retrocesso nesta matéria. No Recurso Extraordinário nº 80.004, decidido em 1978, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que uma lei revoga o tratado anterior. A grande maioria dos votos está fundamentada em autores antigos e dualistas, como é o caso de Triepel. Sustentar que a nossa Constituição é omissa nesta matéria significa apenas que a jurisprudência passa a ter um papel mais relevante, mas não que a jurisprudência possa ignorar a tendência atual do direito nesta matéria adotando uma concepção de soberania que desapareceu em 1919 ...”*<sup>22</sup>

No âmbito do direito tributário, reforça este entendimento o art. 98 do Código Tributário Nacional, com o claro objetivo de permitir o desenvolvimento do Brasil na sociedade internacional e, mais especialmente, a geração de novas oportunidades para os brasileiros, na conjuntura do mundo globalizado. Deste modo, não se pode admitir que uma norma proveniente de um veículo introdutor interno, tal como a lei, possa por em risco a consolidação dos ideais consagrados nos mais elevados princípios jurídicos, nomeadamente o da boa-fé e o da *pacta sunt servanda*.

Por certo, numa situação tal em que o tratado venha a ser afetado por lei nacional posterior, pode ocorrer que o país continue vinculado a compromisso internacional, em face de regra de tratado modificada por legislação interna, uma vez que o procedimento indicado para a extinção unilateral do tratado é a sua denúncia, no plano internacional. Decorre daí, a possibilidade de insegurança do país no âmbito internacional e, até mesmo, de inadimplência com os compromissos, internacionalmente, assumidos pelo Estado, aos interesses de seu

---

<sup>22</sup> Celso D. de Albuquerque MELLO, *Curso de Direito Internacional Público*, p. 131.

povo. De modo que, a desconsideração de tais compromissos deve ser reprovada, por configurar manifesta conduta temerária e de má-fé, como se infere das brilhantes palavras do professor José Souto Maior Borges, ao afirmar:

*“... há de ser o tratado observado pela legislação federal, estadual ou municipal superveniente. Que confiabilidade mútua (assente necessariamente na boa-fé das partes contratantes) poderia ter um tratado se uma das partes (ou pior: uma entidade federada interna), sequer pessoa de direito internacional, pudesse desfazer a seu talante o vínculo convencional? Um país, como o Brasil, que na ordem administrativa interna se rege pelo princípio da boa-fé (CF, art. 37, caput) não deve executar de má-fé os tratados que celebra”.*<sup>23</sup>

Das considerações trazidas à análise, resulta constatado que a posição adotada pelo país, para reger a relação entre as normas convencionais e sua lei interna, carece de reformulação, de modo a se coadunar com os anseios do direito internacional contemporâneo. Nessa perspectiva, o caminho apontado pela prática moderna é o da coexistência entre o direito nacional e o internacional, num sistema de regras, voltados para garantia dos direitos fundamentais do homem e do bem comum, rumo a integração dos povos e a evolução da sociedade internacional.

Firmada tal premissa, a melhor sistemática dos dispositivos legais e constitucionais aplicáveis ao tema conduz à conclusão de que a relação entre o tratado e a lei interna não comporta qualquer referência à revogação, em seu sentido literal. Do mesmo modo, não há que se falar em existência de paridade entre a norma convencional e a lei interna tributária, e, via de consequência, da aplicação do critério de posterioridade.

Com efeito, o artigo 98 do Código Tributário Nacional, sustenta a superioridade da norma convencional, em face da lei interna. Superioridade traduzida na prevalência da aplicabilidade dos tratados sobre a norma interna tributária, com fundamentos na eficácia atribuída às normas internacionais pelas regras do direito costumeiro, especificamente, o

---

<sup>23</sup>. José Souto Maior BORGES, *Curso de Direito Comunitário*, p. 505.

princípio da *pacta sunt servanda*, alicerçada nas disposições constitucionais brasileiras que consagram os princípios do direito internacional público.

A interpretação nessa linha das disposições que regem a integração do direito internacional e o direito interno tributário, sem dúvida, garante a confiabilidade do país no cenário internacional, sem ferir a soberania nacional e a independência estatal, nas relações internacionais . Afinal, somente com o equilíbrio desses elementos é que o Brasil alcançará o desenvolvimento satisfatório e com respeito no mundo globalizado.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*; 9ª ed.; São Paulo; Saraiva; 2003.

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados Internacionais no Direito Brasileiro**; 1ª ed.; Rio de Janeiro; Forense; 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**; São Paulo; Saraiva; 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros **Curso de Direito Tributário**; 14ª ed.; São Paulo; Editora Saraiva; 2002.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito Internacional Público: parte geral**; São Paulo; Editora Revista dos Tribunais; IELF; 2004; V.2.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**; 15ª ed.; Rio de Janeiro; Renovar; 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**; 8ª ed.; Porto Alegre: Livraria do Advogado; 2006.

SABABAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito/Direito Tributário**; 5ª ed.; São Paulo; DPJ; 2004.

SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**; 15ª ed.; São Paulo; Saraiva; 2002.