

DIREITO TRIBUTÁRIO E TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

Octavio Campos Fischer¹

Eduardo Biacchi Gomes²

Resumo: O presente estudo analisa o problema dos tratados internacionais em matéria tributária à luz da Constituição de 1988, com enfoque a partir do art. 98 do CTN e da competência para a concessão de isenções de tributos estaduais e municipais. Isto é, o problema da isenção heterônoma. A abordagem volta-se especialmente para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, na ausência de uma regulamentação constitucional mais clara, tem procurado adequar a interpretação constitucional aos novos tempos de globalização e inserção econômica.

Abstract: This study examines the problem of international tax treaties in the light of the 1988 Constitution, with emphasis from art. 98 of the CTN and the power to grant exemptions from state and local taxes. The approach turns especially to the jurisprudence of the Supreme Court, which, in the absence of a clear constitutional rules, has sought constitutional interpretation to suit the new era of globalization and economic integration.

¹ Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Doutor e Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Professor do Programa de Mestrado em Direito das Faculdades Integradas do Brasil

² Estágio pós-doutoral na Universidade Federal do Rio de Janeiro, com estudos realizados na Universidade de Barcelona, Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná, Vice coordenador do Programa de Mestrado em Direito das Faculdades Integradas do Brasil, Professor colaborador do Programa de Pós Graduação stricto sensu da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Professor do curso de Direito do Centro Universitário Uninter. ebgomes@me.com

Palavras-chave: Tratados Internacionais - Tributação – Isenções de Tributos Estaduais e Municipais

Keywords: International Treaties - Taxation - Exemptions from State and Municipal Taxes

INTRODUÇÃO



As questões jurídicas relacionadas a tratados internacionais e sua relação com a ordem jurídica brasileira ainda provocam profundas e importantes discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

Este tema toma maior vulto quando se está diante de problemas relacionados, de um lado, a direitos humanos – pela sua destacada sensibilidade nas relações sociais e com os poderes públicos – ou, de outro, à tributação. Neste último caso, percebe-se que, por vezes, há inclusive dois espaços distintos de discursos jurídicos: o dos internacionalistas e dos tributaristas. Cada um com seus pontos de partida e valores pré-estabelecidos apontam para caminhos diferentes.

O fato é que, para além da importância conferida aos tratados de direitos humanos, há um certo desprestígio de parte de constitucionalistas e internacionalistas para com os tratados que envolvem problemas de tributação. Para estes, a atenção é dada somente – ou quase exclusivamente – pelos tributaristas.

O quadro se torna mais dramático quando se percebe que boa parte dos tratados internacionais assinados pelo Brasil refere-se à matéria tributária, o que abre espaços para problemas de grande magnitude. Não se pode imaginar que o Brasil, simplesmente porque ainda adota a teoria dualista da incorporação dos tratados, possa se comportar como se, no âmbito internacional, fosse uma pessoa diversa do que é no âmbito interno; podendo seguir ordenamentos jurídicos conflitantes.

É sob esta diretriz que se tem que pensar quando um tratado concede benefícios de tributos estaduais ou municipais. Se assim não for, não só a credibilidade internacional restará afetada, como também o desenvolvimento das relações comerciais internacionais.

Pretende-se neste estudo realizar, então, uma análise do princípio do tratamento nacional, a partir do Gatt/94, com os problemas referentes à interpretação da natureza e eficácia dos tratados em matéria tributária.

1. A OMC E O GATT/94

Dentro do Direito Internacional do Comércio, um dos temas mais relevantes diz respeito ao funcionamento da Organização Mundial do Comércio e as cláusulas contidas no GATT/94 (Acordo Geral de Tarifas e Comércio).

A Organização Mundial do Comércio (OMC) foi resultado da Rodada Uruguai, 1986 e que terminou em Marraquech no ano de 1994. Trata-se de uma organização internacional de caráter multilateral, sediada em Genebra na Suíça e que tem por finalidade promover o livre comércio através de sua regulamentação.

Atualmente, a OMC é composta por 159 (cento e cinquenta e nove) países membros, sendo que a adesão da República Federativa do Brasil ocorreu em 1º de janeiro do ano de 1995.³

Especialmente e dentro do que interessa abordar dentro do presente artigo, anteriormente à criação da OMC, o GATT/47 (que o Brasil também era parte), era o tratado que tinha por objetivo regulamentar as políticas referentes a redução de barreiras tarifárias, principalmente a redução das alíquotas dos impostos de importação e de exportação.

³ http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org6_s.htm (acesso em 24 de junho de 2014).

De acordo com Welber Barral:

“Com efeito, ao término da Segunda Guerra, já era visível a prevalência econômica norte-americana e a inutilidade de se buscar um acordo multilateral que não abrangesse a economia daquele país, cujo Congresso já manifestara preocupação, ao longo de 1947, com a criação da Organização Internacional do Comércio. Desta forma, os negociadores norte-americanos em Genebra adotaram duas vias: a negociação de um acordo geral sobre tarifas, baseando-se nos acordos comerciais bilaterais anteriores à guerra; e a redação de uma proposta para a carta da OIC (...)”⁴.

Todavia, tendo em vista o início da Guerra Fria, os Estados Unidos não demonstraram interesse na criação da Organização Internacional do Comércio, vez que o Congresso norte-americano tendo em vista a alteração da política exterior norte-americana, que doravante passava a preocupar-se com os temas do combate à expansão do comunismo soviético.

Aliás, sobre o período acima, bem ilustram Thomas & Meyer, ao comentarem que “(...) this suspicion being initiated by the developing Cold War between the United States and the USSR (...) In December of 1950 the Truman Administration in the U.S. quietly dropped approval of the Havana Charter from its legislative agenda”⁵.

De acordo com Thomas & Meyer, as primeiras Rodadas de Negociação, realizadas dentro do GATT/47 não foram decisivas para o tema da redução das barreiras tarifárias, que somente foi efetivamente concretizada na Rodada de Tóquio (1973/1979)⁶.

Com a criação da Organização Mundial do Comércio, o GATT/47 foi alterado pelo GATT/94. Em termos de livre-comércio, importante destacar dois princípios basilares do

⁴ Barral, Welber. *Dumping e Comércio Internacional. A Regulação Antidumping após a Rodada Uruguai*. Forense:Rio de Janeiro, 2000. P. 78.

⁵ Jeffrey S. Thomas; Michael A. Meyer. *The new rules of global trade. A guide to the World Trade Organization*. Carswell:Canadá; 1997. P. 5.

⁶ Obra e autores acima citados, -p.6.

GATT/94, de forma a trazer repercussões dentro dos ordenamentos jurídicos dos Estados, inclusive em matéria tributária.

Tem-se aqui a aplicação do Princípio da Cláusula da Nação Mais Favorecida (artigo I do GATT)⁷, através do qual sempre que um país membro da OMC conceder uma vantagem comercial a um outro país membro da mesma organização, ela deverá ser estendida aos demais países membros, tendo em vista que as políticas e negociações comerciais dentro da OMC devem ser claras, justas e transparentes.⁸

Junto ao *princípio da cláusula da nação mais favorecida*, que dentro da OMC é considerada como a *pedra angular* das negociações comerciais, há que se agregar o *princípio do tratamento nacional*, artigo III do GATT/94⁹, através do qual a

⁷ Article I: General Most-Favoured-Nation Treatment

1. With respect to customs duties and charges of any kind imposed on or in connection with importation or exportation or imposed on the international transfer of payments for imports or exports, and with respect to the method of levying such duties and charges, and with respect to all rules and formalities in connection with importation and exportation, and with respect to all matters referred to in paragraphs 2 and 4 of Article III,* any advantage, favour, privilege or immunity granted by any contracting party to any product originating in or destined for any other country shall be accorded immediately and unconditionally to the like product originating in or destined for the territories of all other contracting parties. (http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/gatt1994_01_e.htm) - acesso em 24 de junho de 2014.

⁸ GOMES, Eduardo Biacchi. Manual de Direito da Integração Regional. 2a. Ed. Juruá:Curitiba, 2014. Pp. 47 e 48.

⁹ Article III*: National Treatment on Internal Taxation and Regulation

1. The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture, processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.

2. The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.

(http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/gatt1994_02_e.htm#a)

mercadoria estrangeira – que ingressa no território de um determinado Estado – deverá ter o mesmo tratamento (inclusive o tributário) do que o seu similar nacional.¹⁰

Assim é que, de acordo com Luciane Amaral Corrêa, “o artigo III 2 do GATT/94 (...) exige tratamento tributário idêntico para produtos domésticos e produtos similares importados. Dessa maneira, toda vez que um produto doméstico gozar de isenção de tributos estaduais e municipais, os produtos similares importados, por força daquela cláusula também deverão ser beneficiados com tal isenção”¹¹, de forma a evitar um tratamento diferenciado e – conseqüentemente – protecionista aos produtos nacionais, em detrimento aos estrangeiros.

Esta questão fez surgir interessante debate, de um lado, sobre a natureza do tratado internacional em matéria tributária, por força do contido no art. 98 do CTN, e, de outro, sobre a possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratado.

2. TRATADOS INTERNACIONAIS E TRIBUTAÇÃO: AINDA O PROBLEMA DO ART. 98 DO CTN

O tema dos Tratados Internacionais em matéria tributária tornou-se extremamente atual e importante no Brasil com o advento da Constituição de 1988.

A complexa configuração constitucional, aliada à abertura e inserção econômica do país no cenário internacional e ao movimento de globalização, abriu espaço para diversas discussões, algumas delas ainda não de todo solvidas.

Chama a atenção que, passados mais de 40 (quarenta)

rticle3A4) acesso em 24.06.2014).

¹⁰ Obra e autor acima citados, p. 53.

¹¹ Luciane Amaral Corrêa. A cláusula do tratamento nacional em material tributária do GATT/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face do artigo 151, III da Constituição Federal de 1988. Revista de Informação Legislativa, Brasília, 38, n. 153, jan/mar de 2002, p. 42.

anos, a validade e o conteúdo do art. 98 do CTN, ainda não encontra interpretação uniforme.

É importante notar que sua origem fundou-se em interpretação dominante do STF à época da edição do Código Tributário Nacional:

“Isenção fiscal. Tratado com Pais estrangeiro. Interpretação do tratado”¹².

Daí porque se prescreveu que:

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

Posteriormente, como se sabe, o Supremo Tribunal Federal passou a adotar outra orientação, no sentido de que os tratados internacionais não se encontram em patamar superior às demais leis infraconstitucionais. Aliás, assentou-se que têm natureza/eficácia de lei ordinária, não lhe sendo possível, inclusive, versar sobre matéria de competência de lei complementar:

“CONVENÇÃO DE GENEVRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEVRA QUE PREVIU UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA ÀS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC-LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATÓRIO DA NOTA PROMISSÓRIA EM REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIÁRIO, INEXISTENTE SERÁ ELE SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO EXTRA-

¹² ACi 9583 embargos, Relator(a): Min. Lafayette De Andrada, Tribunal Pleno, julgado em 22/06/1950, DJ 10/08/1950, p. 7266.

ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO”¹³

Esta orientação continuou a prevalecer mesmo após o advento da Constituição de 1988:

E M E N T A: - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONVENÇÃO Nº 158/OIT - PROTEÇÃO DO TRABALHADOR CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA - ARGUMENTO DE ILEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DOS ATOS QUE INCORPORARAM ESSA CONVENÇÃO INTERNACIONAL AO DIREITO POSITIVO INTERNO DO BRASIL (DECRETO LEGISLATIVO Nº 68/92 E DECRETO Nº 1.855/96) - POSSIBILIDADE DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - ALEGADA TRANSGRESSÃO AO ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E AO ART. 10, I DO ADCT/88 - REGULAMENTAÇÃO NORMATIVA DA PROTEÇÃO CONTRA A DESPEDIDA ARBITRÁRIA OU SEM JUSTA CAUSA, POSTA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE TRATADO OU CONVENÇÃO INTERNACIONAL ATUAR COMO SUCEDÂNEO DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELA CONSTITUIÇÃO (CF, ART. 7º, I) - CONSAGRAÇÃO CONSTITUCIONAL DA GARANTIA DE INDENIZAÇÃO COMPENSATÓRIA COMO EXPRESSÃO DA REAÇÃO ESTATAL À DEMISSÃO ARBITRÁRIA DO TRABALHADOR (CF, ART. 7º, I, C/C O ART. 10, I DO ADCT/88) - CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA AÇÃO NORMATIVA DO LEGISLADOR INTERNO DE CADA PAÍS - POSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DAS DIRETRIZES CONSTANTES DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT ÀS EXIGÊNCIAS FORMAIS E MATERIAIS DO ESTATUTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO - PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR DEFERIDO, EM PARTE, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. PROCEDI-

¹³ RE 80004, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/1977, DJ 29-12-1977, p. 9433, p. 0809.

MENTO 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 consequência, 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 SIS-

TEMA 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. LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA CONVENÇÃO Nº 158/OIT, DESDE QUE OBSERVADA A

INTERPRETAÇÃO CONFORME FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única consequência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em consequência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10)¹⁴.

Por certo que houve muita discussão sobre esta questão, em razão, especialmente, do contido no §2º do art. 5º da CF/88¹⁵, que levou muitos doutrinadores a defender que, ao menos no que se refere a tratados que versam sobre direitos humanos, estes possuem natureza constitucional e não infraconstitucional.

É interessante notar que, posteriormente, a inserção do §3º no art. 5º da CF/88, trouxe ainda mais perplexidade, porque, ao invés de solucionar o impasse doutrinário e jurisprudencial, apenas impôs um comando que não seria necessário:

“§ 3º 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

¹⁴ ADI 1480 MC, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18/05/2001, p. 429.

¹⁵ “§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

constitucionais”. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Afinal, tal norma não determinou que todos os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos terão necessariamente natureza de norma constitucional, mas apenas conferiu ao Congresso Nacional a faculdade de aprova-los através do mesmo procedimento de edição de emendas constitucionais e, portanto, torna-los equivalentes a estas (o que antes da mudança na Constituição, também, não era proibido).

A rigor e sinteticamente, poder-se-ia dizer que aquele entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de equiparar tratados e leis ordinárias, não foi alterado com o advento do §3º do art. 5º supra, mas apenas se possibilitou aprovar tratado pelo procedimento de emenda constitucional.

De qualquer sorte, a discussão doutrinária suscitada com a inserção do supracitado §3º, possibilitou uma nova análise da matéria pelo Supremo Tribunal Federal.

Tal se deu no famoso e histórico julgamento de processos versando sobre a invalidade da prisão civil de depositário infiel, dentre eles o Recurso Extraordinário nº 349.703:

“PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 5º 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). ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA. DECRETO-LEI Nº 911/69. EQUIPAÇÃO DO DEVEDOR-FIDUCIANTE AO DEPOSITÁRIO. PRISÃO CIVIL DO DEVEDOR-FIDUCIANTE EM FACE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. A prisão civil do devedor-fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que: a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso, em sua tríplice configuração: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; e b) o Decreto-Lei nº 911/69, ao instituir uma ficção jurídica, equiparando o devedor-fiduciante ao depositário, para todos os efeitos previstos nas leis civis e penais, criou uma figura atípica de depósito, transbordando os limites do conteúdo semântico da expressão "depositário infiel" insculpida no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição e, dessa forma, desfigurando o instituto do depósito em sua conformação constitucional, o que perfaz a violação ao princípio da reserva legal proporcional. Recurso Extraordinário Conhecido e Não Provido¹⁶.

Perceba-se que se analisou a relação de hierarquia entre tratado firmado em 1992 (portanto, antes do advento do supracitado §3º do art. 5º da CF/88) e uma lei infraconstitucional (Decreto-Lei), para se decidir que “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 infra-

¹⁶ RE 349703, Relator: Min. Carlos Britto, Relator p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/2008, DJe-104 de 04-06-2009, Publicado em 05-06-2009

constitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão”¹⁷.

Passamos a ter uma alteração no entendimento firmado em 1977. Os tratados de direitos humanos passaram a ter natureza supralegal (ainda que infraconstitucional), a não ser que viessem a ser aprovados de acordo com o procedimento do §3º do art. 5º da CF/88. Todavia, os demais tratados continuariam a ter a natureza e a eficácia de lei ordinária.

De outro, em matéria tributária, mesmo considerando os tratados que não versam sobre direitos humanos, ainda continua em vigor o art. 98 do CTN, que, como citado acima, estabelece a superioridade dos tratados sobre a legislação infraconstitucional.

É interessante notar que se está tratando de um dispositivo que já vigora há quase cinquenta anos e que conviveu com diferentes interpretações judiciais.

Poder-se-ia dizer que o art. 98 do CTN ostenta uma inconstitucionalidade formal, pois somente à Constituição caberia estipular normas de competência e, assim, eventual hierarquia normativa.

Não foi esse, porém, o entendimento desenvolvido pela jurisprudência pátria. Em importantes julgados, desde há muito tempo e de forma correta, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a validade do art. 98 do CTN:

“ESTABELECID A ISENÇÃO DO IPI, POR LEI, A DETERMINADOS PRODUTOS NACIONAIS, TAL ISENÇÃO SE ESTENDE A IDENTICOS PRODUTOS IMPORTADOS DO EXTERIOR DE PAISES SIGNATARIOS DO GATT, POR FORÇA DO ART. III, PARTE II DO REFERIDO TRATADO E DO ART. 98 DO CTN. PRECEDENTES.

¹⁷ Veja-se, sobre isto, o estudo de SILVA, Christine Oliveira Peter da. A histórica decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a possibilidade de prisão civil do depositário infiel: considerações sobre o RE 466.343. In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet e VALE, André Rufino. A jurisprudência do STF nos 20 anos da Constituição. São Paulo: Saraiva-IDP, 2010, p. 85-93.

RECONHECIDO E PROVIDO”¹⁸.

“ICM. ALIQUOTA REDUZIDA. IMPORTAÇÃO DE MAQUINAS PARA INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DA EMPRESA. SIMILAR NACIONAL. SÚMULA 575 PARAGRAFO 11 DO ART. 23 DA EC N. 1/69, COM A ALTERAÇÃO DO EC N. 23/83. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. Tem-se orientado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o paragrafo 11 do art. 23 da Constituição Federal anterior, na redação da EC n. 23/83, não alterou a regra de que, se a legislação local concede isenção do ICM a saída de determinado produto, essa isenção por igual se estende ao similar importado de país signatário do GATT ou da ALALC, e isso porque, como assinado no acórdão do RE 115.773-SP, a lei instituidora da isenção " tem de ser interpretada, para não ofender o disposto no art. 98 do CTN, como aplicavel a todos os casos que não os ressalvados, em virtude de extensão de isenção pelos tratados internacionais"¹⁹.

O mais adequado seria que tal questão fosse claramente registrada pela Constituição, para prestigiar o princípio da segurança jurídica. O fato é que, diante da internacionalização das relações sociais e jurídicas, não há mais espaço para se admitir que um tratado internacional – mesmo que não verse sobre direitos humanos - tenha a mesma hierarquia de uma lei infraconstitucional.

Seria importante o Constituinte alterar a Carta Magna para registrar, definitivamente, que todos os tratados internacionais têm natureza supralegal, exceto os de direitos humanos, que, obrigatoriamente (e não facultativamente, como dispõe o §3º do art. 5º da CF/88) têm natureza constitucional.

Afinal, neste específico ponto, compartilha-se a tese de Valério de Oliveira Mazzuoli, no sentido de que “os tratados internacionais de direitos humanos incorporados à ordem jurídica brasileira têm status de norma constitucional, independen-

¹⁸ RE 86035, Relator: Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, julgado em 19/11/1976, DJ 31-12-1976, p.11240.

¹⁹ RE 114063, Relator: Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julgado em 16/04/1991, DJ 31-05-1991, p. 7239.

temente de maioria aprobatória no Congresso Nacional, pelo simples fato de entendermos que tais instrumentos têm um fundamento ético que ultrapassa qualquer faculdade que queira o Estado ter (em seu domínio reservado) de alocá-los em ‘níveis’ previamente definidos²⁰.

O mais intrigante é considerar que existem direitos humanos – que apesar do regime de cláusula pétrea a eles conferido pelo §4º do art. 60 da CF/88 – que não são normas constitucionais. Teríamos, então, dois regimes de direitos humanos: os constitucionais e os não constitucionais. Aqueles, que não podem ser revogados por emenda constitucional e os outros que podem ser objeto de revogação (com denúncia do tratado), porque foram aprovados antes do advento do supracitado §3º do art. 5º!

Fica a indagação: seriam, então, direitos humanos de menor importância?

Por certo que não. Uma resposta afirmativa seria inadmissível sob o ponto de vista da lógica e da moral constitucional. Porém, se este problema não foi vislumbrado pela jurisprudência, urge que o Constituinte reformador tome as devidas providências.

3. TRATADOS INTERNACIONAIS, ISENÇÕES HETERÔNOMAS E O ART. 151, III DA CF/88: UMA ANÁLISE A PARTIR DO GATT/94

De certa forma, a discussão a respeito do art. 98 do CTN sempre esteve e ainda está, umbilicalmente, ligada ao problema das isenções heterônomas concedidas por meio de tratados internacionais.

Não se pretende, aqui, discorrer sobre o polêmico concei-

²⁰ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. A tese da supralegalidade dos tratados de direitos humanos. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 14, n. 2107, 8 abr. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/12584>>. Acesso em: 3 ago. 2014.

to de isenção. Por certo que a doutrina atual superou o equívoco do Código Tributário Nacional (art. 175) em aponta-la como um instituto que provoca a exclusão do crédito tributário (*dispensa legal do tributo*); simplesmente porque, na isenção, o crédito tributário não chega a nascer, de modo que não se pode excluir o que não chegou a existir! Nas lições precisas de Souto Maior Borges: “Na relação jurídica tributária existe a respectiva obrigação do sujeito passivo; na relação jurídica de isenção, ao contrário, não existe obrigação tributária principal”.²¹

Por isto que Souto Maior Borges desenvolveu a ideia de que a isenção é uma hipótese de não incidência qualificada em lei²².

Sabe-se, porém, que as isenções possuem um destacado regime jurídico constitucional. De um lado, porque a sua concessão deve observar os princípios constitucionais tributários (igualdade, capacidade contributiva etc.). De outro, porque há regras constitucionais que especificamente aprofundam o comando de certos princípios.

O §6º do art. 150 da CF/88 encaixa-se em tal situação. Ele estende o princípio da legalidade – que, na sua formulação geral do art. 150, I, CF/88, abrange somente as situações de criação e de majoração de tributos – para os casos de concessão de benefícios fiscais:

“§6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Este comando é complementado pelo art. 151, III, também, da CF/88:

“Art. 151. É vedado à União:
(...)

²¹ Teoria geral da isenção tributária. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 164.

²² Op. cit., p. 183-185.

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Portanto, o que se tem é que somente lei específica, do ente federativo que tem competência para tributar, é que pode conceder benefícios fiscais, porque, nas lições de Souto Maior Borges, “o poder de isentar é hoje decorrente ou implícito na competência constitucional da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios”²³. Não se admite – como na ordem constitucional anterior (art. 19, §2²⁴) – o que se convencionou chamar de isenção heterônoma²⁵. E isto porque, não fosse assim, estaria em risco um princípio fundamental: o federativo. Admitir que um ente federativo conceda isenção de tributo de competência de outro ente federativo – salvo se houver permissão constitucional explícita²⁶ – é abrir as portas para quebrar o pacto federativo; simplesmente porque um ente federativo poderia cercear a autonomia financeira do outro (o que, por si só, já seria um problema) e, assim, poderia gerar uma nova modalidade de guerra fiscal.

Mas, o debate sobre as isenções heterônomas abriu espaço para discutir a validade das isenções concedidas em tratados internacionais²⁷. Resumidamente, de um lado, encontramos

²³ Op. cit., p. 251.

²⁴ “A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.”

²⁵ Explica Sacha Calmon Navarro Coelho que “as isenções são autonômicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autonômica é a isenção concedida pelo Poder Legislativo de pessoa jurídica de Direito Público titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma pessoa jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo objeto da isenção. A isenção heterônoma é a isenção de tributo de alheia competência” (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 325)

²⁶ São exemplos o art. 155, §2º, XII, “e” e o art. 156, §3º, II, ambos da CF/88. Ainda que aqui se tenha o caso de previsão de competência de lei complementar de caráter nacional e não de uma lei complementar editada pela União Federal enquanto ente federativo.

²⁷ Para se ter uma ideia da magnitude que alcançou o tema, o destacado jurista Ives

aqueles que entendem que o art. 151, III da CF/88, impede isenções heterônomas, inclusive as veiculadas por meio de tratados internacionais. É o que sustentou o ministro aposentado do Superior Tribunal de Justiça José Augusto Delgado, advertindo, porém, que “A disciplinação de tributos estaduais e municipais pelo Tratado de Assunção são poderá ser aceita, em nosso ordenamento jurídico, se merecer aprovação de legislação estadual”²⁸. Está no fundamento dessa posição o já mencionado princípio federativo, para resguardar a autonomia financeira dos entes federativos.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado está na linha dos autores que sustentam que “Ao celebrar um tratado internacional, a União não atua como pessoa jurídica de Direito Público interno, que compartilha com Estados e Municípios o poder de tributar nos termos estabelecidos pela Constituição Federal, mas como pessoa jurídica de Direito Internacional, representando toda a nação brasileira”²⁹, de modo que o art. 151, III da CF/88, nem o princípio federativo se aplicam em tais casos.

Esta parece ser a melhor solução para a questão.

Assim é que, dentro do chamado diálogo entre jurisdições (internacional e nacional), tem-se o chamado controle de convencionalidade realizado pelo Supremo Tribunal Federal em temas afetos ao meio ambiente, que se trata de uma preocupação global, no qual se pode perceber que isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais sequer po-

Gandra da Silva Martins, em um dos volumes de sua tradicional e respeitad ssima coleção “Pesquisas Tributárias”, organizou debate e coletou estudos sobre a tributação no Mercosul, onde mais de três dezenas de tributaristas foram conclamados a debater, dentre algumas questões, se “O Tratado de Assunção, bem como os acordos posteriores e complementares, podem disciplinar tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções nessas esferas (art. 151, III)?” (Tributação no Mercosul. São Paulo: RT, 1997).

²⁸ Aspectos tributários no Tratado de Assunção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Idem*, p. 71.

²⁹ Tratados internacionais e isenções de tributos estaduais e municipais. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2009, n  164, p. 70.

dem ser consideradas como isenções heterônomas:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido³⁰.

Portanto, não há que se apontar violação alguma ao ordenamento constitucional, no que diz respeito à invasão de competência tributária, vez que, no plano internacional é de competência do Presidente da República, celebrar tratados, acordos ou atos internacionais, desde que referendados pelo Congresso Nacional³¹. Ademais, internacionalmente cabe à República Federativa do Brasil (que representa os demais entes federativos), celebrar tratados com outros Estados, assim como integrar organizações internacionais, como é o caso da Organiza-

³⁰ RE 229096, Relator: Min. Ilmar Galvão, Relatora p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 de 11-04-2008.

³¹ Artigo 84, VIII e 49 I da Constituição Federal de 1988.

ção Mundial do Comércio.

Incontestável, portanto, a necessidade de a República Federativa do Brasil, enquanto Estado parte do GATT/94, cumprir com as disposições daquele tratado, sob pena de ser responsabilizado internacionalmente.

De acordo com Luciane Amaral Corrêa:

“A conjugação das vontades do Poder Executivo e Legislativo resta evidenciada na celebração do GATT/94, cujo texto foi aprovado pelo Congresso Nacional por meio do decreto legislativo 30 de 15 de dezembro de 1994, tendo o Brasil ratificado o tratado por meio do depósito do respectivo instrumento (...) em 21 de dezembro de 1994 (...) O GATT/94 foi incorporado à ordem interna por meio do decreto 1355/94, estando dessa forma em vigor na ordem interna brasileira. Irretocável, portanto, a celebração do GATT/94, o comprometimento do Brasil no plano internacional daí decorrente e sua validade no plano interno”.³²

Há que se mencionar que a isenção tributária (denominada de convencional, como são os casos do GATT/94), decorre da celebração de tratados e, bem por isto, com base nesse raciocínio, o Min. Nelson Jobim, acompanhado pela maioria do plenário do Supremo Tribunal Federal, concluiu “ser inconstitucional, com fundamento no art. 150, II da CF/88 a exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os Convênios de isenção de empresas estrangeiras”.³³

Ademais, o voto do Ministro Nelson Jobim é esclarecedor ao admitir ser possível e, portanto, constitucional o ordenamento jurídico brasileiro “receptionar isenção derivada de tratado”, visto que – conforme mencionado acima – “isenção

³² Obra e autor acima citados, p. 52.

³³ STF, Adin. 1.600, DJ 20.06.2003 (voto Ministro Nelson Jobim). Ver, sobre o assunto, o estudo de BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. *Tratados Internacionais Tributários*, p. 493. In: MAZZUOLLI, Valério de Oliveira e BAPTISTA, Luiz Olavo. *Doutrinas essenciais de direito internacional*. vol. 1. São Paulo: Editora RT. 2012.

convencional (decorre) de tratado internacional. Quanto a essa última, direito brasileiro o que prescreve é a sua obediência pela Nação (União, estados, Distrito Federal e Municípios”.³⁴

Portanto, a República Federativa do Brasil, ao ratificar um tratado e no caso específico do presente artigo em matéria tributária, pela aplicação do princípio *pacta sunt servanda*, tem o dever e a obrigação de cumpri-lo, sob pena de ser responsabilizado internacionalmente. Além disto, a própria Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, 1969 assegura o primado do direito internacional frente o direito interno.³⁵

Perceba-se, inclusive, que, sobre a responsabilidade internacional, assim manifesta-se a doutrina:

“Toda a ordem jurídica pressupõe que os sujeitos de direito assumam a sua responsabilidade logo que seus comportamentos produzam dano aos direitos e interesses de outros sujeitos de direito. (...) O artigo 3º da C.D.I. sobre responsabilidade internacional do Estado estipula que: ‘Existe facto internacionalmente ilícito do Estado quando: a) um comportamento consistindo numa acção ou omissão é atribuível em conformidade com o direito internacional, ao Estado; e b) que este comportamento constitua uma violação de uma obrigação internacional’”.³⁶

A título de curiosidade, importante destacar que em 19 de dezembro do ano passado, a União Europeia interpôs perante à Organização Mundial do Comércio uma queixa com o intuito de questionar a política tributária brasileira dentro do setor automobilístico e a respectiva diminuição das alíquotas de fábricas automotivas que se instalam em território brasileiro.³⁷

Dentro do sistema da Organização Mundial do Comércio,

³⁴ Obra e autor acima citados, p. 493.

³⁵ Artigos 26 e 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, 1969.

³⁶ Nguyen Quoc Dinh; Patrick Daillier; Alain Pellet. Direito Internacional Público. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 4a. ed. 1992. Pp. 679 e 682.

³⁷ http://economia.terra.com.br/operacoes-cambiais/operacoes_empresariais/politica-tributaria-brasileira-desagrada-paises_euro-peus,13f281bb15863410VgnVCM10000098cceb0aRCRD.html (acesso em 25 de junho de 2014).

na hipótese de infração do Estado ao disposto no GATT/94, a responsabilidade internacional deverá ser apurado através do sistema de solução de controvérsias (OSC).

Sobre o tema, assim posiciona-se a doutrina:

“O sistema de solução de controvérsias está previsto no Anexo 2 da Ata final da Rodada Uruguai, incumbindo ao OSC, como órgão administrador, auxiliado por grupos especiais, criar painéis (grupos de peritos, que deverão emitir relatório sobre o caso), monitorar o cumprimento das decisões proferidas pelos painéis, autorizar a suspensão de concessões e informar a OMC sobre o andamento dos litígios. Existe ainda na organização o Órgão Permanente de Apelação, com a finalidade de rever as decisões dos *painéis*”.³⁸

De acordo com o que estabelece Vera Thorstensen, um dos próprios objetivos da Organização Mundial do Comércio, além de se “constituir em um foro para as negociações das relações comerciais entre os estados membros, com objetivo de criar ou modificar acordos multilaterais de comércio (objetiva) administrar o entendimento (*understanding*) sobre Regras e Procedimentos relativos às Soluções de Controvérsias, isto é administrar o “tribunal” da OMC (e) administrar o mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais (*Trade Policy Review Mechanism*) que realiza revisões periódicas de Comércio Externo de todos os membros da OMC, acompanhando a evolução das políticas apontando os temas que estão em desacordo com as regras negociadas.”³⁹

Aliás, o próprio ordenamento jurídico da OMC criou um

³⁸ Eduardo Biacchi Gomes e Luis Alexandre Carta Winter. *Direito Econômico e Democracia: Os EUA, O sistema de solução de controvérsias da OMC e o caso do Algodão (OSC –DS-267-USA)*. Anais XIX Conpedi, Fortaleza, 2010. (<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3216.pdf>), acesso em 25 de junho de 2014.

³⁹ HORSTENSEN, Vera. *A OMC - Organização Mundial do Comércio e as negociações sobre investimentos e concorrência*. *Rev. bras. polít. int.*, Brasília, v. 41, n. 1, June 1998. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-73291998000100004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 25 de junho de 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-73291998000100004>.

sistema próprio, através do qual dentro do comércio internacional, o Órgão de Solução de Controvérsias exerce a competência para dirimir as controvérsias existentes entre os Estados, o que se traduz em uma nova “dinâmica” do direito internacional público, de forma a se buscar “efetivos mecanismos jurídicos de autolimitação aptos a coibir um indesejável *modus vivendi* potencial conflitual, baseado em condutas unilaterais.”⁴⁰

Em relação ao mecanismo de aplicação de sanções, conforme aponta Jorge Fontoura, cabe ao próprio Estado sucumbente informar a forma e os meios através dos quais cumprirá as sanções estabelecidas no relatório, especialmente em relação às medidas compensatórias. Poderá o Estado solicitar prazo para cumprimento ou ainda, negociações entre as partes envolvidas, no intuito de se verificar a melhor forma de implementação das medidas. Esclarece Jorge Fontoura que “preveem-se como tal, inclusive reduções tarifárias, compensatórias, o que excepcionalmente não irá incidir em violação da cláusula da nação mais favorecida.”⁴¹

Arremata o autor que:

“Não se verificando consenso em vinte dias, a partir da admissão do prazo prudencial, é facultada à parte vencedora aplicar as sanções comerciais constantes da recomendação, devendo, em princípio, referir-se ao mesmo setor objeto da controvérsia ou ao marco do mesmo Acordo. Havendo divergência no que concerne ao modo de se fazer valer a estipulação sancional, prevê-se a possibilidade de recorrência à arbitragem, na forma ordinariamente aplicável à generalidade do comércio internacional (...)”⁴².

O que se verifica, portanto, é que, dentro do multilateralismo econômico e dentro do direito internacional tributário, a partir do momento que o Estado ingressa em uma Organização Internacional e ratifica tratados, torna-se premente a necessida-

⁴⁰ Jorge Fontoura. A imanência jurídica da OMC. Revista de Informação Legislativa. Brasília, n. 38. N. 133, jan/mar2002. P. 24.

⁴¹ Obra e autor acima citados, p. 29.

⁴² Obra e autor acima citados, p. 29

de de cumprimento às normas internacionais (princípio *pacta sunt servanda*), sob pena de ser responsabilizado internacionalmente.

Há que se fazer menção expressa ao papel preponderante que deve ser exercido pelos magistrados, no sentido de interpretar e aplicar corretamente os tratados devidamente ratificados pela República Federativa do Brasil, por se tratar de norma vigente em nosso ordenamento jurídico.

Por outro lado, em matéria tributária, há que se reafirmar – conforme anteriormente mencionado neste artigo - o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional e que estabelece a primazia dos tratados – devidamente ratificados pela República Federativa do Brasil – frente à legislação interna.

Dentro do chamado diálogo entre jurisdições, cabe aos magistrados e ao próprio Supremo Tribunal Federal, julgar as controvérsias que são submetidas a ele, de forma a garantir a vigência e a aplicação do tratado. Trata-se, portanto, de uma clara e notória influência do Direito Internacional Econômico, dentro das soberanias dos Estados.

A propósito, assim esclarece Marcelo Neves:

“Por fim, no plano do direito constitucional econômico, a atuação da Organização Mundial do Comércio, na solução de controvérsias referentes à legitimidade de normas estatais concernentes ao protecionismo ou à liberdade econômica além das fronteiras, tem levado a um forte impacto do modelo econômico liberal nas ordens constitucionais dos Estados envolvidos, cuja posição em grande parte é reativa à orientação da OMC. (...) Parece-me que mais frutífero do que afirmar uma constitucionalização ou constituição da OMC é indagar sobre os problemas jurídico-constitucionais, que, tendo sido originariamente enfrentado pelos Estados isoladamente ou em formas de tratados bilaterais e diplomacia, passaram a apresentar-se de maneira abrangente e relevante perante a OMC”⁴³

Sobre a atuação dos magistrados na importante função de

⁴³ Marcelo Neves. Transconstitucionalismo. Martins Fontes: São Paulo, 2009.p. 150.

interpretar as fontes de direito internacional, Marcelo Dias Varela assevera que poderiam “incorporar de facto normas e decisões estrangeiras, com a ampliação da incidência mais imediata do direito internacional sobre temas corriqueiros do direito doméstico (...) (de forma a promover um diálogo, de “interação dialógica que tenderiam a criar na comunidade de juízes nacionais e internacionais visões similares sobre problemas comuns que afetam vários países.⁴⁴

Como forma de demonstrar a tese defendida neste artigo, oportuno mencionar o julgamento da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental de n. 101 (Distrito Federal), julgada no ano de 2009⁴⁵ e que bem demonstra a realidade internacional a qual o Brasil encontra-se inserido. Naquela ação proibiu-se a importação dos pneus remoldados, reconhecendo-se a constitucionalidade dos atos normativos que vedam tais condutas, tendo em vista a necessidade de proteger o meio ambiente.

Aquele acórdão, de forma a demonstrar a existência do diálogo entre jurisdições e do importante papel que é desenvolvido pelo judiciário, fez alusão ao contencioso interposto pela União Europeia contra o Brasil dentro da Organização Mundial do Comércio.

Naquela oportunidade o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC decidiu ser lícita a conduta brasileira de proibir a importação de carcaças de pneus, tendo em vista a formação do grande passivo ambiental.

Assim, tornou-se necessário proibir a importação de carcaças de pneus, tendo em vista a multiplicidade de decisões contraditórias até então existentes no judiciário brasileiro.

Da mesma forma, o acórdão proferido pelo STF, reconheceu a legalidade de importação dos pneus remoldados inte-

⁴⁴ Marcelo Dias Varela. *Internacionalização do Direito.: direito internacional, globalização e complexidade*. Brasília:Uniceub, 2013. Pp.433 a 435.

⁴⁵<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28importa%E7%E3o+e+remoldados+e+meio+e+ambiente%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mv7jjyf> (acesso em 16.06.2014)

grantes dos Estados partes do Mercosul, tendo em vista a existência de decisão existente dentro do tribunal *ad hoc*.

O acórdão em questão fez expressa referência ao contencioso interposto pela União Europeia em face da República Federativa do Brasil, cuja decisão do relatório apontou por afastar os argumentos do bloco europeu e reconhecer a tese brasileira, no sentido de que a proibição de importar as carcaças de pneus justificam-se por força do artigo XX do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio) e que assevera ser lícito ao Estado proibir o ingresso de mercadorias em seu território, na hipótese de causar dano à saúde animal, vegetal ou humana (meio ambiente).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A República Federativa do Brasil, enquanto Estado democrático de direito e inserido dentro do mundo globalizado, como parte em tratados sobre livre comércio e membro de Organizações Internacionais, deve cumprir com as decisões proferidas pelos tribunais internacionais e tratados devidamente ratificados (tendo em vista a aplicação do *princípio pacta sunt servanda* e o primado do direito internacional frente o direito interno⁴⁶).

No caso específico, o que se verifica é que, em um mundo globalizado torna-se cada vez mais presente a interferência da ordem jurídica internacional junto aos ordenamentos jurídicos dos Estados, o que se traduz em um verdadeiro diálogo entre jurisdições e a necessidade de o Supremo Tribunal Federal observar os tratados devidamente ratificados e as decisões proferidas pelos tribunais internacionais (no caso específico órgão de solução de controvérsias da OMC e tribunal arbitral do Mercosul).

Para tanto, a interpretação mais adequada dos tratados

⁴⁶ Artigos 26 e 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, 1969.

que versam sobre matéria tributária é a de que (a) se for assunto de direitos humanos, sua natureza é de norma constitucional; (b) se não tratar de direitos humanos, por força do art. 98 do CTN, possuem eles natureza supralegal, mas infraconstitucional e, (c) quando veicularem benefícios fiscais relativos a tributos estaduais e municipais não há ofensa ao art. 151, III da CF/88, nem ao princípio federativo, pois a União Federal celebra tratados em nome de todo o Estado Brasileiro e não enquanto ente federativo.

