

TREATY OVERRIDE

TRATADOS x LEI INTERNA

Palavras Chave : "Treaty Override", hierarquia das normas, tratados de dupla tributação, lei interna, EC 45, prevalência, "stare decisis".

Resumo : Este estudo apresenta uma visão atualizada da situação da prevalência das normas dos tratados frente à legislação interna de cada país, partindo da observação da existência de um regime de direito internacional, da construção da doutrina do treaty override nos Estados Unidos, apreciando a divisão dos autores de direito internacional entre monistas e dualistas e trazendo à apreciação do direito constitucional brasileiro após a EC 45, bem como analisando o artigo 98 do Código Tributário Nacional, concluindo pela crescente pressão internacional a favor da supremacia das normas dos tratados, devido à crescente globalização da economia mundial.

Key Words : Treaty override, statute hierarchy, doublé taxation agreements, domestic law, Constitutional Amendment 45, prevailing norms, "stare decisis".

Abstract : This essay aims to present an updated view of the international situation of the treaty override , starting from the observation of a international tax law regime existence , the construction of the treaty override doctrine in the US , the division of the international authors between monist and dualistic doctrines in international law, and brings the Brazilian constitutional approach on the subject after amendment 45 to Brazilian Federal Constitution as well as analyses Brazilian Tax Code art. 98, to conclude for the mounting international pressure on the adoption of the supremacy of the treaty rules, due to the crescent globalization of the world wide economy

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com

TREATY OVERRIDE

TRATADOS x LEI INTERNA

Í N D I C E

AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO*

1 – INTRODUÇÃO

2 - IMPORTÂNCIA E ATUALIDADE DO TEMA

3 – O REGIME TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

4 – TREATY OVERRIDE

5 - AS TEORIAS MONISTA E DUALISTA E SUAS SUBDIVISÕES

6 – A HIERARQUIA DAS NORMAS CONVENCIONAIS INTERNACIONAIS NO DIREITO BRASILEIRO

7 – A CATEGORIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS ANTERIORES À EC 45

-
- * - Advogado Sócio Diretor de TAVOLARO E TAVOLARO - ADVOGADOS – Campinas - São Paulo.
 - Vice Presidente da IFA – INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION – 1983/1985.
 - Membro do Comitê Permanente Científico da IFA - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION – Amsterdam – Holanda (1990/2000).
 - Presidente da ABDF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO (1996/1998) – Atual Vice-Presidente – Rio de Janeiro – Brasil .
 - Acadêmico da Cadeira nº 14 da ABDT - ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Vice-Presidente – São Paulo – Brasil.
 - Professor de Direito Comercial Internacional na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas - São Paulo – Brasil.

CAMPINAS – Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas – CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi -CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com



8 - CONCLUSÕES

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com

1 – INTRODUÇÃO

É sempre para mim um sacrifício voltar a um assunto sobre o qual escrevi anteriormente. Isto porque não estou na minha lista de autores preferidos. Cada vez que leio um dos meus trabalhos anteriores, vejo quantas coisas deixei de neles incluir e quantas coisas não deveria ter incluído.

Como sobre o tema TRATADOS INTERNACIONAIS venho me debruçando já faz muito tempo, sempre encontro razões para entender que eu faria melhor se ficasse calado.

Mas o tema é apaixonante, e a cada oportunidade que se me apresenta, volto a ele.

Lembro-me de sobre o tema já haver escrito alguns trabalhos, dos quais os mais recentes foram *A Supremacia dos Tratados Internacionais face à Legislação Interna*, do ano 2002 ¹ e *Tratados Internacionais, Legislações Nacionais e a Emenda Constitucional nº 45*, do ano de 2005². É, pois, passados quase 3 anos, oportuno volver a abordá-lo, principalmente tendo em vista a produção científica que sobre ele floresceu desde o primeiro trabalho apontado ³.

¹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *A Supremacia dos Tratados Internacionais face à Legislação Interna*. "in" *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Supl. Fascicolo IV/2002 – p. 548 e "in" *Revista de Tributário e Finanças Públicas*, Maio/Junho 2002, no. 44/41.

² TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Tratados Internacionais, Legislações Nacionais e a Emenda Constitucional nº. 45*. "in" *Princípios Constitucionais Fundamentais – Estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. Coord. Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas e Antonio Carlos Rodrigues do Amaral.

³ Dentre outros cabe citar:

AVI-YONAH, Reuven S. *Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime*. "in" *Bulletin For International Taxation*, April/2007, p. 130.

BELLAN, Daniel Vitor. *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*. "in" *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III*. Coord. Heleno Taveira Tôrres. S. Paulo : Quartier Latin. 2005, p. 605

FANTOZZI, Augusto. *Evolução, Problemas Atuais e Perspectivas do Direito Tributário Internacional na Ótica Italiana*. "in" *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Coord. Heleno Taveira Tôrres. S. Paulo : Quartier Latin, 2003, p. 21.

GARCÍA NOVOA, César. *Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principios Tributários*. "in" *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Coord. Heleno Taveira Tôrres. S. Paulo : Quartier Latin, 2003, p.33.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais*. P. Alegre : Sérgio A. Fabris, 2005.

INOUE, Koichi. *Interaction between Japan's Tax Treaties and domestic Tax Laws*. "in" *Bulletin for International Taxation*, Sept/Oct. 2007, Vol. 61, n. 9/10, p.448.

CAMPINAS – Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas – CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

2 – IMPORTÂNCIA E ATUALIDADE DO TEMA

Assinala JORGE MIRANDA, com propriedade, que uma das tendências marcantes do Direito das Gentes contemporâneo é a sua objetivação,

“... a qual se traduz em fundamento não voluntarista das suas normas, incremento dos tratados multilaterais, interpretação e modificação apenas no âmbito do seu objeto e do seu fim; e, sobretudo, aparecimento ou valorização do *jus cogens* ou acervo de princípios que prevalecem sobre as restantes normas, adstringindo os Estados e todos os outros sujeitos de Direito internacional.”⁴

-
- MELIS, Giuseppe . *Vincoli Internazionali e norma tributaria interna*. “in” Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III. Coord. Heleno Taveira Tôrres. S. Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 549.
- MIRANDA, Jorge. *Direito Constitucional e Direito Internacional*. Revista do Advogado, 2004/89.
- NEVES, Andrea Nogueira Neves e CALAZANS, Fernanda Junqueira. *Remessas de Contraprestação de Serviços Técnicos para o Exterior Vis-à-Vis aos Tratados para Evitar a Dupla Tributação*. “in” Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III. Coord. Heleno Taveira Tôrres. S. Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 763
- RIBEIRO, Patrícia Henriques. *As Relações entre o Direito Internacional e o Direito Interno*. Belo Horizonte : Del Rey, 2001.
- ROCHA, Sergio André. *Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. S. Paulo : Quartier Latin, 2007.
- RONCAGLIA, Marcelo Marques. *As isenções “heterônomas” em face do Tratado do Gasoduto Brasil – Bolívia*. “in” Direito Tributário Internacional Aplicado. Coord. Heleno Taveira Tôrres. S. Paulo : Quartier Latin. 2003, p. 501.
- SACCHETTO, Cláudio. *Direito Internacional Tributário*. “in” Revista de Direito Tributário Internacional. 2007, 5/133.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional*. S. Paulo : Quartier Latin, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *As Tendências do Direito Tributário Internacional - Relatório do II Congresso de Direito Tributário Internacional do IBDT*. “in” Revista Direito Tributário Atual, 2007, 21/7.
- SCHUELTER, Cibele Cristiane. *Tratados Internacionais e a Lei Interna Brasileira: o problema da hierarquia das normas*. Florianópolis : OAB/SP 2003.
- SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de tratados Internacionais contra a Bitributação – Qualificação de partnership Joint Ventures*. São Paulo : Quartier Latin, 2006.
- SOUTO MAIOR BORGES, José. *Curso de Direito Comunitário*. S. Paulo : Saraiva. 2005, p.
- TORRES, Heleno Taveira. *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária*. GATT. *Isonomia de Tratamento* “in” Construindo Direito Tributário Na Constituição – Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Coord. Misabel Abreu Machado Derzi. B. Horizonte : Del Rey, 2004, p. 421.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. “in” Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. Coord. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral S. Paulo : Lex, 2005, 13.
- CAMPINAS** - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

Aponta, a seguir, normas da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, a saber, os arts. 53, 1ª parte, 64, 71, nºs 1 e 2 bem como a Carta das Nações Unidas (arts. 2º, § 2º e art. 103) que determinam a imperatividade das normas de Direito Internacional Geral ⁵.

Essa objetivação que se faz através dos tratados apresenta o problema específico de se estabelecer a hierarquia entre as normas convencionais internacionais e as normas da legislação doméstica de cada estado ditam a importância e relevância do tema que ora abordamos, em tempos de globalização, como dizem uns, ou mundialização, como dizem outros, em função de sua origem anglo-saxônica ou latina.

Relevante no campo doutrinário a apreciação do tema, importante se apresenta ainda por sua atualidade, no momento em que voltamos a discutir com maior ênfase o tratado sobre dupla tributação de rendimentos com os Estados Unidos e com o Reino Unido. O recente acordo de troca de informações fiscais, firmado ao arrepio da competência privativa do Sr. Presidente da República (Constituição Federal, art. 84, VIII) em 20 de março de 2007, em Brasília, pelo Secretário da Receita Federal e pelo Embaixador dos EEUUA em nossa capital (texto em inglês: www.treas.gov/pressreleases/reports/braziltiea2007.pdf acesso em 2/4/2007 e em português www2.mre.gov.br/daí/b_eua_tributos_2007htm

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio: Forense, 2004, 6ª ed.

⁴ MIRANDA, Jorge. Op. cit.

⁵ - É nulo todo o tratado que, no momento da sua conclusão, é incompatível com uma norma imperativa de Direito internacional geral (art. 53º, 1ª parte) – quer dizer, de *jus cogens*;

- Se sobrevier uma norma imperativa de Direito internacional geral, todo o tratado existente que for incompatível com esta norma tornar-se-á nulo (art. 64º);

- Quanto um tratado for nulo, as partes serão obrigadas; a) a eliminar, na medida do possível, as conseqüências de todo o ato praticado com base numa disposição que seja incompatível com a norma imperativa de Direito internacional geral; b) a tornar as suas relações mútuas conformes com essa norma (art. 71º, nº 1);

- Se um tratado se tornar nulo, a cessação da sua vigência: a) libertará as partes da obrigação de continuar a executar o tratado; b) não afetará nenhum direito, nenhuma obrigação, nem nenhuma situação jurídica das partes criadas pela execução do tratado antes de ele se extinguir, mas este direito, obrigação ou situação não se manterá no futuro, salvo na medida em que a sua eliminação não for em si mesma incompatível com a nova norma imperativa de Direito internacional geral (art. 71º, nº 2).

Por seu turno, a Carta das Nações Unidas prescreve:

- que todos os Estados, sejam ou não membros da Organização, devem agir de acordo com os seus princípios em tudo quanto for necessário à manutenção da paz e da segurança internacionais (art. 2º, nº 2);

- que em caso de conflito entre as obrigações resultantes da Carta e as obrigações resultantes de qualquer outra convenção internacional prevalecem as primeiras (art. 103º)."

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

acesso em 16/9/2007 foi saudado como passo significativo, afirmando-se mesmo na declaração conjunta expedida a respeito por ambos os governos a esperança de que sua assinatura seja o primeiro passo "to developing a deeper bilateral tax relationship between United States and Brazil" (www.treas.gov/press/releases/reports/braziljointdeclaration2007.pdf acesso em 02/4/2007) ⁶.

Oportuna ainda se apresenta a abordagem do tema quando se recorda que a colocação em cheque da prevalência dos tratados sobre a lei interna ou vice-versa teve origem principalmente com os posicionamentos dos EUA sobre a matéria, a partir de 1962, no sentido de prevalência da lei interna posterior ao tratado, o chamado "treaty override".

3 – O REGIME TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Não passe sem menção mais detalhada a colocação de REUVEN S. AVI-YONAH no sentido de existir um regime tributário internacional, corporificado nos tratados e nas leis domésticas, que forma uma importante parte do direito internacional, de tal forma que os países não são livres de adotar quaisquer normas tributárias internacionais que desejem, devendo operar dentro das normas desse regime, que identifica como sendo:

- a) o princípio da tributação singular da renda, que somente deve ser tributada uma só vez – nem mais nem menos (*single tax principle*);
- b) o princípio da tributação dos resultados, devendo os da renda de negócios (renda ativa) serem tributados na fonte e os da renda de investimento (renda passiva) ser tributados na residência (*benefits principle*)⁷.

Alerta que sua tese é muito controversa, a ela se opondo dentre outros DAVID ROSENBLOOM, que em sua conferência de 1998 na New York University Law School, dentro do ciclo TILLINGHAST Lectures negou a existência de um sistema tributário internacional, dele dizendo que o mesmo "appears to be quite imaginary", pois prega terem os Estados ampla liberdade de taxar o que bem entenderem, embora note existir, de fato, uma notável convergência mesmo nas leis tributárias puramente internas dos países desenvolvidos. Não apenas podem os tributaristas falar-se cruzando as

⁶ Com maior detalhe escrevemos sobre o acordo em tela: "A troca de informações fiscais no contexto internacional" – "in" Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado. Porto Alegre : Magister, Ano I, nº 3, Julho/Agosto 2007, p. 14.

⁷ AVI-YONAH, Reuven S. Op. cit.

CAMPINAS – Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas – CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

fronteiras nacionais compreendendo um o que o outro está dizendo, pois a terminologia é a mesma, mas também a necessidade de enfrentar problemas similares tem levado as jurisdições com diferentes pontos de partida chegar a resultados semelhantes. É o caso, por exemplo, dos países que começaram dentro do sistema de tributação da renda mundial passando a tributar elementos cedulares (por exemplo, nos Estados Unidos as regras sobre perdas de capital) enquanto que países que utilizam o sistema cedular, como por exemplo, o Reino Unido, passaram a adotar cédulas para "outros rendimentos", conducentes a uma tributação da renda universal.

Nessa controvérsia indica com favoráveis à tese de ROSENBLOOM, dentre outros MICHAEL GRAETZ, JULIE ROIN, MITCHELL KANE e TSILLY DAGAN, alinhando AVI-YONAH como participes de seu pensamento HUGH AULT, YARIV BRAUNER, PAUL MACDANIEL, DIANE RING, RICHARD VANN, LUCA DELL' ANESE, SHAY MENUCHIN e PHILLIP WEST.

Sua observação dos fatos e da prática internacional o leva a concluir pela existência de costumes internacionais tributários, quais os oriundos da rede de tratados sobre tributação seguindo os modelos da OECD ou da ONU, constituindo-se assim essa rede, com mais de 2000 tratados largamente similares em um regime internacional tributário ⁸.

Para GUIDO FERNANDO SILVA SOARES, o costume internacional consiste numa das mais importantes fontes do direito internacional público, *"ainda nos dias correntes dadas a ausência de um centro unificado de produção de normas jurídicas, nas relações internacionais"* ⁹.

CLÁUDIO SACCHETTO debruçou-se sobre a existência do costume internacional, testemunhando que um limite de direito internacional geral que *"goza de certa convergência de opiniões é o princípio de igualdade de tratamento tributário dos sujeitos pertencentes a Estados diversos, segundo o qual o status de nacionalidade não pode ser usado como base para discriminar do ponto de vista fiscal os estrangeiros"*, vendo ainda limitação costumeira no princípio da imunidade dos Estados estrangeiros quando agem no cumprimento de suas funções soberanas, tanto internas quanto internacionais¹⁰.

Notando uma volta da doutrina e da jurisprudência em dar uma significativa importância ao costume, LUIS CEZAR DE RAMOS PEREIRA indica deverá haver *"... no seio da Comunidade Internacional um "respeito", mais*

⁸ AVI-YONAH, Reuven S. Op. cit. p. 131.

⁹ SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo : Atlas, 2004, 2ª. Ed., p. 80, nº 4.2.

¹⁰ SACCHETTO, Cláudio. Op. cit. p. 143

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

que uma "harmonização" dos costumes regionais e/ou de cada Estado" ¹¹, pois atos internacionais como o Protocolo de Buenos Aires e o Protocolo de Las Leñas, no âmbito do Mercosul e a Convenção Interamericana sobre Eficácia Extraterritorial das Sentenças e Laudos Arbitrais Estrangeiros (Montevidéu, 1979), da OEA, dão caráter extraterritorial a atos que podem trazer em seu bojo elementos de Direito Consuetudinário ou de *lex mercatoria* ¹², alertando ainda para o "perigo de se adotar uma linguagem codificada que leve a uma interpretação diversa da questão nuclear do costume internacional a ser cristalizado", adicionando ainda que possa o costume internacional ser utilizado

"... como um elemento de pressão dos estados desenvolvidos, contra Estados em desenvolvimento, utilizando-se para isso a criação de pautas e efetivos Congressos internacionais, onde atos internacionais são exarados, mas não aderidos (portanto, não estando em vigência). Tenho receio de que tais atos mesmo quando não aderidos, possam a vir a se transformar em costumes latentes, para serem utilizados numa oportunidade futura (talvez a prática da OECD possa concretizar este meu receio, com a realização de inúmeros acordos bilaterais ou até mesmo multilaterais, no tocante a questão de investimento e outros temas" ¹³.

Vale, a nosso ver, o alerta, que nos convoca e obriga a todos os cultores do direito tributário e do direito internacional a nos fazermos presentes nos congressos internacionais, pois nos recordamos de nossos embates nos congressos da IFA (International Fiscal Association) ou como membros de seu Comitê Executivo ou no Comitê Científico Permanente, onde, ao lado de RAMÓN VALDÉS COSTA, ALBERTO LÓPEZ e VICENTE OSCAR DIAZ muitas vezes fizemos por extirpar de conclusões e/ou recomendações cláusulas que se tornariam deletérias aos interesses dos países da América Latina.

A ausência de "um centro unificado de produção de normas jurídicas, nas relações internacionais" encontra, no direito tributário internacional, alternativas que, não obstante imperfeita, sem força cogente, vem se constituindo no substrato dos tratados de dupla tributação internacional, quais sejam os modelos de tratados preconizados pela OECD e pela ONU, ou naqueles adotados por grupos de países como os estados membros do ASEAN

¹¹ PEREIRA, Luis Cezar Ramos. *Costume Internacional - Gênese do Direito Internacional*. Rio : Renovar, 2002, p. 16.

¹² Sobre *lex mercatória* v. MAGALHÃES, José Carlos de e TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Fontes do Direito do Comércio Internacional : a LEX MERCATORIA* "in" *Direito do Comércio Internacional - Aspectos Fundamentais*. Coord. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. S. Paulo : Lex, 2006, 2ª ed. p. 69.

¹³ PEREIRA, Luis Cezar Ramos. Op. cit. p. 316.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

(Association of South East Asian Nations) ¹⁴ de países com atuação internacional mais intensa como Holanda ¹⁵ e Estados Unidos da América ¹⁶.

O exame dos mais de dois mil tratados de dupla tributação hoje existentes ¹⁷ mostra que, de um modo geral o modelo da OECD, ou o da ONU dão a estrutura básica desses tratados, adotando-se modificações (não muitas) de cláusulas de particular interesse dos estados contratantes.

De um modo geral, pode-se dizer que os pontos de maior dissensão têm sua origem no fato do modelo OECD privilegiar os países desenvolvidos, prestigiando o princípio da tributação pelo país de residência, enquanto que os países em desenvolvimento e os subdesenvolvidos (usamos aqui os conceitos da OMC) entendem que melhor atende seus interesses o princípio da tributação pelo estado da fonte pagadora.

Dessa contraposição de interesses nascem composições diversas, como atesta ADOLFO ATCHABAIAN, ao examinar a rede de tratados firmados pela Argentina ¹⁸ e como destacam os autores brasileiros que se ocupam da matéria, cabendo lembrar a recente apreciação feita por ANDRÉ DE SOUZA CARVALHO sobre os pontos de críticos para se concluir um tratado entre o Brasil e os Estados Unidos ¹⁹.

¹⁴ Os países integrantes do ASEAN (Brunei- Darussalam, Cambodja, Indonésia, Laos, Malásia, Birmânia (Mianmar), Filipinas, Singapura, Tailândia e Vietname) adotaram o modelo a ser utilizado em suas relações dentro do grupo, modelo esse que se encontra reproduzido em Materials 2006/2007 on International and EC tax law, selected and edited by KESS VAN RAAD, Leiden: ITC – International Tax Center, 2006, 6^a ed. p. 766, onde se faz comparação com o texto do modelo OECD de 2005.

¹⁵ Modelo reproduzido em Materials 2006/2007 on International and EC tax law, selected and edited by KESS VAN RAAD, Leiden: ITC – International Tax Center, 2006, 6^a ed. p. 781, onde se faz comparação com o texto do modelo OECD de 2005.

¹⁶ Havendo os Estados Unidos da América editada inicialmente um modelo de tratado em 1981, em 1996 veio a lume um novo modelo de tratado, que vem agora de ser substituído por outro, editado em 15 de novembro de 2006 (www.treas.gov/offices/tax-policy/library/model2006.pdf) e suas respectivas explicações técnicas (www.treas.gov/offices/tax-policy/library/TEMod006.pdf)

¹⁷ EASSON, Alex. *Do we still need Tax Treaties?* "in" Bulletin For International Fiscal Documentation, vol. 54, nº 12/2000, p. 619, diz que a se manter a mesma progressão atual, teremos, no ano 2050 cerca de 16.000 tratados de dupla tributação. Sobre o assunto v. nosso *O Brasil ainda Precisa de Tratados de Dupla Tributação?* "in" Direito Tributário- Homenagem a ALCIDES JORGE COSTA, Coord. Luís Eduardo Schoueri, S. Paulo : Quartier Latin, 2003, p.867.

¹⁸ ATCHABAIAN, Adolfo. *Argentina's Tax Treaty Network and the distinctive features of its treaties.* "in" Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 55/5, June, 2001, p. 225.

¹⁹ CARVALHO, André de Souza Carvalho. *Acordo Brasil-EUA: o que falta para a sua conclusão?* "in" Revista de Direito Tributário Internacional, S. Paulo :Quartier Latin, **CAMPINAS** - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

4- TREATY OVERRIDE

Havendo o Congresso americano, a partir de 1962 se manifestado pelo predomínio da legislação interna sobre os tratados, tendo como suporte o entendimento da Suprema Corte sobre o art. VI, II da Constituição Americana, que proclama a supremacia da lei federal (*supreme law of the land*), a comunidade internacional se preocupou com essa disposição, principalmente com a edição do FIRPTA (*Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980*) e com o TAMRA (*Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988*), que alterando o Internal Revenue Code deu ao # 7852 (d) determinou que na relação entre um tratado e qualquer lei dos Estados Unidos afetando renda, nem o tratado nem a lei deverão ter predomínio em razão de serem tratado ou lei (*for purposes of determining the relationship between a provision of a treaty and any law of the United States affecting revenue, neither the treaty nor the law shall have preferential status by reason of its being a treaty or a law*”, citando INFANTI toda uma série de leis nesse sentido, promulgadas pelo Congresso até a data de seu ensaio que indicamos na nota ²⁰.

Essa preocupação foi expressa pela OECD em 1989, pelo seu Committee on Fiscal Affairs, no relatório “*Tax Treaty Override*”, onde se conceituou o *treaty override* como “*the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty*”

Ano 2, no. 4, p. 9.

²⁰ INFANTI, Anthony C. *Curtailing Tax Treaties Overrides: A Call to Action*. University of Pittsburgh Law Review 62 (2001):677, p. 6, que aponta ainda como atos legislativos adotando ou tendo como consequência o override, os seguintes:
“*Tax Reduction Act of 1975 – section 601 –(foreign tax credit*
Tax Reform Act of 1976-section 1031 (foreign tax credit)
Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980 – section 1125 (c)(concerning the tax consequences to non-US persons disposing of a direct or indirect interest in US real property) – FIRPTA.
Deficit Reduction Act of 1984 – section 136 (stapled stock)
Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988 –section 1012(aa)(2) (providing that specified provisions of The Tax Reform Act of 1986 would retroactively override tax treaties) – TAMRA
Revenue Reconciliation Act of 1989 – section 7210 (the “earning stripping” rules), section 7403 (concerning information reporting with respect to foreign-owned domestic corporations) and section 7815 (d)(14)n(concerning the estate tax marital deduction for non-citizens spouses)
Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993 – section 13.238 (authorizing the promulgation of regulations recharacterizing multiple-party financing
Health Insurance Portability and Accountability Act of 1996 – section 511 (taxation of expatriates
Taxpayer Relief Act of 1997 – section 1054(a)(concerning the application of income tax treaties to “hybrid” entities).”
(http://works.bepress.com/anthony_infanti/13/) acesso em 12/01/2008.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi -CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com

obligations” ou traduzido livremente em vernáculo “a edição de legislação nacional pelo legislativo com o propósito de produzir efeitos em clara contradição a obrigações assumidas em tratados internacionais”²¹ .

A comoção causada pela posição americana gerou como testemunha VOGEL ²², protesto por carta subscrita por 10 dos doze estados que então compunham a Comunidade Européia datada de 18 de fevereiro de 1988, sendo a matéria debatida no seio do Congresso americano, onde se procurou justificar a legislação contrária aos tratados com o argumento de que servia ela para prevenir abusos na utilização dos tratados. Houve ainda congressistas que, como McINTYRE que não viam violação do tratado por lei nacional quando o override ocorresse em uma das três categorias que enunciou: interpretativa, imaterial ou futura ²³.

Ainda nos Estados Unidos, já neste século XXI INFANTI escreveu sobre a necessidade de se desenvolver uma nova teoria, com fundamento na decisão da Suprema Corte em *Clintos v. City of New York* no sentido de que, no sistema constitucional americano, não poderia praticar o Congresso o “*treaty override*” por lhe faltar competência para alterar tratados internacionais, os quais são de competência privativa do Presidente ²⁴, teoria essa que serviria como a justificação especial (*special justification*) requerida pela Suprema Corte para dentro da doutrina do *stare decisis* apartar-se dos precedentes ²⁵.

²¹ OECD COUNCIL RECOMMENDATION C(89)146.
<http://webdomino1.oecd.org/horizontal/oecdacts.nsf/administrative?OpenView&Start=...> acesso em 11/1/2008.

²² VOGEL, Klaus et al. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* The Hague : Kluwer, 1997, 3^o ed. p. 68, Introd. n127/135 a

²³ McINTYRE, Mike. *A defense of treaty overrides*. Dec. 1989. www.law.wayne.edu/mcintyre/text/archives/NBK1-6.pdf- acesso 10/1/2008

²⁴ INFANTI, Anthony. Op. cit. p. 15

²⁵ BARROS, Sérgio Rezende. *Simplificação do controle de constitucionalidade*. <http://www.sbarros.com.br/artigos.php?TextID=76&TextPart=4>, acesso em 16.01.2008.

FELDMAN, Clarice. *Stare Decisis: Eight Recent Cases*. http://www.americanthinker.com/2007/08/stare_decisis_eight_recent_cas.html, acesso em 16.01.2008.

MACIEL, Adhemar Ferreira. *Observações sobre o controle de constitucionalidade das leis no Brasil*. Revista de Informação Legislativa, ano 35, nº 140, out/dez 1998, p. 267.

RE, Edward D. “*Stare decisis*” trad. “ in” Revista de Processo, Jan/Março/1994, no. 73, p. 47, trad. ELLEN GRACE NORTHFLEET e ROCHA, José Jardim, *Supremacia da Constituição ou supremacia do “defensor da Constituição? O stare decisis e o efeito vinculante nas decisões da Suprema Corte* (<http://www.direitodoestado.com.br/bibliotecavirtual/631/> acesso 16/1/2008.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

Aliás, de se salientar que em nosso país, bem antes de INFANTI, já ALBERTO XAVIER negava a possibilidade do override do tratado por ato do legislativo, vendo nela um “verdadeiro “golpe de Estado””, de vez que necessária a participação conjunta dos mesmos poderes que participaram de sua celebração ²⁶.

Em recente estudo, AVI-YONAH ²⁷, analisando o treaty override entende que a importância que se lhe deu é exagerada, pois ele ocorre basicamente dentro dos objetivos subjacentes do tratado, qual seja o de evitar a dupla tributação ou dupla não-tributação internacional e de prevenir a evasão fiscal, não se constituindo assim em violação da cláusula “*pacta sunt servanda*” do art. 26 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, que, embora não ratificada pelos EEUA (também pelo Brasil, lembramos nós), é adotada como direito internacional costumeiro.

Um meio caminho entre a rejeição total do treaty override e sua adoção, propõe AVI-YONAH, seria em primeiro lugar adotar-se a orientação da Suprema Corte americana, no sentido de que não pode haver treaty override por inferência, devendo o congresso expressamente declarar a superação do tratado pela lei editada, e, em segundo lugar, somente caberia a prevalência da lei interna quando fosse consistente com o duplo escopo do tratado, ou seja, evitar a dupla tributação ou dupla não tributação e combater o uso abusivo dos tratados que propicia a evasão fiscal.

VOGEL, focalizando em maior extensão o overriding alerta que a norma convencional internacional tem o caráter de lei especial, de tal modo que uma lei geral, mesmo nos estados que admitem o override, não teriam o condão de sobrepor-se ao tratado, citando decisões da Alemanha, da Suíça, da Áustria e do Reino Unido ²⁸. Lembra ainda ele que se constituindo o treaty override uma violação de uma obrigação internacional, o estado parte atingido pode adotar sanções, qual a denúncia do tratado ou a suspensão de seus efeitos, sendo ainda aceitável a adoção de medidas retaliatórias. Destaque-se que, no Brasil, LUCIANO DA SILVA AMARO vê, no override, um conflito aparente de normas, sendo indiferente que se trate de lei anterior ou posterior, porque o tratado “*traduz preceito, especial harmonizável com a norma geral*” ²⁹.

²⁶ XAVIER, Alberto. Op. cit. p.130.

²⁷ AVI-YONAH, Reuven. *Tax Treaty Overrides: A qualified defense of US practice*. http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?abstract_id=829746 acesso 11/1/2008. Embora o ensaio em causa traga a advertência “Draft 10/12/05 – NOT FOR CITATION” nós o vemos citado por TIAGO CASSIANO NEVES, então pesquisador associado do IBFD em <http://worldtax.blogspot.com/2005/11/has-issue-of-tax-treaty-override-been.html> acesso 11/1/2008.

²⁸ VOGEL, Klaus e al. Klaus Vogel... cit. p. 71, no. 135 a .

²⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. S. Paulo : Saraiva, 2003, 9ª ed. p. 177.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

Ainda tendo como foco o override, cumpre-nos aqui trazer a resenha numérica que fizemos em nosso trabalho citado na nota 2³⁰, onde mostramos que á data de sua elaboração (2004) tínhamos:

- a) 27 (vinte e sete) países reconhecem constitucionalmente a supremacia das normas dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna;
- b) 2 (dois) países asseguram a prevalência do direito dos tratados sobre a legislação interna, mediante lei complementar;
- c) 8 (oito) países reconhecem a supremacia das normas convencionais internacionais em decorrência da adoção de seus princípios constitucionais e a observância do direito internacional;
- d) 10 (dez) países asseguram a prevalência das normas contidas nos tratados sobre direitos humanos, sobre o seu direito interno;
- e) 28 (vinte e oito) países proclamam a supremacia das suas leis internas sobre os tratados.

5- AS TEORIAS MONISTA E DUALISTA E SUAS SUBDIVISÕES

Ao longo dos anos o tema da prevalência dos tratados sobre as normas domésticas veio se digladiando duas correntes, naquilo que ALBERTO XAVIER chamou de "querela", quais a corrente monista e a corrente dualista³¹.

Pela primeira, a corrente monista, somente existe uma ordem jurídica, formada tanto pelo direito interno quanto pelo direito internacional. Dividiu-se essa corrente em duas vertentes, pregando a Escola de Viena e HANS KELSEN a primazia do direito internacional, no denominado *monismo com primado do direito internacional* enquanto se lhe contrapôs a teoria do primado dos direito internos, denominado *monismo com primado do direito interno*.

Ao monismo fez face a corrente dualista, liderada por CARL HEINRICH TRIEPEL, para quem as ordens jurídicas internacional e nacional são distintas e independentes, devendo assim as normas internacionais ser incorporadas à legislação nacional de cada país, sendo inaplicáveis em caso contrário. Também esta corrente se subdividiu, formando-se uma facção radical, que para a internalização da norma convencional internacional exige uma lei *strictu sensu*, e outra moderada, para quem valeria um simples ato do poder executivo mandando aplicar a norma convencional internacional.

³⁰ Tavolaro, Agostinho Toffoli. *Tratados Internacionais*

³¹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 111.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com

Detendo-se sobre o tema, ALBERTO XAVIER afirma que o monismo com primado do direito interno conduz à negação pura e simples do direito internacional, assim se identificando com os dualistas ³².

Seguiu ainda XAVIER pela senda do monismo, entendendo que a CF de 1988, em seu art. 5º, § 2º ao dispor:

³² XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 115.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com

“§ 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.”

consagrou uma *cláusula geral de recepção automática plena* do direito internacional convencional, vigorando assim no Estado brasileiro,

*“... na sua qualidade de direito internacional, não se dando uma “transformação” ou “ordem de execução”, caso a caso, ou seja, entrando em vigor independentemente de conversão legal”.*³³

Havendo nosoutros desde sempre defendido a necessidade de incorporação da norma internacional na legislação nacional, pelo “*iter*” previsto na Lei Magna para a ratificação de tratados internacionais pelo Congresso Nacional (art. 49, I), parece-nos que o advento da EC nº 45 veio cortar cerce quaisquer discussões sobre a recepção necessária dos tratados, pois ao tratar dos direitos humanos consigna, no § 3º que adicionou ao art. 5º:

“§ 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 constitucionais.”

De se referir aqui que pende de apreciação na Câmara dos Deputados projeto de resolução (PRC 204/2005 – Dep. Fernando Coruja), alterando o Regimento Interno daquela Casa, a fim de dispor sobre o rito de tramitação dos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos, onde se prevê pronunciamento sobre sua admissibilidade e conveniência de equivalência a emenda constitucional.

Por derradeiro, despiciendo não será salientar, com o Min. GILMAR MENDES, que qualquer análise pormenorizada da irreconciliável polêmica entre as teorias monista e dualista, pelo menos no tocante ao sistema internacional de proteção dos direitos humanos, “*tem-se tornado ociosa e supérflua*”³⁴.

³³ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 123

³⁴ MENDES, Gilmar. Voto-vogal no RE 466343-1 São Paulo. Notícias STF – 22/11/2006 www.stf.gov.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=684618cabcaBusca=N acesso em 10/12/2007

CAMPINAS – Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 – Nova Campinas – CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 – Fax: (19) 3255-6652 – E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 – 1º andar – cj. 13 – Itaim Bibi – CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 – E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com

6 – A HIERARQUIA DAS NORMAS CONVENCIONAIS INTERNACIONAIS NO DIREITO BRASILEIRO

Necessária, assim, a incorporação das normas dos tratados à legislação interna, imperativo se torna verificar qual a categoria de que se revestirão as mesmas, a fim de determinar sua posição na escala hierárquica das leis.

Colocada à parte a questão relativa às normas de convenções internacionais sobre direito tributário, face ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional, que se fará objeto de abordagem específica, vemos, com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES ³⁵, que ao inter-relacionamento entre lei e tratado atribui a doutrina as seguintes feições:

- a) *validade supra constitucional do tratado* – dando primazia às normas do tratado sobre as normas constitucionais;
- b) *validade constitucional da norma internacional* – tendo as normas contratuais internacionais como normas constitucionais;
- c) *validade infraconstitucional mas supra legislativa* - as normas internacionais colocar-se-iam abaixo da Constituição mas acima da legislação interna;
- d) *validade igual (equivalente) à das leis internas* – sujeitar-se-iam as normas internacionais à parêmia *lex posterior derogat priori*, prevalecendo a lei nova, ainda que interna, sobre a norma da convenção internacional.

Desde logo nos cabe assertar que não encontramos, em nosso direito, normas superiores à Constituição, que é, na verdade, a Lei Suprema. Claro está que existem princípios de supra direito, os quais, no entanto, encontram expressão na Constituição, mesmo quando não expressos, mas facilmente atingíveis pela interpretação.

Tendo em vista o conjunto de normas oriundas de tratados internacionais, entendemos que, para o direito brasileiro, após a EC 45, cabe distingui-las em três categorias distintas, quais sejam:

- a) Normas sobre direitos humanos;
- b) Normas sobre direito tributário
- c) Normas sobre temas diversos.

³⁵ SOUTO MAIOR BORGES, José. Op. cit. 250.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

As normas sobre direitos humanos são, na dicção da EC 45, *equivalentes às emendas constitucionais*. *Equivalentes*, não são, no entanto, idênticas, vale dizer, não se constituem em emendas constitucionais, pois, como leciona SOUTO MAIOR BORGES ³⁶, trata-se de “*relação de equiparação e, não de identidade*”, já que no plano lógico somente se equiparam coisas desiguais. Equivalente ou equípólente exprime, como se lê no HOUAISS, igualdade de valor, força, peso, não porém identidade.

Equivalentes às emendas constitucionais, têm a força de normas constitucionais derivadas, devendo sempre, subsumirem-se às normas constitucionais que não podem ser alteradas pelas emendas, as denominadas cláusulas pétreas. A nosso ver são assim, normas que se classificam na categoria das normas que tem validade como normas constitucionais. Vale dizer, estão acima da legislação interna e não podem ser por ela alteradas.

Podem, contudo ser objeto de modificação por emenda constitucional, ou, caso seja, por normas de outros tratados internacionais sobre direitos humanos que venham a ingressar no sistema constitucional brasileiro, parecendo-nos, no entanto, que somente isto pode ocorrer na hipótese de norma mais favorável, vez que elas próprias passam a integrar a Constituição como cláusulas inamovíveis, pétreas em toda a extensão do termo.

As normas internacionais de direito tributário têm, em nosso país, tratamento especial em lei complementar, qual seja o art. 98 do Código Tributário Nacional, segundo o qual

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

Não obstante as vozes que se levantaram quanto à eficácia do meio utilizado, por se não tratar de lei complementar *ratione materiae*, vez que não existe expressa previsão constitucional para seu conteúdo, requisito que GERALDO ATALIBA apontou como essencial para a caracterização da lei complementar, havendo SOUTO MAIOR BORGES admitido não ser necessária a expressa previsão constitucional, pois matérias outras haveria a reclamar a lei dessa natureza ³⁷ entendemos, com HUGO DE BRITO MACHADO caracterizar-se a lei complementar apenas e tão somente pelo seu aspeto formal ³⁸, pois outra exigência não faz a Lei Maior senão a de quorum especial

³⁶ SOUTO MAIOR BORGES, José. Op. cit. p. 313.

³⁷ SOUTO MAIOR BORGES, José. Op.cit. p. 35.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. S. Paulo : Malheiros, 2004, p. 89, que esclarece: “*Aliás, toda e qualquer espécie normativa ganha identidade específica, e assim tem definida a sua posição hierárquica no sistema jurídico, a partir de elementos formais. Não em razão de seu conteúdo. A competência do órgão que a emite, e o procedimento adotado em sua elaboração, determinam sua espécie e posição hierárquica*”.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

para sua aprovação (art. 69), cabendo-nos acrescentar que o juízo político de conveniência e oportunidade é que ditarão a forma do a ser selecionada pelo legislativo para editar seu ato, atentos sempre ao fato de que a lei complementar se distingue exatamente pela sua perenidade, gerando segurança jurídica que situações ocasionais e conjunturais afetam quando se trata de lei ordinária, tanto mais que hoje facilmente alteráveis pelas abomináveis medidas provisórias.

Registre-se, no entanto, que as normas internacionais sobre matéria tributária têm, na visão de ALBERTO XAVIER, o caráter de agressão aos direitos e garantias constitucionais, a quem cedemos a palavra:

“... o certo é que os tratados que versam matéria tributária estariam sempre incluídos no § 2º do art. 5º, uma vez que a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias individuais, pois não só a própria Constituição assim o considera (art. 150, “caput”, da Constituição Federal), como atinge de plenos direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de empresa e a proibição do confisco”³⁹.

Finalmente as normas de tratados internacionais que versem sobre outros assuntos que não os acima (direitos humanos e tributação) continuam, a nosso ver, sujeitas ao regime que lhes deu o STF no RE 80.004, qual seja o de lei ordinária, sujeita à perda de eficácia quando em contrário a norma convencional internacional assim o dispuser a legislação interna, como bem acentou o voto do Min. LEITÃO DE ABREU e que REZEK expõe com a maestria que é seu apanágio, posição esta que CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO apontou ser a do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, escrevendo antes da EC45, de tal modo que afastada a aplicação da norma internacional pela lei doméstica “...revogada a lei que afastou a sua aplicação, voltará o tratado a ter aplicação”⁴⁰.

7 – A CATEGORIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS ANTERIORES À EC 45

Reconhecido o caráter de normas equivalentes às emendas constitucionais aos tratados de direitos humanos, a partir da EC 45, permanece a indagação quanto aos tratados ratificados pelo Brasil anteriormente a essa emenda e, portanto, não foram aprovadas pelo procedimento específico previsto naquela emenda.

³⁹ XAVIER, Alberto. Op. cit. p. 126.

⁴⁰ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Op.cit. p.29.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP
04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvsp@tavolaroadvogados.com

Julgando a aplicação do Pacto de São José da Costa Rica (Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969, promulgada em nosso país pelo Decreto nº 678, de 06/11/1992) como obstativo da prisão do depositário infiel, entendeu o STJ, pelo voto do Min. JOSÉ DELGADO, haver sido ele resgatado pela EC 45, á qual reconhece eficácia retroativa (RHC 18799-RS 1ª Turma - D.J. 08.06.2006 p. 120, acesso em 29.11.2007 - <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=depositario+infiel+p>)

Sobre a matéria, já tivemos a oportunidade de escrever:

"Tendo em conta a natureza intrínseca dessa convenção, parece-nos que não obstante inexistisse à época de sua aprovação pelo Congresso Nacional regra procedimental especificadora do quorum ora demandado pela EC 45, há de se lhe reconhecer agora natureza de equivalência à emenda constitucional, outorgando-se lhe a classificação de norma com validade constitucional.

A solução nos parece mais consentânea com as imposições da vida moderna, encontrando paradigma, ainda que imperfeito em nosso país.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, introduzindo em nosso sistema legislativo como lei ordinária (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966), pela simples razão de não haver, à época de sua aprovação, previsão constitucional de lei complementar, a ser votada com quorum qualificado, teve sua natureza de lei complementar reconhecida pela imensa maioria da doutrina e pela Suprema Corte.

Se "ubi eadem ratio, ibi eadem dispositionem" o mesmo tratamento deverá ser dado a esse tratado e aos demais que sobre direitos humanos versaram no passado, anteriormente à EC 45. Esta será, a nosso ver, a orientação que deverá preponderar na doutrina, cabendo naturalmente a ultima palavra à nossa Corte Constitucional ⁴¹".

Cabe invocar a palavra sempre sábia e equilibrada de JOSÉ FRANCISCO REZEK, que assim se manifesta:

"Uma última dúvida diz respeito ao passado, a algum eventual direito que um dia se tenha descrito em tratado de que o Brasil seja

⁴¹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Tratados Internacionais, Legislações Nacionais e a Emenda Constitucional nº 45.* " in" Princípios Constitucionais Fundamentais – Estudos em Homenagem ao Prof. Ives Gandra da Silva Martins. Coord. Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas e Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. São Paulo : Lex, 2005, p. 53.

CAMPINAS - Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas - CEP:13090-721
Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com

parte – e que já não se encontre no rol do art. 5º. Qual o seu nível? Isso há de gerar controvérsia entre os constitucionalistas, mas é sensato crer que ao promulgar esse parágrafo na Emenda constitucional 45, de 8 de dezembro de 2004, sem nenhuma ressalva abjuratória dos tratados sobre direitos humanos outrora concluídos mediante processo simples, o Congresso constituinte os elevou à categoria dos tratados de nível constitucional. Essa é uma equação jurídica da mesma natureza daquela que explica que nosso Código Tributário, promulgado a seu tempo como lei ordinária, tenha-se promovido a lei complementar à Constituição desde o momento em que a carta disse que as normas gerais de direito tributário deveriam estar expressas em diploma dessa estatura”⁴².

8 – CONCLUSÕES

O perflustrar a doutrina e a jurisprudência nos levam a concluir que não obstante o treaty override pela legislação interna deva ainda permanecer, mais de uma vez procurando demonstrar veleidades de soberania que não resistem a uma verificação da realidade, existe uma pressão ponderável que o mundo deste 3º milênio exerce no sentido de se globalizar e harmonizar, quando não uniformizar, as regras de conduta entre as nações, com isto se adotando a prevalência das normas dos tratados sobre a legislação doméstica, não somente no direito tributário mas em todos os demais campos do direito. Naturalmente, essa tendência se manifestará com maior vigor se a nação mais poderosa do mundo – os Estados Unidos da América do Norte – vier a rever sua posição ou se a perda de seu prestígio relativo na economia mundial vier a ser abalada drasticamente.

Campinas, 23 de janeiro de 2008.

AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO

cs785

⁴² REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. S. Paulo : Saraiva. 2006, 10ª ed. p. 103, nº 50.

CAMPINAS – Av. Dr. Jesuíno Marcondes Machado, nº 1077 - Nova Campinas – CEP:13090-721

Fone: (19) 3211-2222 - Fax: (19) 3255-6652 - E-mail:

tavolaroadvogados@tavolaroadvogados.com

SÃO PAULO : Rua Dr. Renato Paes de Barros, nº 512 - 1º andar - cj. 13 - Itaim Bibi - CEP 04530-000

Fone/fax: (11) 3073.0897 - E-mail: tavolaroadvps@tavolaroadvogados.com