

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA
DIRETORIA DE EDUCAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

INTERNALIZAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS DO
MERCOSUL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

CARLOS MARNE DIAS ALVES

BRASÍLIA

2012

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA
DIRETORIA DE EDUCAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

INTERNALIZAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS DO
MERCOSUL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

CARLOS MARNE DIAS ALVES

Trabalho de conclusão de curso de pós-graduação apresentado à Escola de Administração Fazendária, como requisito para a obtenção do título de Especialista.

Orientadora: Dra. Liziane Angelotti Meira

BRASÍLIA

2012

Carlos Marne Dias Alves

**INTERNALIZAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS DO MERCOSUL
NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão do **CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO** da Escola de Administração Fazendária – ESAF.

Aprovado em .09 / 12 / 2011.

BANCA EXAMINADORA

Liziane Angelotti Meira
Doutora

Me. Ana Maria Ribeiro dos Reis
Mestre

Antônio de Moura Borges
Doutor

Conceito Final: ._____.

Para minha esposa, Ruth, e meus filhos, Alexandre e Isabela, que sempre me incentivam e que constituem minhas forças especiais a qualquer hora e em qualquer lugar.

Aos meus amigos da Secretaria da Receita federal do Brasil, pelo apoio durante todo o curso.

Aos funcionários da biblioteca da Escola de Administração Fazendária, pelo auxílio durante as pesquisas.

À professora, amiga e orientadora Liziane, pela atenção dispensada em todos os momentos.

Aos professores e alunos do Curso de Pós-Graduação que tornaram esta etapa tão prazerosa.

A minha mãe, pai, irmã e irmãos, que são fontes de estímulos para continuar lutando.

Aos meus amigos eternos, pela fé que em mim depositam.

RESUMO

O aumento do fluxo comercial entre os países do Mercosul traz a necessidade de criar, uniformizar ou harmonizar normas de caráter tributário e aduaneiro. O sucesso de um processo de integração regional depende da eficácia e da rapidez de como as normas originadas em seus órgãos de decisão são recepcionadas no arcabouço jurídico dos Estados Partes. Este trabalho de pesquisa analisa o processo de internalização de tratados e acordos internacionais no sistema jurídico brasileiro, constatando que os tratados para serem internalizados devem seguir um rito complexo e por vezes demorado, que exige a participação do Poder Executivo e Legislativo, embora as decisões secundárias, decorrentes de tratados já internalizados e que não alterem leis, possam ser internalizadas por atos do Executivo. Os tratados tributários devem obedecer ao primado da Constituição Federal, sendo que doutrina e a jurisprudência ainda discutem se os acordos internacionais poderiam tratar de temas de lei complementar ou somente de lei ordinária. A atual proposta de Código Aduaneiro do Mercosul não afronta o Código Tributário Nacional, mas sua internalização exigiria alterações legais, principalmente em relação aos regimes aduaneiros especiais.

Palavras-Chaves: Integração Regional, Tratados, Mercosul e Direito Tributário.

ABSTRACT

The rise of trade flow among the countries of Mercosur brings the need to create, to standardize or to harmonize customs and tax standards. The success of regional integration process depends on the effectiveness and promptitude in which standards originated from their decision-making agencies are received in the legal framework of the States Parties. This research analyzes the internalization process of international treaties and agreements in the Brazilian legal system, noting that the treaties in order to be internalized must follow a complex and sometimes time consuming rite, requiring the participation of Executive and Legislative branches, although the secondary decisions that arise from treaties already internalized and which do not change laws might be internalized by Executive acts. The tax treaties must obey the rule of the Federal Constitution, although doctrine and jurisprudence are still debating whether international agreements could address issues of supplementary law or just statutory law. The current proposition of Mercosur Customs Code does not confront the National tax code, but its internalization would require legal changes, mainly related to special customs regimes.

Keywords: Regional Integration, Treaties, Mercosur, and Tax Law

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	7
INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1 - TRATADOS E ACORDOS INTERNACIONAIS	13
1.1 Atos Internacionais	13
1.2 Prazo para Internalização	18
1.3 Direito Comunitário e Direito de Integração	19
1.4 Sistema Monista e Dualista	23
CAPÍTULO 2 - PROCESSO DE INTEGRAÇÃO REGIONAL	29
2.1 Sistemas de Integração Regionais	29
2.2 Integração do MERCOSUL	36
CAPÍTULO 3 - INTERNALIZAÇÃO DE NORMAS TRIBUTARIAS NO MERCOSUL	42
3.1 Sistema Brasileiro de Internalização de Normas	42
3.1.1 Rito e Competências	42
3.1.2 Denúncia ou Revogação	50
3.1.3 Valor Normativo dos Tratados	51
3.1.4 Forma Simplificada de Internalização	54
3.2 Internalização de Normas Tributárias	56
3.3 Incorporação Normativa no Mercosul	62
3.4 Internalização do CAM	65
3.5 Análise do Fato Gerador do Imposto sobre a Importação do CAM	67
CONCLUSÃO	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	83

INTRODUÇÃO

O mundo contemporâneo assiste ao desaparecimento das fronteiras entre países em prol de uma nova ordem econômica, a qual estimula a livre circulação de pessoas e de mercadorias. Aqueles países que não reconhecerem a importância do processo de integração e de formação de blocos regionais correm o sério risco de ficar à margem do desenvolvimento mundial.

A formação de blocos regionais de integração coloca nossa sociedade diante de um processo de internacionalização do direito contemporâneo. A globalização econômica é um fato real e irreversível. A intensificação das atividades de importação e exportação de mercadorias está entre suas conseqüências mais visíveis. O aumento do fluxo comercial entre os países traz também a necessidade de criação, uniformização ou harmonização de normas de caráter tributário e aduaneiro.

A globalização econômica propicia a formação de acordos regionais de comércio como meio de ampliar os benefícios da interpenetração dos mercados e atenuar o impacto da competição externa¹. A União Européia e o Mercosul são bons exemplos de blocos regionais frutos do novo panorama de globalização da economia e de integração regional.

O Brasil, dentro de sua política externa de integração regional, é signatário do Tratado de Assunção, de 26 de março de 1991. Perfeitamente alinhado com nossa política externa para o continente, este diploma internacional materializa a firme intenção de se estabelecer um sistema regional de integração para um bloco inicialmente constituído pela República Argentina, pela República Federativa do Brasil, pela República do Paraguai e pela República Oriental do Uruguai, nomeados de Estados Partes do Mercado Comum do Sul (Mercosul).

¹¹ AMARAL JUNIOR, Alberto do. Introdução ao direito internacional público. São Paulo: Atlas, 2008, p.402.

Como decorrência natural deste processo de integração regional do Cone Sul e da necessidade de harmonizar a legislação aduaneira, surge a proposta de Código Aduaneiro do Mercosul (CAM) e as normas regulamentares e complementares da legislação aduaneira comum ao bloco. Estas normas deverão ser aplicadas à totalidade do território dos Estados Partes para regular o comércio internacional dos Estados Partes com terceiros.

O tema deste trabalho de pesquisa é a internalização, no ordenamento jurídico brasileiro, das normas tributárias oriundas do Mercosul. O escopo deverá ficar restrito a normas de natureza tributária, não abrangendo outras igualmente importantes como direitos humanos, trabalhistas e previdenciários. Da mesma forma que o único sistema jurídico a ser analisado será o brasileiro, deixando de fora o tratamento dispensado pelos demais Estados Partes integrantes do bloco.

Este estudo acadêmico adquire relevância à medida que o sucesso de um processo de integração regional de motivação econômica, como é o caso do Mercosul, depende principalmente da eficácia e da rapidez de como as normas originadas em seus órgãos de decisão são recepcionadas no arcabouço jurídico dos países membros. O presente trabalho irá explorar principalmente conhecimentos nas searas do Direito Constitucional e do Direito Tributário.

O problema de pesquisa reside em verificar se as normas de caráter tributário originadas a partir de tratados e acordos internacionais, particularmente o Código Aduaneiro do Mercosul, podem regulamentar qualquer assunto de natureza tributária, ou se o processo de internalização confere um valor normativo do diploma no direito nacional que não seria suficiente para regular determinados temas como, por exemplo, fato gerador e base de cálculo, que estão constitucionalmente reservados à lei complementar.

O objetivo geral é identificar qual o valor normativo é conferido aos tratados e acordos internacionais no sistema jurídico brasileiro, após o regular processo de internalização, e se esse posicionamento hierárquico lhes permite tratar de qualquer tema de natureza tributária.

Como objetivos específicos podem ser destacados: (i) identificar o modelo doutrinário que o Brasil adota para receber os tratados e acordos internacionais; (ii) descrever, de acordo com a Constituição Federal e outras normas complementares, o trâmite a ser seguido para internalização de tratados; (iii) identificar a força normativa com a qual entra em vigor uma norma de natureza tributária decorrente de um tratado; (iv) verificar se o CAM possui algum óbice para ser incorporado ao sistema jurídico brasileiro.

Didaticamente, para atingir o objetivo proposto, o trabalho de pesquisa será dividido da seguinte forma: (i) introdução; (ii) primeiro capítulo versando sobre tratados e acordos internacionais; (iii) segundo capítulo acerca dos processos de integração regionais; (iv) terceiro capítulo abordando a internalização de normas tributárias; (v) uma breve conclusão.

O primeiro capítulo destina-se a apresentar os conceitos básicos de atos internacionais e a verificar se, nos últimos anos, houve aumento do número de atos celebrados internacionalmente e pelo governo brasileiro, bem como a tecer considerações acerca do prazo que esses acordos serem internalizados. Ainda nesta parte inicial serão apresentados os principais modelos doutrinários que explicam as diferentes formas de recepção desses diplomas nos arcabouços jurídicos nacionais, fazendo-se a distinção entre Direito Comunitário e Direito Internacional e os Sistemas Monistas e Dualistas.

O segundo capítulo, em duas etapas, discorrerá sobre o processo de integração regional. A primeira etapa com o objetivo de descrever os diferentes modelos de sistemas regionais de integração, e a motivação que conduz à formação desses blocos. A segunda etapa irá particularizar o processo de formação do Mercado Comum do Sul.

O terceiro capítulo dedicar-se-á a analisar o processo de internalização de normas internacionais no arcabouço jurídico brasileiro. O ponto de partida será a previsão existente na legislação mercosulina, em especial o Protocolo de Ouro Preto. Logo em seguida, será descrito o sistema brasileiro de internalização de normas, detalhando seu rito e identificando competências. Serão feitas considerações quanto à possibilidade de denúncia e derrogação. Com base na doutrina apresentada, analisar-se-á a viabilidade de se considerar tratados e acordos internacionais como normas especiais.

Concluindo o estudo, será feita uma análise do processo de internalização da proposta de Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), bem como a compatibilidade a proposta de fato gerador do imposto do sobre importação com a atual legislação aduaneira brasileira.

A escolha deste tema justifica-se por se tratar de uma questão jurídica com reflexos econômicos importantíssimos no atual cenário de integração regional. A discussão da matéria procura contribuir para que a sociedade e os governantes encontrem soluções jurídicas eficazes no campo tributário que estimulem o comércio entre os países do bloco do Cone Sul e com os demais países.

O alicerce teórico do presente trabalho acadêmico está na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional, na legislação aduaneira brasileira, na base normativa do Mercosul, no posicionamento da doutrina e na jurisprudência firmada pelos nossos tribunais superiores acerca de internalização de tratados.

A abordagem do tema utiliza basicamente o método qualitativo, consistindo em uma análise teórica acerca do processo de internalização de normas de caráter tributário no sistema jurídico brasileiro aliado com a pesquisa de uma base quantitativa fornecida pelo Ministério das Relações Exteriores (MRE) acerca da celebração de atos internacionais pelo governo brasileiro. Ao final do trabalho será analisado o caso prático do processo de internalização do Código Aduaneiro do Mercosul no sistema jurídico brasileiro.

O desenvolvimento do trabalho leva em consideração obras de caráter multidisciplinar, mas principalmente conhecimentos de Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Internacional, Processo Legislativo e Relações Internacionais.

1. TRATADOS E ACORDOS INTERNACIONAIS

1.1 Atos Internacionais

Dos primórdios das civilizações até os fins da Idade Média, a normatização das condutas estava restrita a alguns povos mais evoluídos, Grécia e Roma. O relacionamento entre os povos era regido pelo *jus inter gentes*², que se constitui o embrião do que hoje é o Direito Internacional³.

Hodiernamente, com o avanço da globalização e a internacionalização do direito cresce a importância de normas positivadas, tratados, bem como de todo direito internacional, tendendo a aumentar sua prevalência sobre o direito nacional, interno, colocando em xeque inclusive o conceito de soberania⁴.

Para atestar a grande importância da utilização de tratados na prática internacional e das regras derivadas do direito internacional público contemporâneo, no século XX, basta o exemplo do crescimento impressionante da United Nations Treaty Series (UNTS) ⁵, em que, no período entre 1945 a 1955, foram registrados 3.633 tratados. Em 1963, a coleção do Secretariado da Organização das Nações Unidas (ONU) já contava com 7.420 registros.⁶

² *Ius inter gentes* é o corpo de tratados, convenções da ONU e outros acordos internacionais. Originalmente uma lei romana, porém, mais tarde, o conceito tornou-se parte importante do direito internacional público.

³ FERNANDES, Edson Carlos. Sistema Tributário do Mercosul o processo de harmonização das legislações tributárias. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 33.

⁴ VARELLA, Marcelo Dias. Direito internacional público. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 75.

⁵ Trata-se de uma coleção de tratados e acordos internacionais que tenham sido registrados (ou arquivados e gravados) e publicados pelo Secretariado da ONU, desde 1946. O UNTS inclui os textos de tratados em sua língua que faz fé, com traduções para Inglês e Francês, conforme o caso.

⁶ TRINDADE, Antonio Augusto Cancado. O direito internacional em um mundo em transformação. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 35.

Atualmente, os esforços de integração, geralmente, culminam em regras positivadas que regem as relações entre os Estados, no entanto, para que se realizem internamente, existe uma demanda por harmonização dos sistemas jurídicos envolvidos⁷.

Os Estados soberanos expressam formalmente suas vontades por meio de tratados, acordos ou convenções internacionais, os quais produzem efeitos jurídicos de acordo com o ordenamento jurídico de casa país.

De acordo com o Ministério das Relações Exteriores (MRE), existe uma variada denominação dada aos atos internacionais. Embora a denominação não influencie o caráter do instrumento, pode-se estabelecer certa diferenciação na prática diplomática, decorrente do conteúdo do ato e não de sua forma. As denominações mais comuns são: tratado, acordo⁸, convenção⁹, protocolo¹⁰ e memorando de entendimento. Qualquer que seja a denominação recebida, o ato internacional deve ser formal, com teor definido, por escrito, regido pelo Direito Internacional e as partes contratantes devem ser necessariamente pessoas jurídicas de Direito Internacional Público¹¹.

Segundo a Convenção de Viena, tratado é um acordo internacional concluído por escrito entre os Estados ou entre os Estados e Organizações Internacionais, regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica¹².

⁷ FURLAN, Fernando de Magalhães. *Integração e soberania: o Brasil e o Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 109.

⁸ Acordo é expressão de uso livre e de alta incidência na prática internacional, embora alguns juristas entendam por acordo os atos internacionais com reduzido número de participantes e importância relativa. No entanto, um dos mais notórios e importantes tratados multilaterais foi assim denominado: Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT).

⁹ Convenção designa atos multilaterais, oriundos de conferências internacionais e que versem assunto de interesse geral, como por exemplo, as Convenções de Viena sobre relações diplomáticas, relações consulares e direito dos tratados; Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal celebrada com a Argentina (1980). É um tipo de instrumento internacional destinado a estabelecer normas para o comportamento dos Estados em uma gama cada vez mais ampla de setores.

¹⁰ Protocolo é um termo que tem sido usado nas mais diversas acepções, tanto para acordos bilaterais quanto para multilaterais. Aparece designando acordos menos formais que os tratados, ou acordos complementares ou interpretativos de tratados ou convenções anteriores. Termo utilizado ainda para designar a ata final de uma conferência internacional. Tem sido usado, na prática diplomática brasileira, muitas vezes sob a forma de "protocolo de intenções", para sinalizar um início de compromisso.

¹¹ MRE. Disponível em: < <http://www2.mre.gov.br/dai/003.html> >. Acesso em: 22 set. 2011.

¹² Convenção de Viena, art. 2º

A definição mais sintética é a de Rezek, segundo o qual “tratado é todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público e destinado a produzir efeitos jurídicos”¹³.

Para Xavier, os tratados são fontes imediatas de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser invocados, como tal, perante os tribunais tão logo eficazes em face da ordem interna. Na interpretação dos seus preceitos, são aplicáveis as regras de hermenêuticas que vigoram quanto aos tratados e não as que respeitam à legislação interna de cada Estado contratante¹⁴.

De acordo com os números constantes nos Quadros 1, 2 e 3, podemos observar que, no caso brasileiro, também houve um aumento substancial na quantidade de tratados ou acordos internacionais celebrados nos últimos anos, o que faz crescer de importância o estudo acerca da forma de internalização desses diplomas.

Quadro 1



Fonte: Ministério Relações Exteriores/ Divisão de Atos Internacionais

¹³ REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 14.

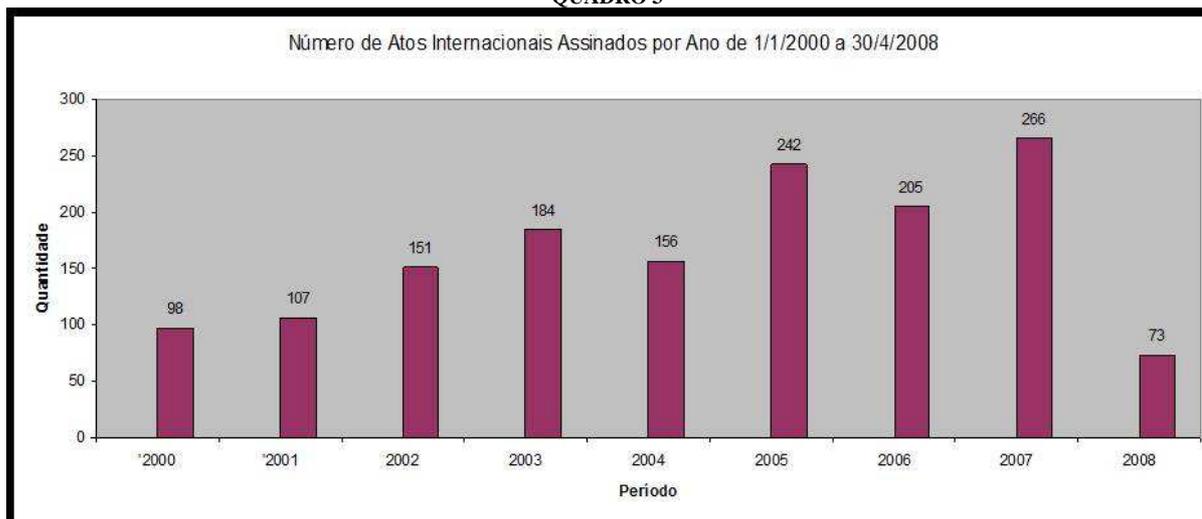
¹⁴ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 89

QUADRO 2



Fonte: Ministério Relações Exteriores/ Divisão de Atos Internacionais

QUADRO 3



Fonte: Ministério Relações Exteriores/ Divisão de Atos Internacionais

A partir de 1930, podemos verificar que houve um aumento expressivo na quantidade de celebração de tratados. Vale destacar que, a partir no ano 2000, o Brasil tem celebrado mais acordos por ano do que fazia em décadas do século passado.

Atualmente, existem em vigor centenas de acordos multilaterais celebrados pelo Brasil nas seguintes áreas temáticas: ALADI, Agricultura e Pecuária, Aviação Civil, Bacia do Prata, Bancos Internacionais, Ciência e Tecnologia, Comércio Internacional, Comunicações, Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, Conferência Ibero-americana,

Defesa e Desarmamento, Direito Cambial, Direito do Mar, Direitos Humanos, Cooperação da Amazônia, Cultura e Educação, Direito Internacional Público, Direito Internacional Privado, Direito Penal, Energia Convencional e Nuclear, Exposições e Amostras, Meio Ambiente, Meteorologia, Mercosul, Guerra e Paz, Migrações, Relações Diplomáticas e Consulares, Produtos de Base, Pesca, Propriedade Intelectual e Política Aduaneira, dentre outros.

No campo tributário, os tratados internacionais têm, modernamente, grande importância por estabelecerem mecanismos regulatórios, que evitam, por exemplo, a dupla tributação internacional de rendimentos e reduzem ou excluem ônus tributários no comércio internacional¹⁵.

Conforme o Quadro 4, no campo temático de Política Aduaneira, o Brasil é parte integrante de nove Atos Multilaterais¹⁶:

QUADRO 4¹⁷

QUADRO TEMÁTICO DE ACORDOS, TRATADOS E CONVENÇÕES MULTILATERAIS EM VIGOR PARA O BRASIL NA ÁREA DE POLÍTICA ADUANEIRA

Título	Data	Decreto n.º	Promulgação
Convenção Relativa ao Estabelecimento de uma União Internacional para a Publicação das Tarifas Aduaneiras.	05/07/1890	1327	31/01/1891
Convenção sobre a Publicidade das Leis, Decretos e Regulamentos Aduaneiros.	03/05/1923	16685	26/11/1924
Convenção sobre a Uniformidade de Nomenclatura para a Classificação de Mercadorias.	03/05/1923	16685	26/11/1924
Convenção Internacional para a Simplificação das Formalidades Aduaneiras e Respectivo Protocolo.	03/11/1923	18850	16/07/1929
Protocolo Modificativo da Convenção Assinada em Bruxelas, a 05 de julho de 1890, Relativa ao Estabelecimento de uma União Internacional para a Publicação das Tarifas Aduaneiras, - do Regulamento de Execução da Convenção que Institui uma Repartição Internacional para a Publicação das Tarifas Aduaneiras e da Ata de Assinatura.	16/12/1949	36557	03/12/1954
Convenção de Criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira (Com Anexo).	15/12/1950	85801	10/03/1981
Convênio Multilateral sobre Cooperação e Assistência Mútua entre as Direções Nacionais de Aduanas da América Latina (Incluídos os Anexos I, V e XIII).	11/09/1981	91366	24/06/1985
Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.	14/06/1983	97409	23/12/1988
Protocolo de Emenda à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.	24/06/1986	97409	23/12/1988

Fonte: Ministério Relações Exteriores/ Divisão de Atos Internacionais

¹⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 202

¹⁶ Os tratados e as convenções multilaterais, quando negociados sob a égide de uma organização internacional, seguem princípios por ela estabelecidos, em geral, semelhantes a atos bilaterais. Normalmente, os tratados são específicos quanto à entrada em vigor, o processo de ratificação ou adesão e estabelecem referências ao depositário e à possibilidade de se efetuarem reservas.

¹⁷ MRE. Disponível em < <http://www2.mre.gov.br/dai/quadros.htm> >. Acesso em: 22 de set. 2011.

O aumento expressivo do número de atos internacionais celebrados nas últimas décadas e a diversidade de áreas temáticas abrangidas por esses acordos justificam a importância social e jurídica de estudos que visem esclarecer o processo e os efeitos da internalização desses diplomas no arcabouço jurídico brasileiro.

1.2 Prazo para Internalização dos Tratados

Um ponto sensível no Direito Internacional é o prazo que os países levam para incorporar em seus ordenamentos jurídicos os tratados e acordos internacionais celebrados pelas autoridades competentes.

Como foi verificado, o Brasil não adota, em suas relações internacionais, os preceitos de Direito Comunitário, segundo o qual os tratados não dependem de um processo parlamentar nacional específico para que tenham vigência. Se fosse assim, teríamos um sistema muito mais ágil e eficaz, porém a conjuntura política e a composição do bloco regional do Cone Sul não tornam essa sistemática favorável para os interesses nacionais.

Pelo contrário, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, as normas internacionais somente entram em vigor internamente depois de aprovadas pelo Congresso Nacional. O sistema constitucional brasileiro não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno. Para efeito de executoriedade doméstica dos tratados, é suficiente a adoção de iter procedimental, que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto acordado, seria uma visão dualista

moderada. O problema é que também não existe prazo ou limite temporal para que esse rito seja cumprido, podendo prolongar-se indefinidamente.

Um exemplo clássico da demora para ratificar tratados é o da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída na ONU, em 23 de maio de 1969. O texto foi aprovado pelo Congresso Nacional, com reserva aos artigos 25 e 66, somente em 17 de julho de 2009, por meio do Decreto Legislativo n.º 496, e promulgada pelo Decreto do Presidente da República, em 14 de dezembro de 2009. Observa-se assim um lapso temporal de mais de 30 anos para a conclusão do processo.

Mas nem todos os tratados demoram tanto para serem aprovados. O Tratado de Assunção, entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, com o objetivo de criar o Mercosul, é um bom exemplo de celeridade. Em 26 de março de 1991, o Tratado foi assinado pelos países. Em 25 de setembro de 1991, o Congresso Nacional aprovou-o por meio do Decreto Legislativo n.º 197/91. Em 30 de outubro do mesmo ano, o Brasil depositou a Carta de Ratificação do Tratado. Por fim, o Presidente da República promulgou-o pelo Decreto n.º 350, em 21 de novembro de 1991. Verifica-se neste caso que todo trâmite demorou menos de oito meses.

Porém, nem tudo referente ao Mercosul tramita com a mesma rapidez que o Tratado de Assunção. O Código Aduaneiro do Mercosul (CAM) é um exemplo da falta de dinâmica no processo de internalização. Em 1994, foi aprovada a primeira versão do CAM, por meio da Decisão Conselho do Mercado Comum (CMC) n.º 25, no entanto o único país que incorporou e ratificou o texto foi o Paraguai. Considerando-se que o Código somente entraria em vigor trinta dias depois que, pelo menos, dois países o ratificassem, não houve início de vigência. Em 2000, houve outro projeto de Código, que nem sequer foi aprovado.

Em agosto de 2010, a Decisão CMC n.º 27 veiculou nova proposta de CAM. Os Estados Partes se comprometeram a envidar esforços para incorporar o Código no prazo de seis meses. Até o momento não se obteve êxito na aprovação.

Concluindo, embora seja crucial a celeridade do processo de internalização dos tratados e acordos internacionais para o sucesso das negociações, o Brasil não conseguiu ainda estabelecer uma rotina que garanta a rapidez desejada em todos os casos. Vale ressaltar também que a aprovação de um tratado é um ato complexo, político e discricionário, nem sempre o que é acordado pelo Poder Executivo deve obrigatoriamente receber o aval do Congresso Nacional. O problema é que não podemos viver na incerteza da aprovação ou recusa do ato.

1.3 Direito Comunitário e Direito de Integração

Para podermos melhor compreender os efeitos dos tratados e dos acordos internacionais nos sistemas jurídicos dos países signatários é primordial identificar a diferença entre os principais modelos que procuram explicar a repercussão desses diplomas nas relações internacionais.

O primeiro passo é estabelecer a distinção entre Direito Comunitário e Direito de Integração. O primeiro tem sua origem no Direito Internacional Público, porém com ele não se confunde. O Direito Comunitário é próprio de uma Comunidade de Estados que estabelece um elo formador de uma política supra-estatal, porém não estranha aos Estados. Já o Direito de Integração pode ser definido como um conjunto de normas de Direito Internacional formulado e aplicável ao processo de integração dos Estados formadores de uma pessoa jurídica de Direito Internacional derivada da vontade de integração dos

signatários. As normas oriundas dos órgãos dessa nova pessoa jurídica não são automaticamente recepcionadas no ordenamento interno das partes¹⁸.

O Direito Comunitário tem como característica a formação de uma ordem supranacional de incidência no sistema jurídico dos Estados integrantes da comunidade. As normas comunitárias não dependem de um processo parlamentar nacional específico para que tenham vigência. Já nascem com força normativa ampla. O ícone desse modelo é a União Européia.

No Direito Comunitário, a supranacionalidade dos tratados e das normas internacionais decorre da transferência voluntária de algumas competências do poder legislativo do Estado. Essa transferência de competências não se confunde com delegação de poderes. A supranacionalidade pode ser definida como tudo aquilo que transcende o conceito de nação, do que seria nacional¹⁹.

As normas supranacionais têm como principais características: (i) aplicabilidade direta, haja vista que são incorporadas automaticamente à ordem jurídica nacional dos Estados membros, sem necessidade de nenhuma norma de direito interno que as recepcione; (ii) efeito direto, pois tem a capacidade de gerar direitos e obrigações para os cidadãos dos Estados, que podem exigir perante seus juízes nacionais o reconhecimento de direitos que lhes conferem os tratados; (iii) supremacia, uma vez que têm hierarquia superior às normas de direito interno dos Estados, havendo um conflito entre a norma interna e a supranacional, prevalece a última, ainda que a interna seja a Constituição²⁰.

Fernando Furlan explica que, no Direito Internacional, ao contrário do Comunitário, as normas somente entram em vigor depois de aprovadas pelos parlamentos nacionais dos Estados e devidamente incorporadas às respectivas ordens jurídicas nacionais. Nosso exemplo mais próximo são as normas oriundas do Mercosul²¹.

¹⁸ GOMES, Eduardo Biacchi. A Supranacionalidade dos Blocos Econômicos. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Porto Alegre: Síntese, 2003, p.171.

¹⁹ LIMA, Sergio Mourão Correa. Tratados internacionais no Brasil e integração. São Paulo. LTr, 1998, p 49

²⁰ Ibidem, p 75 a 79

²¹ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 137

No Mercosul, pode-se mencionar tão-somente o direito da integração, quando nos referimos às normas aplicáveis de comum acordo aos Estados Partes. Trata-se do conjunto de regras de direito das gentes formuladas e aplicáveis no processo de integração dos Estados formadores de uma pessoa jurídica de direito internacional denominada Mercosul, derivada da integração das partes e recepcionada nos respectivos ordenamentos jurídicos internos. Não existe um direito comum para membros do bloco que seja aplicável de forma direta, automática e imediata em cada Estado. Não há supranacionalidade nas decisões e nas regras aplicáveis ao bloco regional²².

Blocos econômicos regidos por normas de Direito Internacional, como é o caso do Mercosul, carecem de mecanismos e institutos jurídicos próprios capazes de assegurar a primazia e a aplicabilidade direta das normas produzidas por suas instituições. Os Estados integrantes não delegam poderes a entidades de natureza supranacional. A efetividade das decisões fica sempre condicionada a uma série de procedimentos internos em cada país integrante do bloco.

No âmbito do Cone Sul, vigora o sistema da intergovernabilidade, os procedimentos de funcionamento do bloco econômico são regidos por princípios do Direito Internacional Público. São características básicas desse sistema: (i) as decisões são tomadas por consenso e com a presença de todos os membros; (ii) inexistente uma vinculação direta entre as decisões dos Estados Partes e as decisões e normas produzidas pelos órgãos do Mercosul; (iii) os Estados Partes conservam todas as suas prerrogativas constitucionais; (iv) a eficácia das normas internacionais está subordinada ao ordenamento interno dos Estados, bem como ao posicionamento constitucional de cada país em relação ao mecanismo de recepção dessas normas e de seu posicionamento hierárquico em face das leis internas.

O Mercosul, por adotar um mecanismo de Direito Internacional, é pautado pelo sistema de coordenação de soberanias. Os Estados negociam as regras que devem

²² FURLAN, Fernando de Magalhães. *Integração e soberania: o Brasil e o Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 139

vigorar no bloco econômico, obrigando-se a elas à medida atendam aos interesses mútuos das partes²³.

Furlan observa que a harmonização legislativa é um ponto crucial no esforço integracionista. À medida que há um aumento do processo de integração, existe uma tendência de naturalmente diminuir o nível de liberdade legislativa e regulamentar dos membros²⁴.

No estabelecimento do Mercosul, não houve um desejo de se criar uma instituição supranacional, mas sim internacional. Aplica-se a regra da unanimidade para exprimir a vontade comum, que necessariamente coincidirá com a vontade de cada nação²⁵.

1.4 Sistema Monista e Dualista

Outro ponto fundamental, para uma compreensão do processo de incorporação de normas no âmbito de bloco econômico, é fazer a distinção dos sistemas dualista e monista e identificar, para que, à luz da legislação, seja possível identificar qual é o modelo brasileiro.

Essas duas vertentes doutrinárias construíram o pensamento jurídico da ordem internacional, formulando teorias que procuram explicar a obrigatoriedade, executoriedade e eficácia do tratado internacional no âmbito do direito interno.

A existência de primazia dos tratados sobre o direito interno é o objeto de estudo das visões monista e a dualista das normas internacionais. Existem várias dificuldades

²³ GOMES, Eduardo Biacchi. A Supranacionalidade dos Blocos Econômicos. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Porto Alegre: Síntese, 2003, p.176.

²⁴ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e Soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 151.

²⁵ GOMES, Eduardo Biacchi. Globalização e o comércio internacional no direito da integração. São Paulo, aduaneiras, 2004, p. 64

para relacionar o Direito Internacional com as legislações internas. O principal problema reside em identificar o posicionamento das normas de Direito Internacional Público perante o ordenamento jurídico interno, a fim de saber se as normas internacionais estão num patamar superior, igual ou devem obediência ao direito interno.

Na perspectiva monista, em linhas gerais, uma vez concluído o ritual formal para adquirir vigência, o tratado incorpora-se ao direito interno e passa a ser intocável como fundamento de direitos e obrigações. Não há divisão entre o direito interno e o direito internacional.

Segundo Heleno Torres, as teses monistas dividem-se em três correntes principais. A primeira prega o predomínio do direito interno, afirmando a soberania do Estado e conferindo primazia ao direito interno sobre o direito internacional. A segunda corrente, ao contrário da primeira, defende o predomínio do Direito Internacional, atribuindo prevalência de aplicabilidade do Direito Internacional em face da lei interna. Os defensores desse modelo entendem que a soberania dos Estados depende da ordem internacional, encontrando nesta sua principal limitação, justificando a existência do instituto da responsabilidade internacional, em caso de violação de norma convencional. A terceira corrente é a do monismo moderado, que admite a equivalência das normas internas e internacionais, recomendando o princípio da lei posterior (*lex posteriori rogat priori*) para solucionar os conflitos entre elas²⁶.

Para muitos monistas que se filiam ao chamado estadismo jurídico, segundo o qual só existe o direito estatal e não admite a idéia de qualquer regra jurídica fora do Estado. O direito é ordenamento jurídico uno e unitário, conseqüentemente seria injustificável a existência de dois direitos, um estatal e outro internacional. A chamada teoria monista extremada prevê a aceitação imediata das normas de direito internacional, independentemente da necessidade de um ato formal interno para incorporá-lo ao direito dos Estados contratantes. Pressupõe uma supremacia do direito internacional sobre o direito interno. A outra corrente monista, conhecida como moderna, afirma a supremacia do direito interno sobre o direito internacional. Considera que as regras de direito das gentes devem

²⁶ TORRES, Heleno. Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 557.

submeter-se ao controle de constitucionalidade, e defende a prevalência da Constituição ou do direito estatal ou interno frente ao Direito Internacional. É a Constituição que empresta validade à execução de um tratado. O direito externo é derivado da ordem constitucional²⁷.

Segundo os monistas, o dualismo implicaria total distinção e independência entre direito interno e o Direito Internacional, de sorte que a norma interna não estaria condicionada à ordem internacional. Para os dualistas, o direito internacional e o direito interno formam duas ordens jurídicas distintas. A corrente monista, por outro lado, sustenta a unicidade da ordem jurídica com a integração entre direito interno e Direito Internacional Público. A tese monista divide-se em duas vertentes: uma consagra a primazia do direito interno e a outra a primazia do direito internacional. Enquanto o monismo internacionalista teve seu grande expoente em Kelsen, o monismo nacionalista, segundo Rezek, encontra maior guarida como ação concreta no Poder Jurídico dos Estados. Os autores ditos monistas partem de um ponto comum segundo o qual ordenamentos deveriam subordinação. Existira assim o monismo com primazia do direito interno, o monismo com paridade entre o direito interno e o direito internacional e o monismo com primazia do direito internacional²⁸.

Sob o ângulo dualista, os preceitos do tratado integrariam uma ordem jurídica distinta e necessitariam ser convertidos em normas internas para passarem a compor o direito interno. O sistema jurídico internacional e o sistema nacional são coexistentes²⁹.

Pelo princípio da separação entre os ordenamentos, as normas internas não podem dispor sobre preceitos de Direito Internacional e, reciprocamente, as normas internacionais não podem substituir as fontes de direito interno, salvo estipulação em contrário. Por este motivo, entre ambas existem relações de aplicabilidade, mas não de validade. Uma norma interna pode ser usada para admitir a entrada sistêmica de uma norma

²⁷ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e Soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 73 e 74.

²⁸ KERBER, Gilberto. Mercosul e Supranacionalidade. São Paulo: LTr, 2001. p. 91 a 94.

²⁹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206.

internacional ou dizer da sua aplicabilidade, mas, não pode se referir à sua validade ou colocá-la em questão³⁰.

A tese dualista tem como ponto de partida o pluralismo sistêmico das ordens jurídicas, considerando que existem precisas fronteiras entre a ordem jurídica interna e a internacional, quer quanto às fontes jurídicas, quer quanto aos critérios de validade admitidos, uma vez que entre tais ordens existem princípios e relações sistêmicas muito precisas, os quais exigem necessariamente diferenciação. O Direito Internacional e o direito interno são tomados como ordenamentos jurídicos originários e diferenciados, o que impede que a norma internacional tenha eficácia na ordem interna antes de ser procedimentalmente introduzida pelos órgãos competentes. Somente serão considerados válidos os tratados introduzidos de acordo com procedimento previsto na legislação nacional³¹.

Para os dualistas o Estado não é a única fonte do Direito, nem com este se confunde. O que provém do Estado é apenas uma categoria especial do Direito: o positivo. O Direito é uma criação social e não estatal. A teoria dualista elimina, teoricamente, qualquer possibilidade de conflito entre o tratado e a lei. Considera que o tratado e lei são fontes normativas que se dirigem a sujeitos diversos.

Pela doutrina dualista existe uma profunda cisão entre as ordens jurídicas internacionais e as internas. Ambas são válidas, porém distintas, independentes e definitivamente apartadas.

A corrente dualista moderada prega que a incorporação de normas internacionais, e todo seu aparato procedimental, deve seguir os trâmites prescritos na Constituição Federal. Por sua vez, a corrente internacionalista considera essa necessidade de incorporação uma imposição de barreiras ao processo de mundialização, uma vez que relega as regras internacionais a um segundo plano.

³⁰ TORRES, Heleno. Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 556.

³¹ TORRES, Heleno. Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 558 e 559

A corrente dualista extremada sustenta a necessidade de incorporação das normas de direito das gentes ao ordenamento jurídico interno, contudo, defende a prevalência da norma internacional, considerando-a supranacional.

Diante do exposto, e considerando do art. 102 da Carta Magna brasileira, para Furlan, o sistema constitucional brasileiro adotaria a teoria dualista ao indicar a prevalência da Constituição perante as normas internacionais³².

Ao estabelece as competências do Supremo Tribunal Federal (STF), art. 102, o constituinte deixa claro que o tratado não se confunde com lei federal.

Art. 102– Compete ao Supremo Tribunal Federal- STF, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

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

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

Varella também defende que no Brasil adota o Dualismo Temperado. O direito nacional e o direito internacional seriam duas ordens jurídicas distintas, pois se exige um duplo procedimento para que o tratado seja totalmente válido: o engajamento internacional, pelo que o Brasil se compromete perante os demais integrantes do tratado; e o engajamento nacional, com a edição de uma norma interna, a partir da qual se obriga todos os nacionais. Somente após publicação dessa norma interna o tratado tornar-se-á exigível³³.

O sistema constitucional brasileiro não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno, o que seria uma visão dualista extremada. Satisfaz-se, para efeito de exequibilidade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de iter procedimental, que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencionado, visão dualista moderada³⁴.

³² FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 75 e 76.

³³ VARELLA, Marcelo Dias. Direito internacional público. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 65

³⁴ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 92.

Segundo Kerber, o processo de incorporação de normas no Mercosul obedece ao modelo clássico de recepção do dualista, o qual observa a legislação regente em cada Estado Parte para sua conclusão³⁵.

De acordo com decisão do Supremo Tribunal Federal³⁶, em Recurso Extraordinário n.º 80.004, de 1977, o Brasil segue o modelo monista moderado, em que o tratado se incorpora ao direito interno no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, sujeitando-se ao princípio consolidado segundo o qual, em caso de conflito, prevalece a norma posterior sobre a anterior, conforme ementa a seguir:

“CONVENÇÃO DE GENEBRA, 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 GENEBRA 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 EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO”.

Diante do exposto, podemos constatar que não existe uma posição única, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que indique a prevalência do direito internacional sobre o interno ou vice-versa, no entanto fica sempre clara a primazia da Constituição. As divergências ocorrem quanto ao entendimento da prevalência dos tratados diante das normas infraconstitucionais.

³⁵ KERBER, Gilberto. Mercosul e Supranacionalidade. São Paulo: LTr, 2001. p. 53

³⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/> >. Acesso em 30 de setembro de 2011.

2 PROCESSO DE INTEGRAÇÃO REGIONAL

2.1 Sistemas de Integração Regionais

Na busca incessantemente seus objetivos, o homem reúne-se e associa-se de diferentes formas, desconhecendo a existência de fronteiras físicas para tal. A convergência de interesses e de fins a serem almejados orienta e direciona o homem a grandes alianças.

No mundo globalizado, fatos longínquos modelam eventos locais e são por eles modelados. Este processo fortalece os vínculos econômicos e sociais transfronteiriços, impulsionando a criação de novas teorias que expliquem esse relacionamento complexo entre a dimensão local e a integração à distância³⁷.

Sérgio Lima faz uma distinção didática entre globalização comercial e globalização econômica, somente na última o fator humano merece a devida atenção. O aumento do fluxo comercial seria um primeiro passo para que a globalização das condições de vida, tornando-as harmônicas em todo mundo³⁸.

Estamos diante de uma verdadeira proliferação de blocos regionais, que são formalizados por meio de tratados e normalmente visam o aumento da integração econômica entres os países membros. Tudo isso, gera uma crescente demanda por dispositivos de harmonização legislativa e uma convergência de políticas econômicas.

A política fiscal como parte integrante da política econômica de um país pode ser considerada um símbolo da soberania nacional. Dentro de um processo de integração regional, os objetivos de uma harmonização fiscal podem ser resumidos a dois: o primeiro é garantir a neutralidade tributária durante as trocas comerciais; o segundo é estabelecer um

³⁷ AMARAL JUNIOR, Alberto do. Introdução ao direito internacional público. São Paulo: Atlas, 2008, p.36

³⁸ LIMA, Sergio Mourão Correa. Tratados internacionais no Brasil e integração. São Paulo. LTr, 1998, p 123

ambiente não discriminatório dentro do próprio bloco. Neste processo, principalmente os tributos indiretos necessitam de um elevado nível de harmonização, dado que influem diretamente sobre a livre circulação de bens e serviços³⁹.

A tendência associação internacional é um veio promissor para o estabelecimento de novas uniões entre os povos e anulação das identidades diferenciadoras, garantindo um ser humano livre e único em sua condição pessoal⁴⁰.

Existe uma regra não escrita que afirma que, num processo de integração econômica, aquilo que se ganha deve ser superior ao que se perde. A busca por ganhos gerais de bem-estar direciona à formação de um acordo comercial regional. Porém, a noção de ganho e perda é muito abstrata e nem sempre pode ser traduzida em números na balança de pagamentos.

Após a Segunda Guerra Mundial, a formação de blocos geoeconômicos estabeleceu uma nova lógica na economia mundial. Perseguindo o êxito de alguns movimentos integracionistas, vários países passaram a trocar as ações isoladas por iniciativas coletivas baseadas no interesse recíproco⁴¹.

Em 1944, dentro do contexto integracionista mundial, em Bretton Woods⁴², foi acordada a criação de três importantes instituições multilaterais voltadas ao progresso econômico: o Banco Mundial; o Fundo Monetário Internacional (FMI); e a Organização Internacional do Comércio (OIC). A última instituição deveria ser uma evolução das negociações do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), firmado em 30 de outubro de 1947, mas não logrou êxito⁴³.

³⁹ III Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal Harmonização Fiscal Antonio Carlos dos Santos Modulo B p. 2

⁴⁰ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Constituição, Soberania e Mercosul. In Revista de Informação Legislativa, n 139, 1998, p. 284-303.

⁴¹ KUNZULER, JACOB Paulo. Mercosul e o mercado internacional. Porto Alegre Ortiz, 1994, p.86.

⁴² As conferências de Bretton Woods estabeleceram as regras para as relações comerciais e financeiras entre os países mais industrializados do mundo. O sistema Bretton Woods foi o primeiro exemplo de uma ordem monetária totalmente negociada. Preparava-se para reconstruir o capitalismo mundial, enquanto a Segunda Grande Guerra ainda grassava, 730 delegados de todas as 44 nações aliadas encontraram-se em Bretton Woods, USA, para a Conferência monetária e financeira das Nações Unidas.

⁴³ TORRES, Heleno Taveira. Comércio Internacional e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.120.

O GATT entrou em vigor em 1º de janeiro de 1948. Foram oito ciclos de negociações multilaterais, desde a sua concepção até a transformação na Organização Mundial do Comércio (OMC), em 15 de abril de 1994.

A Organização Mundial do Comércio estabeleceu algumas regras mínimas a serem observados por seus membros, tais como: não discriminação de Estados entre nações; regra da nação mais favorecida; proibição de tratamento nacional diferenciado; não discriminação de produtos estrangeiros; lista de compromissos sobre tarifas; lista de concessões; regra da transparência; eliminação de restrições quantitativas. Criou-se a base jurídica para as futuras relações comerciais internacionais⁴⁴.

A liberalização comercial mundial tem por base dois posicionamentos. O primeiro orienta-se por uma redução recíproca das barreiras comerciais em base não discriminatória. Sob o GATT e sua sucessora, a OMC, os Estados reconhecem que as reduções de tarifa pactuadas por dois membros deverão ser estendidas a todos os demais membros, incentivando a diminuição gradual das tarifas em todo mundo. O segundo posicionamento da liberalização do comércio ocorre quando um pequeno grupo de países, normalmente de base regional, firma um acordo comercial entre eles⁴⁵.

Os acordos regionais são exceção ao princípio da não-discriminação previsto pela OMC. A integração econômica, que resulta da união de duas ou mais economias nacionais por meio de um acordo comercial regional, é um processo de eliminação de restrições ao comércio, aos pagamentos e à mobilidade de fatores internacionais.

O comércio exterior pode, em alguns casos, deixar de ser um tema estritamente econômico, para enquadrar-se entre as possíveis alternativas de solução de preocupações que dizem respeito à manutenção da segurança nacional⁴⁶. A União Européia, por exemplo, teve razões acentuadamente pacifistas que influenciaram seu processo de integração, enquanto que as razões do Mercosul foram eminentemente econômicas.

⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. Comércio Internacional e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.311.

⁴⁵ CARBAUGH, Robert J. Economia Internacional / Robert J. Carbaugh; tradutor Roberto Galman. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004. p 289

⁴⁶ AMARAL JUNIOR, Alberto do. Introdução ao direito internacional público. São Paulo: Atlas, 2008, p.41

Existem diferentes correntes de pensamento acerca dos frutos decorrentes deste movimento de agrupamento de países. Algumas consideram este movimento benéfico e outras vêem mais pontos negativos que positivos.

Contra a atual tendência de arranjos preferenciais fora da OMC existe a linha de pensamento segundo a qual o regionalismo gera mais desvio de comércio do que liberalização e ganhos econômicos para os integrantes do bloco, constituindo uma grave ameaça ao próprio sistema multilateral de comércio. À proporção que as áreas de livre comércio reduzem as tarifas entre seus membros, acentuam-se as desvantagens dos países não-membros. Em nome do livre comércio, os acordos regionais espalham discriminação em relação aos produtos com origem em países não membros do bloco. Além de tudo, os países mais pobres são menos capazes de gerenciar um complexo sistema de comércio baseado em preferências e regras de origem. Esse desvio das relações comerciais levaria todos os países, incluindo os países membros do bloco regional, a ter uma situação pior do que vigente anteriormente.

A grande maioria, no entanto, defende a idéia de que o comércio internacional gera um aumento expressivo no bem-estar dos indivíduos, impulsionando, dessa forma, o desenvolvimento econômico e social.

Segundo Balassa, objetivo fundamental da atividade econômica é um aumento do bem-estar. Para se avaliar se a integração é ou não desejável, é necessário verificar a forma como esta contribui para o aumento de bem-estar de uma população, embora o conceito de bem-estar seja um tanto impreciso. Os aspectos econômicos apresentam certa ambigüidade. Mesmo restringindo-se o significado do conceito bem-estar a um indivíduo, só teremos um aumento de bem-estar social caso não se verifique nenhuma diminuição do bem-estar de quaisquer membros do grupo.

No caso de integração, o bem-estar econômico poderá ser afetado pelos seguintes fatores: (i) uma variação na quantidade de bens produzidos; (ii) uma alteração no grau de discriminação entre produtos fabricados internamente ou no estrangeiro; (iii) uma redistribuição do rendimento entre os naturais de diversos países; e uma redistribuição do rendimento dentro de cada país.

O bem-estar potencial consiste nas alterações na quantidade de bens produzidos e na distribuição destes. Uma maior produção líquida conduz a um aumento do bem-estar potencial, uma vez que uma maior quantidade de bens e serviços pode ser distribuída aos indivíduos, melhorando a situação de uns sem prejudicar a de outros. Um aumento do bem-estar potencial pode ser obtido por uma melhoria na eficiência econômica, que significa eficiência na produção e nas trocas⁴⁷.

A OMC, segundo o artigo XXIV do GATT, optou expressamente pela corrente que considera benéfica a abertura comercial às organizações regionais, mas com atenuações que se corporificam em duas condições: evolução gradativa para a integração e abertura comercial entre os países integrantes; e vedação de criar ou aumentar as barreiras em relação aos países não integrantes do bloco.

Os membros da OMC reconhecem que o número e importância das uniões aduaneiras e áreas de livre comércio cresceram muito e hoje cobrem uma proporção significativa do comércio mundial. Esses acordos contribuem para a expansão do comércio mundial e para maior integração entre todas as economias, que será maior à medida que houver eliminação das taxas e outros instrumentos restritivos ao comércio.

Acordos regionais podem ser firmados por várias razões. Uma motivação comum em quase todos é a busca por crescimento econômico. Um mercado regional amplo pode permitir economia na produção de grande escala, incentivar a especialização pela aprendizagem prática e atrair investimentos estrangeiros. A integração regional também pode atingir objetivos não-econômicos, tais como: controle de fluxos de imigração, promoção de segurança regional e reformas econômicas internas⁴⁸.

O termo integração, segundo Balassa, é traduzido pelo nível de cooperação existente entre os Estados envolvidos no processo. Os diferentes estágios de integração econômica vão desde a Integração Zero, onde não há interdependência econômica formalizada e sistematizada, passando pela Integração via tratados convencionais, que são

⁴⁷ BELASSA, Bela. Teoria da Integração Econômica. Lisboa: Livraria Clássica Editora, 1972. p.25 e 26

⁴⁸ CARBAUGH, Robert J. Economia Internacional / Robert J. Carbaugh; tradutor Roberto Galman. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004. p. 291

acordos que abrangem setores específicos das relações comerciais, até chegar aos conhecidos acordos comerciais regionais. Esses últimos podem ser dos seguintes tipos: Área de Livre Comércio, União Aduaneira, Mercado Comum e União Econômica⁴⁹.

A Área de Livre Comércio- ALC⁵⁰ é a associação de países que concordam em eliminar todas as barreiras tarifárias e não-tarifárias ao comércio de bens e serviços entre os integrantes. Cada membro, no entanto, conserva seu próprio conjunto de restrições comerciais em relação a outros países fora do grupo. As políticas comerciais são autônomas em relação a terceiros países. Um exemplo dessa modalidade é o Acordo de Livre Comércio da América do Norte, North American Free Trade Agreement (NAFTA), que engloba o Canadá, México e Estados Unidos.

A União Aduaneira⁵¹ consiste num acordo entre dois ou mais países para eliminar todas as barreiras tarifárias e não tarifárias entre eles. Os integrantes passam a adotar restrições comerciais idênticas para os não participantes do bloco, existe uma tarifa aduaneira comum. Um efeito da política comercial externa comum é permitir o livre comércio no âmbito do bloco, ao passo que são igualladas todas as restrições a outros países. Poderá haver a criação de organismos supranacionais, de acordo com o nível de aprofundamento do processo. Trata-se de um modelo intermediário de integração, que tem como exemplo o Benelux⁵².

⁴⁹ CARBAUGH, Robert J., . Economia Internacional / Robert J. Carbaugh; tradutor Roberto Galman. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004. p 290

⁵⁰ De acordo com o GATT, Art. XXIV, 8 : (B) Uma zona de comércio livre deve ser entendida como um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros em que as taxas e outros regulamentos restritivos ao comércio (exceto, se necessário, os permitidos ao abrigo dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) são eliminados em substancialmente todo o comércio entre os territórios constituintes em produtos originários de tais territórios.

⁵¹ De acordo com o GATT, Art. XXIV, 8 : (A) Uma união aduaneira deve ser entendida como a substituição de um território aduaneiro único para dois ou mais territórios aduaneiros, de modo que (i) taxas e outros regulamentos restritivos ao comércio (exceto, se necessário, os permitidos ao abrigo dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) são eliminados com respeito a substancialmente todo o comércio entre os territórios constitutivos da união ou em pelo menos com respeito a substancialmente todo o comércio de produtos originários de tais territórios, e, (ii) sem prejuízo do disposto no n. ° 9, substancialmente as mesmas tarifas e outros regulamentos de comércio são aplicadas por cada um dos membros do sindicato para o comércio dos territórios não incluídos na união.

⁵² Benelux é uma organização econômica da Europa, que gerou o que seria mais tarde a União Européia. Compreende a Bélgica, Países Baixos e Luxemburgo, sendo inicialmente uma área de livre comércio entre estes três países, e mais tarde, com a adição da Itália, Alemanha e França acabou por criar a Comunidade Econômica Européia (CEE). O Tratado de criação do Benelux, firmado em 3 de fevereiro de 1958, tinha como objetivo estimular o comércio e eliminar as barreiras alfandegárias.

A União Aduaneira representa um grau de integração maior que a ALC, caracteriza-se por um comércio sem tarifas ou com tarifas em processo de redução com o objetivo de estabelecer futuramente uma tarifa externa comum- TEC. Neste caso há uma perda de soberania mais elevada, pois a TEC deve ser decidida por unanimidade e passa a existir uma política comercial comum dentro do bloco regional⁵³.

Define-se Mercado Comum como um grupo de nações que permitem a livre movimentação de bens e serviços entre eles. Existem restrições comerciais externas comuns aos países não-membros e há uma movimentação livre de fatores de produção pelas fronteiras nacionais ao âmbito do bloco. As políticas econômicas e sociais são harmonizadas. Representaria um estágio mais completo de integração que uma Área de Livre Comércio e União Aduaneira. A União Européia alcançou o estágio de Mercado Comum em 1992.

Ultrapassando esses estágios o bloco poderá evoluir para uma União Econômica, na qual as políticas nacionais, sociais, tributária e fiscal são harmonizadas e administradas por uma instituição supranacional. O último estágio seria a unificação das políticas monetárias nacionais e a aceitação de uma moeda comum administrada por uma autoridade monetária supranacional, tornando-se uma União Monetária⁵⁴.

A União Européia é um ótimo exemplo de estágio mais avançado de integração. Há unificação econômica, monetária, fiscal e cambial. Envolve inclusive a renúncia da soberania nacional em temas acordados previamente.

Diante a diversidade de tipos e estágios de integração, Furlan aponta que os principais fatores que desencadeiam um processo de integração são: (i) a busca de mecanismos para solucionar conflitos de interesses entre os Estados; (ii) a aproximação, interação e o adensamento das relações entre os povos por meio das comunicações e dos

⁵³ ALMEIDA, Carlos dos Santos. Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal 3, 2006, Brasília ESAF, 2006, Módulo A, p. 34

⁵⁴ CARBAUGH, Robert J. Economia Internacional / Robert J. Carbaugh; tradutor Roberto Galman. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004. p 290

meios de transporte; (iii) a necessidade de coordenar esforços e recursos para administrar o sentimento de vulnerabilidade e insegurança frente ao sistema internacional⁵⁵.

2.2 Integração do Mercosul

A Carta Magna brasileira, em seu artigo 4º, parágrafo único, ao relacionar os princípios que regem as relações internacionais, apresenta a disposição do Brasil em buscar fortalecer a integração dos povos na América Latina a fim de formar uma comunidade latino-americana de nações. Trata-se de uma citação genérica, a qual não define exatamente o modelo a ser adotado. Essa vontade política em formar uma comunidade regional abre caminho para celebração de tratados e acordos internacionais.

Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

O Brasil é signatário do Tratado de Montevideu, de 12 de agosto de 1980, que instituiu a Associação Latino Americana de Integração (ALADI), visando promover a integração da região latino-americana por meio de: eliminação gradativa dos obstáculos ao comércio recíproco dos países-membros; impulsão de vínculos de solidariedade e cooperação entre os povos latino-americanos; promoção do desenvolvimento econômico e social da região de forma harmônica e equilibrada, a fim de assegurar um melhor nível de vida para seus povos; renovação do processo de integração latino-americano e estabelecimento de mecanismos aplicáveis à realidade regional; criação de uma área de preferências econômicas, tendo como objetivo final o estabelecimento de mercado comum latino-americano.

⁵⁵ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e Soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 125

Com vistas a criar uma área de preferências econômicas, a ALADI abriu caminho para celebração pelos Estados Membros de acordos de alcance regional e de alcance parcial. Os primeiros seriam aqueles onde participariam todos os membros, e parciais seriam aqueles com participação de apenas alguns países.

Em 26 de março de 1991, surge o Tratado de Assunção, com característica de acordo parcial no âmbito da ALADI, conseqüentemente é uma exceção à regra de tratamento nacional da OMC. Neste diploma verifica-se a clara intenção de se estabelecer um sistema regional de integração para um bloco inicialmente constituído pela República Argentina, República Federativa do Brasil, República do Paraguai e República Oriental do Uruguai, nomeados como Estados Partes do denominado Mercado Comum do Sul - MERCOSUL⁵⁶. Posteriormente, aparecem como países associados: Chile⁵⁷, Bolívia⁵⁸, Peru⁵⁹, Colômbia e Equador⁶⁰.

A vontade de integração países signatários está claramente expressa no preâmbulo do Tratado de Assunção. Os integrantes entendem que a união seria a melhor maneira de inserção da economia local no cenário econômico mundial, além de ser uma forma de aprofundamento de suas relações em outras áreas além do comércio.

Para Kunzuler, o Tratado de Assunção deu um novo impulso ao processo de integração do Cone Sul rumo à abertura do comércio mundial, porém há necessidade de ajustes estruturais para inserção harmoniosa dos países na comunidade internacional. O bloco substitui a antiga política de concorrência regional por relações de cooperação com objetivos convergentes, buscando somar competências e maximizar vantagens comparativas⁶¹.

De acordo com o art. 1º do Tratado de Assunção, Mercado Comum implica: a livre circulação de bens serviços e fatores produtivos, por meio da eliminação dos direitos

⁵⁶ Mediante Protocolo de Adesão a Venezuela se tornou membro em julho de 2006.

⁵⁷ Acordo de Complementação Econômica MERCOSUL-Chile, de 25 de junho de 1996.

⁵⁸ Acordo de Complementação Econômica MERCOSUL-Bolívia, de 17 de dezembro de 1996

⁵⁹ Acordo de Complementação Econômica MERCOSUL-Peru (Decisão do CMC n.º 39, de 2003).

⁶⁰ Acordo de Complementação Econômica MERCOSUL-Colômbia, Equador e Venezuela (Decisão do CMC n.º 59, de 2004).

⁶¹ KUNZULER, JACOB Paulo. Mercosul e o mercado internacional. Porto Alegre: Ortiz, 1994. p.181.

alfandegários e restrições não-tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente. Prevê também o estabelecimento de uma tarifa externa comum (TEC) e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais. Além disso, existe o compromisso dos Estados Partes em harmonizar suas legislações para fortalecer o processo de integração.

O Tratado de Assunção prevê que, durante um período de transição, poderão ser adotados acordos setoriais, com o objetivo de melhorar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes⁶².

O Mercosul adota o modelo de intergovernabilidade para internalizar suas decisões⁶³. Os Estados negociam de forma horizontal, sem que haja imposição de interesses, o que permite maior liberdade nas negociações diplomáticas. Pelo fato de seus integrantes apresentarem grandes desigualdades e o bloco ainda estar num processo incipiente, a intergovernabilidade possibilitou, até o momento, sucesso no processo de integração. Para o Brasil, que é o principal membro, o modelo de intergovernabilidade tem se apresentado como ideal, pois os interesses nacionais não estão subordinados aos interesses do bloco econômico. As decisões tomadas são sempre por consenso e como presença de todos os membros.

São desvantagens que podem advir desse modelo de intergovernabilidade: não permitir o aprofundamento do processo de integração, por prevalecer o interesse individual dos Estados; invocando sua própria soberania, um Estado pode descumprir atos decorrentes do Tratado, o que pode gerar instabilidade; impede a formação de um verdadeiro Direito da Integração e de uma jurisprudência que possa servir como referencial para políticas a serem desenvolvidas; exclui a participação direta do cidadão no processo integracionista, uma vez que as decisões são tomadas pelos Estados.

⁶² CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. O Poder de Celebrar Tratados. Competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1995. p.437 e 438

⁶³ GOMES, Eduardo Biacchi. A Supranacionalidade dos Blocos Econômicos. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Porto Alegre: Síntese, 2003. p.181.

Segundo Furlan, a harmonização legislativa é um ponto crucial no esforço integracionista. Em contrapartida, à medida que a integração avança, o nível de liberdade legislativa e regulamentar tende naturalmente a diminuir⁶⁴.

O Tratado de Assunção não constitui verdadeiramente um Mercado Comum no Cone Sul, mas visa iniciar o processo de integração que conduza a ele. Ainda não foram incluídos temas como política fiscal, tributação de renda ou qualquer esboço de sistema impositivo. Esses assuntos foram deixados para discussão futura, no compromisso dos Estados Partes harmonizarem suas legislações, dentre elas a fiscal e a tributária⁶⁵. O objetivo não é criar um sistema tributário único, mas sim harmonizar das legislações internas, para tanto seria interessante a realização de algumas alterações nos textos constitucionais, principalmente do Brasil e do Uruguai, com o intuito de facilitar a incorporação das normas oriundas do Mercosul nos ordenamentos jurídicos internos desses países.

O Mercosul pode ser considerado uma União Aduaneira imperfeita por haver exceções à regra que determina a aplicação das mesmas alíquotas do imposto sobre importação extrabloco por todos os seus membros, denominada de Tarifa Externa Comum (TEC)⁶⁶. Além disso, sobre alguns produtos do próprio bloco ainda há incidência do imposto sobre importação.

Eduardo Gomes entende que o Mercosul pretende ser um mercado comum na modalidade intergovernamental e não sob o formato do Direito Comunitário. Desde sua criação em 1991, ele ainda não conseguiu transformar-se plenamente em uma Zona de Livre Comercio ou de maneira integral uma União Aduaneira. Estaria ainda no estágio de área de preferências tarifárias, que é a primeira etapa da construção integracionista⁶⁷.

⁶⁴ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 151.

⁶⁵ FERNANDES, Edson Carlos. Sistema Tributário do MERCOSUL o processo de harmonização das legislações tributarias 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 24 a 26.

⁶⁶ A TEC nada mais é do que a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) e as respectivas alíquotas do imposto de importação que devem ser aplicadas por todos os países do bloco para as importações de bens originários de terceiros.

⁶⁷ GOMES, Eduardo Biacchi. Globalização e o comercio internacional no direito da integração. São Paulo, aduaneiras, 2004, p. 31

De acordo com Edison Fernandes, o ponto nevrálgico do livre mercado regional é a eliminação das barreiras alfandegárias, que passa pelo privilegio concedido aos países do bloco, tanto na forma de isenção como na eliminação de tributos sobre a importação e de tributos sobre o consumo⁶⁸.

O Mercosul, além do Tratado de Assunção e do Protocolo de Outro, que será abordado posteriormente, possui outros protocolos vinculados, a saber⁶⁹:

- a) Protocolo⁷⁰ de Brasília, segundo o qual as controvérsias que surgirem entre os Estados Partes sobre a interpretação, a aplicação ou o não cumprimento das disposições contidas no Tratado de Assunção, dos acordos celebrados no âmbito do mesmo, bem como das decisões do Conselho do Mercado Comum e das resoluções do Grupo Mercado Comum, serão submetidas aos procedimentos de solução estabelecidos neste Protocolo;
- b) Protocolo de Olivos, de 2002, e o Protocolo Modificado de Olivos, de 2007, que diante da necessidade de garantir a correta interpretação, aplicação e cumprimento dos instrumentos fundamentais do processo de integração e do conjunto normativo do bloco, de forma consistente e sistemática, efetua modificações específicas no sistema de solução de controvérsias de maneira a consolidar a segurança jurídica no âmbito do Mercosul;
- c) Protocolo de Ushuaia, que reafirma que a plena vigência das instituições democráticas é condição essencial para o desenvolvimento dos processos de integração entre os Estados Partes e a República da Bolívia e a República do Chile;

⁶⁸ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do MERCOSUL o processo de harmonização das legislações tributárias 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 21

⁶⁹ MERCOSUL. Disponível em < <http://www.mercosul.gov.br/tratados-e-protocolos> >. Acesso em 30 set 2011.

⁷⁰ Protocolo é um termo que tem sido usado nas mais diversas acepções, tanto para acordos bilaterais quanto para multilaterais. Aparece designando acordos menos formais que os tratados, ou acordos complementares ou interpretativos de tratados ou convenções anteriores. É utilizado ainda para designar a ata final de uma conferência internacional. Tem sido usado, na prática diplomática brasileira, muitas vezes sob a forma de "protocolo de intenções", para sinalizar um início de compromisso.

d) Protocolo de Adesão da República Bolivariana da Venezuela ao Mercosul, de 2006, que prevê a adesão do país ao Tratado de Assunção, ao Protocolo de Ouro Preto e ao Protocolo de Olivos;

e) Protocolo Constitutivo do Parlamento do Mercosul, de 2005, com previsão de ser órgão unicameral integrante da estrutura institucional do bloco como órgão de representação de seus povos, independente, autônomo e integrado por representantes eleitos por sufrágio universal, direto e secreto, conforme a legislação interna de cada Estado Parte.

Diante do exposto, pode-se verificar que o bloco do Cone Sul é uma realidade, que se coloca diante do desafio de se aperfeiçoar continuamente, principalmente quanto ao processo de internalização e efetivação de suas normas e decisões.

Nos dias de hoje, nenhuma nação tem a prerrogativa de atar no cenário internacional isoladamente. Não há comunidade que prospere se não houver regras e essas não forem decididas em conjunto e aplicadas de comum acordo.

3 INTERNALIZAÇÃO DE NORMAS TRIBUTARIAS

3.1 Sistema Brasileiro de Internalização de Normas

3.2.1 Rito e Competências

Pelo exame da Carta Magna de 88 depreende-se que a incorporação dos tratados à ordem jurídica interna decorre de 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; e a vontade do Presidente da República, que além celebrar esses atos de direito internacional, também dispõe da competência para promulgá-los mediante decreto, enquanto Chefe de Estado⁷¹.

Cachapuz⁷², ao tratar da competência para celebrar tratados, entende que a atual Constituição perdeu uma excelente oportunidade para disciplinar o assunto de forma moderna e clara. Pelo contrário, da forma como ficou, acabou por ampliar as divergências existentes sobre o tema. A polêmica é gerada principalmente pela redação conferida nos art. 49, I, e 84, VIII, quando trata das atribuições do Poder Executivo e Legislativo.

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

(...)

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

⁷¹ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e Soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 88.

⁷² CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. O Poder de Celebrar Tratados. Competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1995. p.383

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
(...)

VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;

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

Torres, diante dos artigos supracitados e combinados com o enunciado do art. 21⁷³, inciso I, também da Constituição Federal, reconhece ser atribuição do Presidente da República agir como órgão competente nas relações com Estados estrangeiros, celebrando tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Além disso, em vista ao princípio democrático, não seria aceitável que o órgão Presidência da República praticasse um ato de exclusiva competência do Poder Legislativo, sem que esse se pronunciasse a respeito. A justificativa da necessária aprovação legislativa decorre do entendimento de que o titular da soberania é o povo, não podendo o Estado comprometer-se perante outras nações sem o seu respectivo consentimento pela representação popular⁷⁴.

Vale destacar ainda que, se o art. 49 for interpretado restritivamente, ficarão de fora da competência deliberativa do Congresso Nacional quaisquer outros tratados, acordos ou atos cujo objeto não implique encargo gravoso ao patrimônio nacional. No entanto, existem dois termos no referido artigo que deixam dúvidas. O primeiro é o adjetivo gravoso que tem caráter altamente subjetivo e envolve julgamento e juízo de valor. O termo encargo também é vago e pode incluir toda espécie de obrigação.

Cachapuz observa também a existência dessa aparente antinomia entre o art. 84, inciso VIII, e o art. 49, inciso I. Porém, esta contradição seria de caráter solúvel, pois se percebe, mediante a aplicação de princípios de Hermenêutica, que o legislador constituinte desejou estabelecer a obrigatoriedade do assentimento do Congresso Nacional para todos os tratados internacionais, dando ênfase para aqueles que porventura acarretassem encargos, gravames ou ônus financeiros para o patrimônio nacional.

⁷³ CF 1988, Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

⁷⁴ TORRES, Heleno. Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 562

Embora tenha havido tentativas, tanto do lado doutrinário como do próprio Parlamento, de interpretar restritivamente os mencionados preceitos constitucionais, no sentido de que só devem passar pelo crivo do Congresso os tratados que acarretassem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, a interpretação extensiva deve prevalecer, e o Poder Executivo e Legislativo, não devem colocar em dúvida a deliberação compulsória do Congresso para todos tratados celebrados, quer acarretem ou não encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional⁷⁵.

Segundo o Ministério das Relações Exteriores- MRE⁷⁶, alguns atos dispensam o referendo do Congresso Nacional. São atos do Executivo em forma simplificada quando: (i) derivados da “diplomacia ordinária” ou rotineira; (ii) autorizados por ato anterior, devidamente aprovado e que não o modifique; (iii) for execução de ato anterior (exemplo: ajuste complementares aos Acordos Básicos de Cooperação Técnica).

Na prática, o Brasil adota duas formas processuais para a celebração de tratados internacionais⁷⁷. A primeira é a forma solene e complexa, a qual se inicia com a negociação e a adoção do texto, prosseguindo com a avaliação interna de suas vantagens ou inconvenientes. No caso de aprovação, ocorre a manifestação da vontade do Estado em obrigar-se pelo tratado, o aperfeiçoamento jurídico-internacional dessa vontade e a incorporação do tratado à ordem jurídica interna (negociação – assinatura⁷⁸ – mensagem ao Congresso – aprovação parlamentar – ratificação – promulgação). Outra forma de celebração também solene é quando o Executivo solicita ao Congresso autorização para aderir a um tratado. Concedida a autorização, o instrumento de adesão é remetido à autoridade depositária do tratado, que o leva ao conhecimento das partes a decisão do Brasil de também assumir as obrigações do tratado. Entrando o ato de adesão em vigor no plano internacional,

⁷⁵ CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. O Poder de Celebrar Tratados. Competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1995. p.479

⁷⁶ Manual de Procedimentos do MRE. Disponível em: < <http://www2.mre.gov.br/dai/003.html>>. Acesso em: 22 set. 2011.

⁷⁷ CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. O Poder de Celebrar Tratados. Competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1995. p.454 e 458

⁷⁸ Podem assinar atos internacionais: Presidente da Pública; Ministro das Relações Exteriores, Autoridade munida de Carta de Plenos Poderes ou Embaixador Plenipotenciário.

o tratado é incorporado à ordem jurídica interna (mensagem ao Congresso – autorização parlamentar – adesão – promulgação).

Existe também a forma de celebração de acordos denominada de simples ou abreviada, a qual consiste numa troca de notas diplomáticas, em que os pactuantes desdobram o acordo de vontades em textos produzidos no mesmo momento ou em momentos diversos, cada um deles firmado em nome de uma das partes apenas. Em vez de transcreverem, mediante instrumento formal, o resultado de suas negociações, as partes adotam a troca de notas diplomáticas para expressar o acordo de vontades. Os acordos em troca de notas diplomáticas de formato tradicional podem assumir duas modalidades: (i) notas diplomáticas de mesmo teor e data; (ii) uma nota de proposta e outra de aceitação, preferivelmente da mesma data. Normalmente esse tipo de acordo versa acerca de matérias secundárias de natureza administrativa⁷⁹.

Segundo Torres, o procedimento de celebração das convenções internacionais apresenta duas fases bem demarcadas na comunhão do concurso de vontades, concluindo-se, cada uma com os atos de assinatura e ratificação. A primeira corresponde a todo esforço de representação estatal, que vai da negociação das cláusulas à identificação do documento final do Acordo, conclui-se com a assinatura do ato internacional. A ratificação por sua vez tem efeito vinculante e representa o comprometimento oficial dos Estados signatários ao cumprimento das cláusulas que nele contenham⁸⁰.

Varella explica da seguinte forma o trâmite do processo administrativo para ratificação de tratados no Brasil⁸¹: (a) Ministro das Relações Exteriores traduz o texto negociado para o português, se for o caso, prepara uma minuta da Mensagem Presidencial, faz análise jurídica da legalidade do texto e encaminha ao Presidente da República; (b) Casa Civil da Presidência da República faz uma análise da legalidade e do mérito do tratado, tecendo suas considerações; (c) Presidente da República, estando de acordo, envia Mensagem, acompanhada da Exposição de Motivos à Câmara dos Deputados. Essa

⁷⁹ MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. Atos Internacionais. Prática Diplomática Brasileira. Manual de procedimentos. Brasília: Departamento Consular e Jurídico/ Divisão de Atos Internacionais do Ministério das Relações Exteriores, 1984, p. 5 a 7.(p.431 e 432)

⁸⁰ TORRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. P. 560.

⁸¹ VARELLA, Marcelo Dias. Direito internacional público. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 47 e 48

Exposição é preparada pelo Ministério das Relações Exteriores e pelos Ministérios que tenham interesse na matéria; (d) Câmara aprova o tratado e remete ao Senado Federal; (e) Senado aprova do tratado; (f) Presidente do Senado promulga um Decreto Legislativo, publicado no Diário Oficial do Senado; (g) Poder Executivo ratifica o tratado, com o registro do instrumento perante o órgão depositário. Destarte, internamente, a última decisão cabe ao Poder Legislativo. Cabe ao Poder Executivo ratificar o tratado, porque ele é o único com competência para agir internacionalmente em nome do Estado. Após a autorização do Congresso, o chefe do Poder Executivo por meio do MRE, procede à ratificação.

Diante do exposto, é possível concluir que o sistema constitucional brasileiro não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno, que seria uma visão dualista extremada. Satisfaz-se, para efeito de exequoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de *iter procedimental*, que compreende a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencional, sendo assim uma visão dualista moderada.

a) O Decreto Legislativo

A Constituição de 1891, na aurora da vida republicana, já determinava ser da competência do Congresso resolver definitivamente sobre os tratados e convenções celebrados com as nações estrangeiras⁸². Desde aquela época, cabe ao Presidente da República celebrar ajustes, convenções e tratados, sempre ad referendum do Congresso, termo que foi suprimido nas Constituições posteriores⁸³.

Tradicionalmente, o tratado celebrado pelo Presidente da República, como critério imprescindível para adentrar ao sistema, deve receber o referendo de aprovação por Decreto Legislativo, emitido pelo Congresso Nacional, quando acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

⁸² Constituição Federal do Brasil, de 1981, art. 34: Compete privativamente ao Congresso Nacional: (,,) 12º- resolver definitivamente sobre os tratados e convenções com as nações estrangeiras;

⁸³ AMARAL JUNIOR, Alberto do. Introdução ao direito internacional público. São Paulo: Atlas, 2008, p. 54 e 56.

A discussão da matéria realiza-se em ambas as casas, primeiramente na Câmara e depois no Senado. Para que o tratado venha a ser apreciado por ambas as Casas do Congresso, o quorum mínimo exigido é de maioria absoluta do número total de deputados ou senadores. Já a aprovação requer o voto favorável da maioria absoluta dos presentes⁸⁴.

Carvalho tem um posicionamento particular, que não é seguido pela maioria dos doutrinadores, segundo este autor, o Decreto Legislativo é o estatuto expressivo das competências exclusivas do Congresso Nacional e está no nível de lei ordinária. É aprovado por maioria simples e não tem sanção, sendo promulgado pelo Presidente do Congresso, que manda publicá-lo. O instrumento adquire grande relevância no Direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e convenções internacionais no sistema normativo interno, transformando-os em regras jurídicas válidas⁸⁵.

A participação do Legislativo, na formação da vontade do Estado sobre o comprometimento exterior, é estritamente formal e externa à própria substância da vontade: formal, porque não participa da cena diplomática da negociação e autenticação; externa, porque o referendo não vincula à consumação do consenso, mantendo-se intacta a liberdade do governo quanto ao estabelecimento ou não de compromisso internacional com o conteúdo por ele e só por ele definido.

O referendo do Congresso não incorpora, por transformação, o tratado no direito interno. Trata-se de um ato de autorização a priori para prática de outro ato, a ratificação, que conclui o procedimento de celebração dos tratados e que é a manifestação da vontade de obrigar-se. Não se trata de um requisito de eficácia, mas de requisito de validade, pois o tratado ratificado sem o prévio referendo do Congresso é ato nulo e não ato ineficaz⁸⁶. Em regra, o Brasil adota uma postura dualista, pois exige, para a vigência dos tratados internacionais, a aprovação do Poder Legislativo. Predomina assim uma supremacia da norma constitucional perante as normas internacionais.⁸⁷

⁸⁴ AMARAL JUNIOR, Alberto do. Introdução ao direito internacional público. São Paulo: Atlas, 2008, p. 57.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.54.

⁸⁶ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.96 a 98

⁸⁷ FURLAN, Fernando de Magalhães. Integração e Soberania: o Brasil e o Mercosul. São Paulo: Aduaneiras. 2004. p.78 e 79.

O Supremo Tribunal Federal⁸⁸ já se pronunciou acerca da recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do Mercosul, afirmando que depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico. Os atos necessários são: (a) aprovação pelo Congresso Nacional mediante decreto legislativo; (b) ratificação dos atos internacionais pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento⁸⁹; (c) promulgação dos acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, que produz os seguintes efeitos essenciais a sua vigência doméstica: publicidade oficial do tratado; e executoriedade do ato de direito internacional público, que passa a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

b) Ratificação e Decreto Executivo

O ato de ratificação aperfeiçoa-se com a notificação dada ao outro Estado signatário ou ao depositário. É um ato irretroatável, cabendo apenas denúncia do tratado, caso o Estado deseje posteriormente afastar-se do compromisso assumido.

Somente depois do depósito da ratificação dos Atos Internacionais, o Estado obriga-se a cumpri-los internamente, configura um ato de soberania nacional. Havendo o reconhecimento, mediante referendo do Congresso Nacional, a convenção internacional poderá ser ratificada, ficando ainda sob a discricionariedade do Presidente da República a decisão sobre o melhor momento e a conveniência para sua efetivação mediante troca dos instrumentos ou depósito.

Trata-se então de ato discricionário. Ainda que o Congresso manifeste a sua concordância, o Executivo não está obrigado a ratificar a Convenção. Caberá, em última instância, ao Executivo decidir sobre a conveniência da ratificação, tomando as medidas necessárias para concretizá-la.

⁸⁸ Agravo Regimental em Carta Rogatória n.º 8.279, de 10 de agosto de 2000.

⁸⁹ É a ratificação que garante a vigência internacional. No caso Atos Bilaterais, consiste na troca de instrumentos de ratificação: Nota Diplomática ou Solenidade de troca de notas. No caso de Atos Multilaterais, consiste no depósito de instrumentos de ratificação junto ao governo ou organismo depositário.

Após a ratificação, o Presidente da República promulga um decreto, que é ato inteiramente administrativo, a fim de conferir publicidade e exequoriedade ao respectivo tratado, aprovado por Decreto Legislativo, o qual seguirá em anexo ao Decreto do Presidente da República.

O tratado é internalizado com a promulgação do Decreto Executivo, a partir do qual o texto é incorporado ao ordenamento jurídico nacional. O Decreto Executivo não é uma exigência constitucional, mas tem três funções: a promulgação do tratado; a publicação oficial do texto; a exequoriedade do ato internacional, que passa a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno⁹⁰.

Promulgam-se por Decreto do Presidente da República todos os tratados que tenham sido objeto de aprovação congressional, antes da ratificação ou adesão. Publicam-se apenas no Diário Oficial da União- DOU aqueles que hajam prescindido do assentimento parlamentar e da intervenção confirmatória do Chefe de Estado. No primeiro caso, o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional, é produto de uma praxe tão antiga quanto a Independência e os primeiros exercícios convencionais do Império. Cuida-se de um decreto, unicamente porque os atos do Chefe de Estado costumam ter esse nome. Vale como ato de publicidade da existência do tratado, norma jurídica de vigência atual ou iminente. Publica-se o tratado para que ele seja introduzido na ordem interna e opere desde o momento próprio⁹¹.

A publicidade é a garantia de exequoriedade do ato. Segundo palavras de Grandino Rodas: “A adoção da teoria dualista, que esposa a separação absoluta entre a ordem interna e a internacional, acarreta como corolário a necessidade de promulgar tratados para que estes, embora já existentes no plano internacional, tenha validade no território nacional”⁹².

⁹⁰ STF ADIN 1480-3. DF. Relator: Ministro Celso de Mello.

⁹¹ REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 79.

⁹² RODAS, João Grandino. A publicidade nos tratados internacionais. São Paulo: RT, 1980, p.199

3.1.2 Denúncia ou Revogação

Outro tema que gera bastante controvérsia entre os estudiosos é o fato de lei interna poder revogar ou denunciar um tratado ou acordo internacional. É importante discutir o assunto para verificar a força que o ato internacional entra em vigor no plano nacional.

Em alguns temas, a Constituição Federal aponta inequivocamente no sentido de superioridade hierárquica dos tratados. O art. 178 é um exemplo onde há previsão expressa de que a lei deverá observar os acordos firmados pela União quanto à ordenação do transporte internacional⁹³.

Segundo Xavier, a Constituição de 1988 adota superioridade hierárquica dos Tratados em relação à lei⁹⁴, quando prevê o sistema monista em matéria de direitos e garantias⁹⁵. Significa que os tratados valem na ordem interna “como tal” e não como leis internas em que se tivessem transformado. Os tratados podem ser revogados apenas por mecanismos próprios do direito dos tratados. Os tratados em geral (exceto o do art. 5º, § 3º) têm caráter supralegislativo, mas infraconstitucional. A celebração é de competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, VIII, e art. 49, I), não sendo possível sua revogação, total ou parcial, ou denúncia por ato exclusivo do Poder Legislativo. Nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, tem alcance para transformar o tratado em lei interna.

Se o procedimento de celebração dos tratados pressupõe a intervenção conjunta de dois poderes – o Executivo, a título de negociação e ratificação – o Legislativo, a título de referendo – não se admite a cessação dos seus efeitos por revogação ou denúncia, sem a colaboração conjunta dos mesmos poderes que participaram de sua celebração. A revogação de um tratado por obra de lei ordinária interna, da competência exclusiva de um

⁹³ Constituição Federal do Brasil, de 1988, art. 178. “A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade”.

⁹⁴ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 84 e 85.

⁹⁵ Constituição Federal do Brasil, de 1988, 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.

desses poderes teria o alcance de um verdadeiro golpe de Estado. Tão pouco se diga que o Chefe do Estado colaboraria na feitura da lei revogatória, através do mecanismo da sanção, pois neste ato jurídico o Presidente da República não manifesta a sua vontade de modo juridicamente paritário ao do Congresso, eis que o veto é reversível, pode ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores (art. 66, §§ 4º e 5º CF) ⁹⁶. É precisamente na impossibilidade de a lei ordinária interna revogar ou denunciar um tratado que consistem os argumentos que defendem a supremacia hierárquica deste último.

Destarte, mesmo quando a lei posterior explicitamente tira a eficácia do tratado, não se pode dizer que houve denúncia, porque a denúncia não se faz apenas com a edição de norma posterior contrária. É um ato de rito próprio, realizado no plano internacional. Certos tratados sequer aceitam denúncia⁹⁷.

3.1.3 Valor Normativo dos Tratados

Partindo-se do primado da legalidade, art. 5º, II, da CF: “ninguém, será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No art. 59, o legislador Constituinte teve a cautela de identificar as espécies de atos legislativos dotados de tal força vinculante, a saber: I- emendas constitucionais; II- leis complementares; III- leis ordinárias; IV- leis delegadas; V- medidas provisórias; VI- decretos legislativos; e VII- resoluções. Como se vê, não constam os tratados internacionais. Para alguns, isso significa que o tratado é recebido no direito interno como Decreto Legislativo, com status de lei ordinária, por coordenação, afinal este é o ato que acolhe o tratado na ordem interna⁹⁸.

Luciano Amaro defende a teoria de que o Tratado seria uma Lei Especial, uma vez que não se põe tecnicamente a questão de o tratado revogar ou não a lei interna. Cuida-se de normas especiais que anteriores ou posteriores à lei geral (lei interna), com ela convivem. Na situação especial qualificada no tratado, ou a lei interna não se aplica, porque

⁹⁶ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.90

⁹⁷ VARELLA, Marcelo Dias. Direito internacional público. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71

⁹⁸ TORRES, Heleno. Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 570.

o tratado afasta sua incidência, ou a lei interna é aplicável com a limitação prevista no tratado. O tratado não revoga, nem totalmente, por ab-rogação, nem parcialmente, por derrogação, a lei interna. Tanto que, em relação aos demais países, não signatários do tratado, a lei interna brasileira continua sendo aplicada na sua plenitude; além do que a lei interna permanece em vigor para aplicação, mesmo em relação aos países signatários do tratado, às situações neste não previstas⁹⁹.

O conflito entre a lei interna e o tratado deve ser resolvido a favor da norma especial, tratado, que excepciona a norma geral, lei interna, indiferentemente se a norma interna é anterior ou posterior. O tratado prepondera em ambos os casos, abstraída a discussão sobre se é ou não superior à lei interna, porque traduz preceito especial harmonizável com a norma geral¹⁰⁰.

Hugo Machado se posiciona no sentido de que não seria correto afirmar que o tratado e a lei infraconstitucional interna encontram-se no mesmo plano hierárquico, sendo impossível aplicar pura e simplesmente o critério temporal na solução das antinomias eventualmente existentes entre as normas¹⁰¹.

Posicionamento contrário teve o Supremo Tribunal Federal em julgamento do Recurso Extraordinário n.º 80.004, de 01/06/1977, decidido por maioria a prevalência da lei interna sobre norma de tratado internacional. Ante o conflito entre o tratado e lei posterior, prevalecerá a última perante a Justiça, por constituir expressão da última vontade do legislador. No entanto, o Ministro Xavier de Albuquerque, em seu voto, pronunciou-se a favor do primado do Direito Internacional, apoiando a assertiva de que a norma internacional tem forma própria de revogação, a denúncia, só podendo ser revogada por norma de categoria igual ou superior, internacional ou supranacional, jamais por norma inferior, interna ou nacional.

Novamente, posicionamento diverso teve o STF, em julgado de 28/11/1996, Ext. 662/PU - Peru, relator Ministro Celso de Mello. Conforme ementa, tratados e

⁹⁹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 203

¹⁰⁰ Ibidem, p. 205.

¹⁰¹ MACHADO, Hugo Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. 2 ed. São Paulo, Atlas, 2008, p. 47

convenções internacionais guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro. A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro deve ocorrer não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas em face da aplicação do critério cronológico (*Lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade.

Amaro destaca que, mantido os entendimento do STF, lei federal de posterior edição, cujos comandos forem incompatíveis com o tratado no plano interno, implica revogação ou denúncia do ato internacional, deixando o Brasil sujeito às sanções no plano internacional¹⁰².

Vale destacar que o legislador tem se preocupado em dirimir esses questionamentos. A recente Emenda Constitucional n.º 45, de 8 de dezembro de 2004, incluiu, no artigo 5º, o § 3º, a previsão de que os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos e por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. Fica clara a superioridade dos tratados frente às normas infraconstitucionais.

Helena Torres lembra que em diversas matérias específicas o Constituinte enfatizou a prevalência do direito internacional sobre o direito interno, como no art. 178, § 1, segundo o qual a ordenação do transporte internacional cumprirá os acordos firmados pela União, atendido o princípio de reciprocidade. Do mesmo modo o art. 192 estabelece que o sistema financeiro nacional seja regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre acordos internacionais. Nesses casos, seja lei ordinária ou lei complementar, a depender da

¹⁰² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 208

matéria, ambas devem atender ao que estiver previsto no texto constitucional e nos acordos internacionais previamente constituídos¹⁰³.

3.1.4 Forma Simplificada de Internalização

Desde que previamente autorizados pelo Ministério das Relações Exteriores, os Ministérios do Governo Federal e agências governamentais poderão concluir memorandos de entendimento, convênios e protocolos interministeriais ou interinstitucionais atos internacionais. No entanto, a conclusão dos referidos instrumentos não pode acarretar encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, nem gerar obrigações para o Estado no plano do direito internacional. Tecnicamente, esses instrumentos não são considerados atos internacionais.

A prática diplomática brasileira¹⁰⁴ permite a celebração de acordos em forma simplificada, com fundamento no art. 84, inciso VII, da Constituição Federal¹⁰⁵, desde que não impliquem aumento de despesa, devendo os recursos para a sua implementação ser previstos em orçamento previamente aprovado por Lei, com os seguintes perfis e objetivos:

- a) Atos da diplomacia ordinária ou rotineira no âmbito das relações com Estados e organismos internacionais, assim considerados, entre outros: (i) o *Modus vivendi*, destinado ao reconhecimento mútuo, em caráter provisório, de uma situação existente; (ii) o *Pactum de contrahendo*, pelo qual se fixam diretrizes e bases para relacionamento futuro ou para a negociação de um tratado; (iii) o Acordos para isenção de vistos em passaportes diplomáticos e de serviço; (iv) o Protocolos, memorandos ou planos de ação em matéria de cooperação cultural, educacional, esportiva e turística.

¹⁰³ TORRES, Heleno Taveira. Tratado e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o federalismo fiscal brasileiro, em Revista Dialética de Direito Tributário. Dialecticva, São Paulo, dez 2002, n. 86, p.41

¹⁰⁴ MINISTERIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES, Atos Internacionais, Prática Diplomática Brasileira, Manual de procedimentos, Brasília, maio de 2010. Disponível em: < <http://dai-mre.serpro.gov.br/manual-de-procedimentos/manual-de-procedimentos-pratica-diplomatica> > Acesso em 11 outubro de 2011.

¹⁰⁵ Constituição Federal do Brasil, de 1988, art. 84, VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos

- b) Atos complementares a tratado, acordo básico ou acordo quadro, previamente aprovados pelo Congresso Nacional, destinados à implementação da matéria pactuada, à interpretação de seus dispositivos ou à prorrogação de sua vigência, como ajustes complementares, programas executivos ou protocolos adicionais;
- c) Acordos de sede destinados a regulamentar a realização de eventos internacionais em território brasileiro.

Não são considerados acordos em forma simplificada aqueles que: (i) contenham compromissos sobre matéria de grande relevância política, econômica, ambiental, científica ou tecnológica para a sociedade brasileira; (ii) contenham disposição de natureza tributária direta ou indireta, encargos financeiros ou compromissos gravosos ao Patrimônio Nacional que não tenham sido previamente autorizados por Lei; (iii) impliquem mudança de legislação brasileira; (iv) acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional ou gerem obrigações para o Estado no plano do direito internacional; (v) modifiquem ou revisem compromissos, direitos, obrigações e funções inscritos em atos internacionais aprovados pelo Congresso Nacional.

Destarte, são necessários dois requisitos para caracterizar os acordos executivos que dispensam a aprovação por parte do Congresso: a reversibilidade e a preexistência de cobertura orçamentária. É exigido que a execução desses acordos absorva exclusivamente os recursos orçamentários destinados ao MRE¹⁰⁶.

Como exemplo de internalização simplificada de norma de caráter tributário podemos citar a Norma de Aplicação relativa ao Regime de Bagagem no Mercosul aprovada pela Decisão CMC n.º 18, de 1994. A referida norma foi internalizada pelo Decreto do Presidente da República n.º 1.765, de 28 de dezembro de 1995, no uso da atribuição conferida pela CF, art. 84, inciso IV, e considerando o disposto no Tratado de Assunção, 1991, cujo texto foi aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 197, de 1991, e ratificado pelo Decreto n.º 350, de 1991. Observa-se neste caso que não houve necessidade de publicação de Decreto Legislativo específico para aprovar Decisão do CMC.

¹⁰⁶ REZEK, José Francisco. Direito internacional público. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1991 p. 66.

Posteriormente, a Decisão CMC n.º 53, de 2008, alterou o Regime Aduaneiro de Bagagem no Mercosul. Esta Decisão foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto do Presidente da República n.º 6.870, de 04 de junho de 2009, com fundamento no art. 84, inciso IV, da CF, e disposto nos art. 2º, 38, 40 e 42 do Protocolo de Ouro Preto, aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 188, de 15 de dezembro de 1995, e promulgado pelo Decreto n.º 1.901, de 9 de maio de 1996. Coube à Secretaria da Receita Federal do Brasil editar as normas complementares necessárias à aplicação da Decisão do Conselho do Mercado Comum. Sob o amparo do Protocolo de Ouro Preto, entendeu-se não ser necessária publicação de novo decreto legislativo. Para incorporar a Decisão do CMC.

Existem determinadas matérias em que o Ministério da Fazenda, por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, já tem competência prévia para editar normas complementares. Estando dentro do campo de atuação do Executivo e se não havendo necessidade de alteração legal, decisões do CMC podem ser internalizadas por Decretos que alterem o Regulamento Aduaneiro ou com a publicação de Instruções Normativas SRF. Nestes casos a lei interna já atribui competência para o Executivo regulamentar o assunto, que o faz de acordo com o decidido no CMC.

3.2 Internalização de Normas Tributárias

Conforme Varella, o tratado ratificado e internalizado passa a integrar o direito interno e deve ser utilizado como qualquer outra norma infraconstitucional, regulando a matéria à qual se destina. A Constituição estabelece a equiparação do tratado à lei infraconstitucional, sendo que lei é gênero, que tem como espécies: lei delegada, lei complementar, lei ordinária e medida provisória. O tratado internalizado terá o valor normativo da norma suficiente para regular o tema nele contido. Não importando se no direito interno a matéria apenas pode ser regulada por lei ordinária ou por lei complementar¹⁰⁷.

Alguns teóricos insistem em equivaler tratados a leis ordinárias, argumentando que os tratados são internalizados por decretos legislativos aprovados por

¹⁰⁷ VARELLA, Marcelo Dias. Direito internacional público. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 67.

maioria simples no Congresso Nacional, quorum similar ao das leis ordinárias. É um raciocínio lógico à primeira vista, mas carece de fundamentação teórica e validade prática. A força normativa do tratado depende de seu conteúdo: caso trate de matéria que apenas pode ser normatizada por lei complementar, poderá ter sua eficácia suspensa somente uma lei complementar, como se fosse lei complementar, independentemente do quorum de aprovação do tratado ser inferior ao de lei complementar.

Se a Constituição estabelece que determinado tema deva ser regulado por lei complementar e o Brasil torna-se parte de um tratado que regula este tema, o tratado então terá força de lei complementar. Existindo uma norma geral e um tratado específico, prepondera o tratado e não a norma interna, mesmo se esta for posterior, porque os tratados constituem legislação especial¹⁰⁸.

A Constituição Federal determina um quorum para aprovação de tratados, independentemente de seu conteúdo, cuja validade e eficácia também são asseguradas constitucionalmente. Os tratados são um tipo normativo distinto das demais leis fazem parte de uma ordem jurídica paralela às leis nacionais. O tratado não se torna lei nacional, nem tem força de lei ordinária ou complementar, porque sua natureza é diferente. Apenas é considerado lei em sentido amplo, significa direito aplicável. A essência da diferença seria que as leis são aprovadas por um tramite totalmente interno, aos tratados têm duas etapas: a primeira, convencional, aprovada em conjunto com outro Estado ou Organização Internacional e a última nacional, pelo conjunto de vontades do Executivo e do Legislativo. Por serem de natureza distinta os tratados nunca se tornam lei¹⁰⁹.

Segundo Luciano Amaro, nas hipóteses em que o tratado se aplica, afastando ou modificando a disciplina decorrente da lei interna, o efeito do preceito convencional é o de norma especial, cuja eventual revogação devolve as situações especializadas à disciplina da norma geral, lei interna, por exemplo: a revogação de tratado que, em certa hipótese, limitasse em 15% a alíquota da lei interna, que fosse, por exemplo, de 25%, faria com que aquela hipótese passasse a sujeitar-se novamente à alíquota da lei de 25%, sem necessidade

¹⁰⁸ VARELLA, Marcelo Dias. Direito internacional público. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 68 a 70

¹⁰⁹ FRAGA, Mirtô. O conflito entre o tratado internacional e a norma de direito interno. Estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p.98.

de modificação dessa lei. Em suma, em vez de revogar a lei interna, o tratado cria, nas situações por ele previstas e em relação aos países com os quais foi firmado, exceções à aplicação da lei interna, cuja revogação, das exceções, restabelece a lei interna. Não temos um caso de repriminção, o que ocorre é a perda da eficácia da norma especial que afastava a disciplina da norma geral em determinadas hipóteses, fazendo que esta volte a submeter-se a norma geral. A norma interna cede em sua aplicação naqueles casos regulados no tratado, mas não em sua existência e validade¹¹⁰.

Segundo Xavier, o art. 98 do Código Tributário Nacional- CTN confirma a supremacia hierárquica dos tratados sobre a lei interna em matéria tributária, quando dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Ressalta ser incorreta a redação quando se refere à revogação da lei interna pelos tratados tributários. Não teria efeito ab-rogativo, pois a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se de uma limitação da eficácia relativamente a certas pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis. Estaria o art. 98 do CTN em sintonia com o art. 146 da CF ao limitar o poder de tributar, estabelecendo a supremacia hierárquica dos tratados¹¹¹.

CF, Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Torres, relativamente às convenções de Direito Internacional Tributário, assevera que o art. 98 do CTN é um dispositivo específico para definir a relação entre as normas internacionais e o ordenamento jurídico interno. Após o procedimento de incorporação, os tratados passam imediatamente a ter aplicabilidade intra-sistêmica, não pela

¹¹⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 204

¹¹¹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.91

força normativa do Decreto Legislativo, que autoriza a sua ratificação, mas pela conexão com a norma geral que o recepciona¹¹².

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

A primeira parte do art. 98, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna...”, deve se interpretada de um modo funcional e exige uma familiarização com a prática do Direito Internacional relativa à formação de convenções em matéria tributária. Não existe uma revogação *stricto sensu* das normas que compõem o ordenamento interno em vigor. A revogação opera-se apenas de modo funcional para os fatos provocados por sujeitos residentes dos países signatários da respectiva convenção. Existe uma limitação da eficácia normativa interna, que se torna relativamente inaplicável com relação a certas pessoas, coisas e situações fáticas ou jurídicas.

Pensar que uma convenção de Direito Internacional Tributário pode derogar ou ab-rogar dispositivos legislativos internos, em matéria fiscal, é completamente sem sentido. O art. 98 do CTN nem precisava ser mais clarividente, a prática dos acordos internacionais confirma sua operatividade. O Brasil possui aproximadamente 24 convenções sobre a renda e o capital firmadas, supondo que houvesse um artigo específico que, em cada uma dessas fosse divergente em relação aos demais, na espécie, seria um absurdo pensar que a disciplina válida seria apenas a última convenção firmada. Seria uma visível desobediência ao princípio *pacta sunt servanda* em relação às anteriores¹¹³.

A segunda parte do art. 98 “... e serão observados pelas que lhes sobrevenha”, possui um comando ao próprio sistema e regula as relações entre as normas convencionais e as normas posteriormente produzidas no sistema do direito tributário interno. Este dispositivo assegura o cumprimento das disposições pactuadas, porém não veda à atividade legislativa a possibilidade de inovação sistêmica, salvo a edição de normas dirigidas exclusivamente

¹¹² TORRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 578

¹¹³ TORRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 580

contra uma ou todas as disposições da convenção. Trata-se de uma restrição quanto à produção normativa, para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, restringindo qualquer possibilidade de futura ab-rogação ou derrogação por parte de lei interna às convenções em espécie. Ambas as normas são igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste até que pelo procedimento próprio, denúncia, lhe seja retirada a vigência.

Em homenagem ao princípio do *pacta sunt servanda*¹¹⁴, uma convenção internacional vincula internacionalmente os Estados que a tenham celebrado, no limite temporal para sua vigência, caso não se decreta sua inaplicabilidade¹¹⁵. Este princípio é aceito como pressuposto essencial para prevalência de aplicabilidade dos acordos internacionais, haja vista a sua carga semântica fazer supor que, uma vez incorporado um acordo ao ordenamento jurídico, nenhuma norma interna poderá decidir sobre sua inaplicabilidade. Põe-se como inconcebível qualquer desrespeito unilateral, enquanto as relações entre os signatários são mantidas em forma de reciprocidade¹¹⁶.

Para Fernandes, de acordo com o art. 98 do CTN, no sentido de precedência, o decreto legislativo, conforme seu conteúdo, pode prevalecer e disciplinar dispositivos de lei ordinária e até mesmo de lei complementar, se vier a tratar assuntos de sua competência¹¹⁷.

Walter Faria sustenta que, à luz do art. 98 do CTN, a norma tributária de produção interna não teria força para modificar normas internacionais sobre matéria tributária. Essas últimas deveriam ser respeitadas e observadas pelas que sobrevenham¹¹⁸.

¹¹⁴ Com relação aos acordos internacionais, todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé, ou seja, o *pacta sunt servanda* é baseado na boa-fé., o que legitima os Estados a exigir e invocar o respeito e o cumprimento dessas obrigações. Essa base da boa-fé nos tratados implica que uma parte do tratado não pode invocar disposições legais de seu direito interno como justificativa para não executá-lo.

¹¹⁵ Para efeito de Direito Internacional, apenas o ato de denúncia possibilita a retirada de vigor a um tratado. O tratado introduzido validamente no ordenamento jurídico, e não sendo inconstitucional, sobrepõe à ordem jurídica interna e somente pode ser afastado por meio de denúncia. Na hipótese de inexistência do ato de denúncia, persistirá a responsabilidade do Estado na ordem internacional.

¹¹⁶ TORRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 581

¹¹⁷ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do MERCOSUL o processo de harmonização das legislações tributárias 3 ed. São Paulo editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 47

Há quem afirme que o art., 98 do CTN é inútil ou desprovido de validade jurídica, se for interpretado como norma dirigida a dirimir aparente antinomia entre norma especial e norma geral, uma vez que o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil já teria resolvido o problema. Por outro lado, se interpretado como norma que assegura a supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária, seria inconstitucional, porque usurpa a competência do legislador ordinário¹¹⁹. No entanto, está em pleno vigor o posicionamento pela constitucionalidade do referido artigo, que declara a superioridade dos tratados perante a lei tributária interna.

O Supremo Tribunal Federal- STF teve posicionamento contrário à doutrina, ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1480¹²⁰, em 4 de setembro de 1997, que trata da legitimidade da internalização da Convenção n.º 158/OIT. Decidiu que o primado da Constituição é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo 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 não podem versar sobre matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. Se a Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, não pode ser substituído por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.

No entanto, o voto vencido do Ministro Carlos Velloso foi pelo entendimento de que tratados como o da Organização Internacional do Trabalho- OIT podem ser incorporados como lei complementar ou ordinária, a depender do tema. O tratado deveria ser equiparado à lei como gênero e não a uma de suas espécies: lei complementar, lei ordinária, lei delegada ou medida provisória. Se para um determinado assunto a Constituição estabelece a necessidade de lei complementar e o Presidente da República celebra um tratado versando acerca do referido assunto e o Congresso Nacional aprova sua incorporação, esta

¹¹⁸ FARIA, Weter. Os efeitos do Artigo 98 do Código tributário Nacional e o Processo de Integração do Mercosul. Brasília: Senado Federal, 1994. p.66.

¹¹⁹ MACHADO, Hugo Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2 ed. São Paulo, Atlas, 2008. P. 50.

¹²⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp> >. Acesso em 23 set 2011.

ocorrerá como se lei complementar fosse. Este voto está mais alinhado com a posição doutrinária, mas foi vencido no Plenário da casa.

3.3 Incorporação normativa no Mercosul

Em blocos econômicos onde há a prevalência do Direito de Integração, como o Mercosul, as decisões são tomadas por consenso. Não há uma vinculação direta às decisões emanadas pelos órgãos do bloco. Existe uma preservação dos poderes constitucionais dos países. As normas do bloco estão subordinadas aos mecanismos internos de cada integrante.

Um ponto sensível no processo de integração do Mercosul é a rapidez e a eficiência do processo de colocação em vigência nos ordenamentos jurídicos dos Estados Partes das normas emanadas pelos órgãos de capacidade decisória a fim de assegurar a efetividade dos compromissos assumidos¹²¹.

O Mercosul possui órgãos institucionais de natureza intergovernamental. As decisões desses órgãos estão vinculadas a procedimentos internos de cada Estado. A última palavra sempre é dos governos nacionais, que por sua vez estão sujeitos ao controle dos seus respectivos Parlamentos. Destarte, os Estados negociam na plenitude de sua soberania e recebem as normas internacionais segundo as suas conveniências políticas e sob a observância de seu regime constitucional¹²². Não raro, as autoridades encontram dificuldades no processo decisório doméstico, o que acaba por gerar um clima de insegurança jurídica.

Diversos são os diplomas que procuram conferir maior agilidade e previsibilidade ao processo de incorporação de normas. O principal diploma é o Protocolo de Ouro Preto, de 17 de dezembro de 1994. é um adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do Mercosul. Foi aprovado no Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 188, de 15 de dezembro de 1995. O Governo brasileiro depositou a Carta de Ratificação, em 16 de fevereiro de 1996, e o Presidente da República fez publicar o Decreto n.º 1.901, de 9 de maio de 1996, para garantir a executoriedade.

¹²¹ De acordo com o Protocolo de Ouro Preto, Artigo 2: São órgãos com capacidade decisória, de natureza intergovernamental, o Conselho do Mercado Comum, o Grupo Mercado Comum e a Comissão de Comércio do Mercosul.

¹²² KERBER, Gilberto. Mercosul e Supranacionalidade. São Paulo: LTr, 2001, p. 51.

Embora as normas emanadas pelos órgãos do Mercosul tenham natureza obrigatória, estas somente ganham vigência e eficácia depois que os Estados Partes adotarem, em seus ordenamentos jurídicos internos, todas as medidas que assegurem seu cumprimento e quando comunicarem à Secretaria Administrativa do Mercosul a aprovação. Assim, decorridos trinta dias da adoção dos procedimentos e da respectiva comunicação, as normas entrarão em vigor, simultaneamente nos países do bloco.

A orientação acerca de incorporação das normas emanadas dos órgãos do Mercosul, nos ordenamentos jurídicos nacionais dos Estados Partes, foi estabelecida no Capítulo IV do Protocolo de Ouro Preto¹²³, que em seu artigo 38 assim prescreve:

“Art. 38. Os Estados Partes se comprometem a adotar todas as medidas necessárias para assegurar, em seus respectivos territórios, o cumprimento das normas emanadas pelos órgãos do Mercosul previsto no artigo 2º deste Protocolo.

Parágrafo Único: Os Estados Partes informarão à Secretaria Administrativa do Mercosul as medidas adotadas para esse fim.”

O art. 40 do Protocolo de Ouro Preto prevê os procedimentos a serem observados a fim de garantir a vigência simultânea nos Estados Partes das normas emanadas dos órgãos de capacidade decisória do Mercosul:

- i) Uma vez aprovada a norma, os Estados Partes adotarão as medidas necessárias para a sua incorporação ao ordenamento jurídico nacional e comunicarão as mesmas à Secretaria Administrativa do Mercosul;
- ii) Quando todos os Estados Partes tiverem informado sua incorporação aos respectivos ordenamentos jurídicos internos, a Secretaria Administrativa do Mercosul comunicará o fato a cada Estado Parte;
- iii) As normas entrarão em vigor simultaneamente nos Estados Partes 30 dias após a data da comunicação efetuada pela Secretaria Administrativa do Mercosul, nos termos do item anterior. Com esse objetivo, os Estados Partes, dentro do prazo acima, darão publicidade do início da vigência das referidas normas por intermédio de seus respectivos diários oficiais¹²⁴.

¹²³ BRASIL. Congresso Nacional. **Mercosul: legislação e textos básicos**. 4. ed. Brasília: Senado Federal, 2005. p. 34-47.

¹²⁴ BRASIL. Congresso Nacional. **Mercosul: legislação e textos básicos**. 4. ed. Brasília: Senado Federal, 2005. p.44-45

O mesmo Protocolo, em seu artigo 42, também prescreve que as normas emanadas dos órgãos de capacidade decisória terão caráter obrigatório e deverão, quando necessário, ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos pela legislação de cada país.

A partir dessas premissas, o Conselho de Mercado Comum¹²⁵, que é o órgão superior do Mercosul e que tem a incumbência de conduzir a política do processo de integração e a tomada de decisões para assegurar o cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo Tratado de Assunção, fez publicar a Decisão CMC n.º 22/04, de 7 de julho de 2004, acerca do aperfeiçoamento do sistema de incorporação da normativa Mercosul ao ordenamento jurídico dos Estados Partes¹²⁶.

Um tratado entra em vigor internacionalmente no instante em que os Estados signatários se comunicam reciprocamente a existência dos instrumentos de ratificação. Tal notificação dá-se de duas formas: troca ou depósito de dos aludidos instrumentos. A troca ocorre, em geral, nos acordos bilaterais e do depósito nos multilaterais, como é o caso do Mercosul.¹²⁷

Vale destacar que o Presidente da República não participa do Conselho de Mercado Comum. O país é representado neste órgão de capacidade decisória pelos Ministro das Relações Exteriores e pelos Ministro da Fazenda.

Fruto do rito existente para incorporação das normas emanadas pelos órgãos decisórios do Mercosul é natural que existam questões versando sobre a eficácia do atual modelo de intergovernabilidade adotado pelo bloco ou se caberia a adoção do modelo de supranacionalidade, principalmente devido à necessidade de conferir maior agilidade na incorporação.

Embora a agilidade do processo de incorporação das normas ao ordenamento jurídico dos Estados Partes seja um ponto crítico para o avanço do processo de integração do

¹²⁵ Protocolo de Ouro Preto, artigo 4: O Conselho do Mercado Comum será integrado pelos Ministros das Relações Exteriores e pelos Ministros da Economia, ou seus equivalentes, dos Estados Partes.

¹²⁶ BRASIL. Congresso Nacional. Mercosul: legislação e textos básicos. 4. ed. Brasília: Senado Federal, 2005. p.306-307

¹²⁷ CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. O Poder de Celebrar Tratados. Competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1995, p.469

bloco regional, não houve, no âmbito do Tratado de Assunção, até o presente momento, a criação de qualquer tipo de entidade supranacional.

3.4 Internalização do CAM

O processo de internalização do Código Aduaneiro do Mercosul é um caso prático, no campo tributário, que traz a baila todos os conceitos e conflitos expostos no presente estudo.

Desde sua origem o Tratado de Assunção já fazia a previsão de abertura comercial entre os países integrantes do bloco, a partir de 31 de dezembro de 1994¹²⁸, quando a alíquota do imposto sobre importação seria zero em todas as operações intrabloco. Este prazo, no entanto, foi prorrogado para que o regime de adequação com alíquotas positivas de importação dentro do bloco tivesse vigência até o final de 1999, para Paraguai e Uruguai, e até dezembro de 1998, para o Brasil e Argentina¹²⁹.

¹²⁸ Tratado de Assunção, Artigo 5: Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são: (a) Um Programa de Libertação Comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados Partes, para chegar a 31/12/1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário (Anexo I); (b) A coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e eliminação de restrições não tarifárias, indicados na letra anterior; (c) Uma tarifa externa comum, que incentive a competitividade externa dos Estados Partes; (d) A adoção de acordo setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.

¹²⁹ Resolução GMC n.º 48, de 1994, art. 4º: A tarifa cobrada em virtude do Regime de Adequação no comércio intra-Mercosul se reduzirá de forma linear e automática, mediante saltos anuais iguais, a partir da tarifa resultante da aplicação da preferência inicial à tarifa nominal total vigente em 5/08/1994 (Decisão Nº 5/94, Art. 3º), até atingir a tarifa zero em 1/01/1999 (Argentina e Brasil) e em 1/01/2000 (Paraguai e Uruguai). Para os produtos incluídos no Regime de Adequação por Argentina e Brasil, a aplicação da preferência inicial se dará a partir de 1/01/1995, e para os produtos incluídos por Paraguai e Uruguai, a partir de 1/01/1996. O processo de desgravação seguirá, portanto, o seguinte cronograma:

	<u>Argentina e Brasil</u>	<u>Paraguai e Uruguai</u>
1º de janeiro de 1995	Preferência inicial	
1º de janeiro de 1996	25 %	Preferência inicial
1º de janeiro de 1997	50 %	25 %
1º de janeiro de 1998	75 %	50 %
1º de janeiro de 1999	100 %	75 %
1º de janeiro de 2000		100 %

No entanto, mesmo depois deste prazo, ainda existem alguns produtos sobre os quais incidem o imposto de importação nas operações intrabloco, é o caso do setor automotivo e do açúcar. Em relação aos demais produtos, a alíquota será zero nas operações entre os países do Mercosul, desde que sejam cumpridas as regras de origem¹³⁰.

O regime de origem do Mercosul foi internalizado pelo Decreto n.º 5.455, de 2 de junho de 2005, tendo em vista as Decisões n.º 06/94, 16/97, 03/00, 69/00, 41/00, 04/02, 20/02, 24/02, 18/03 e 35/03 do Conselho do Mercado Comum, as Resoluções N.º 27/01 e 43/03 do Grupo Mercado Comum e a Diretriz n.º 04/00 da Comissão de Comércio do Mercosul. Em seu art. 1.º assim prevê:

Artigo 1.- O presente Regime define as normas de origem do Mercosul, as disposições e as decisões administrativas a serem aplicadas pelos Estados Partes a fim de: 1) qualificação e determinação do produto originário; 2) emissão dos certificados de origem; 3) verificação e controle; e 4) sanções por adulteração ou falsificação dos certificados de origem ou pelo não cumprimento dos processos de verificação e controle.

Diante da necessidade de uniformizar as alíquotas de importação e de harmonizar a legislação aduaneira, decidiu-se estabelecer um Código Aduaneiro para o Mercosul, o qual deverá ser aplicado à totalidade do território dos Estados Partes e aos enclaves concedidos a seu favor, e regulará o comércio internacional com terceiros países ou blocos regionais.

Entende-se que, para avançar no processo de integração do bloco regional, é fundamental a adoção de uma legislação aduaneira comum, bem como a definição e o disciplinamento dos institutos aduaneiros no âmbito do Mercosul.

A Decisão CMC n.º 54/04 “Eliminação da Dupla Cobrança da TEC e Distribuição da Renda Aduaneira”, em seu artigo 4º, estabeleceu que os Estados Partes

(As porcentagens constantes do cronograma acima serão calculadas sobre a tarifa resultante da aplicação da preferência inicial.)

¹³⁰ Vale lembrar que de acordo com o art. 4: Não serão considerados originários os produtos resultantes de operações ou processos efetuados no território de um Estado Parte, pelos quais adquiram a forma final em que serão comercializados, quando nessas operações ou processos forem utilizados exclusivamente materiais ou insumos não originários dos Estados Partes e consistam apenas em montagens ou ensamblagens, embalagens, fracionamento em lotes ou volumes, seleção, classificação, marcação, composição de sortimentos de mercadorias ou simples diluições em água ou outra substância que não altere as características do produto como originário, ou outras operações ou processos equivalentes.

aprovassem o CAM a fim de permitir a livre circulação de mercadorias importadas de terceiros países dentro do bloco regional.

O Código Aduaneiro do Mercosul é um bom exemplo da morosidade do processo de internalização de normas dentro do bloco regional. Em 1994, houve a primeira tentativa de aprovação o Código (CAM/1994),¹³¹ porém o único país que o incorporou e ratificou o texto foi o Paraguai. Como as normas somente entrariam em vigor trinta dias depois que pelo menos dois países as ratificassem, não houve início de vigência. No ano de 2000, houve outro projeto de Código, todavia não se deu sequer sua aprovação dentro dos órgãos do bloco.

Em agosto de 2010, a Decisão do Conselho do Mercado Comum n.º 27, de 2010, em San Jose, veiculou novamente a necessidade de aprovação do Código Aduaneiro do Mercosul¹³². Os Estados Partes se comprometeram a envidar esforços para, desta vez, incorporar o Código no prazo de seis meses.¹³³ Novamente, o lapso temporal acordado já foi ultrapassado sem a resposta desejada.

A Decisão CMC n.º 27 prevê que as legislações aduaneiras de cada Estado Parte serão aplicáveis supletivamente dentro de suas respectivas jurisdições nos aspectos não regulados especificamente pelo CAM e suas normas regulamentares e complementares.

A atual proposta de CAM estabelece a legislação básica que regula a matéria aduaneira no âmbito do Mercosul. O Código possui 181 artigos que trazem definições aduaneiras básicas, identificação dos sujeitos aduaneiros, formas ingresso e saída da mercadoria no território aduaneiro, regimes especiais, áreas com tratamento especial, regulação dos tributos aduaneiros e direitos do administrado.

No Brasil, atualmente, o CAM encontra-se em estágio de revisão, a fim de avaliar os impactos na legislação nacional. Esse trabalho não é simples, principalmente se

¹³¹ Tentativa realizada por meio da Decisão CMC n.º 25, de 1994.

¹³² A Decisão CMC n.º 10, de 2 de agosto de 2010, teve por objeto a aprovação do Acordo sobre Eliminação da Dupla Cobrança da TEC e Distribuição da Renda Aduaneira (Disponível no sítio do MRE: <<http://www.mercosul.gov.br/normativa/decisoes/2010/>>

¹³³ Conforme art. 2º da Decisão CMC n.º 27, de 2010.

considerarmos que o novo Código trata de praticamente todos os temas aduaneiros e alguns deles inclusive estão reservados à lei complementar, de acordo com o art. 146 da Constituição Federal, tais como contribuintes¹³⁴, fatos geradores¹³⁵, bases de cálculo¹³⁶. Resta saber se a proposta altera o CTN ou somente a legislação ordinária e infralegal.

3.5 Análise do Fato Gerador do Imposto de Importação do CAM

De acordo com o art. 153, I, da Constituição Federal, é da União a competência legislativa para dispor a respeito do imposto sobre a importação. Além disso, em relação aos impostos discriminados na Constituição, ficou reservado à lei complementar a responsabilidade para estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição do tributo, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

O Código Tributário Nacional, que tem força de lei complementar, em atendimento ao preceito do art. 146, III, da CF 88, contém a descrição do fato gerador do imposto sobre a importação em seu art. 19, in verbis:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Ainda com relação ao fato gerador do imposto sobre a importação, existe o enunciado do art. 1º do Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, que, alinhado com a

¹³⁴ CAM, Art. 16. “Importador e exportador. 1) Importador é quem, em seu nome, importa mercadorias para o território aduaneiro, trazendo-as consigo ou por meio de terceiros. 2) Exportador é quem, em seu nome, exporta mercadorias do território aduaneiro, levando-as consigo ou por meio de terceiros”.

¹³⁵ CAM, Art. 157 – “Tributos Aduaneiros. O presente Código regula os seguintes tributos aduaneiros: a) o imposto ou direito de importação, cujo fato gerador é a importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro; e b) as taxas, cujo fato gerador é a atividade ou serviço realizados ou postos à disposição pela Administração Aduaneira, em uma importação ou exportação”.

¹³⁶ CAM Art. 158 – “Modalidades. Os tributos aduaneiros poderão ser: a) ad valorem: quando sejam expressos em porcentagem do valor aduaneiro da mercadoria; b) específicos: quando sejam expressos em montantes fixados por unidade de medida da mercadoria; ou c) uma combinação de tributos ad valorem e específicos”.

Art. 164 - Elementos de valoração. No valor aduaneiro da mercadoria serão incluídos os seguintes elementos: a) os gastos de transporte da mercadoria importada até o local de sua entrada no território aduaneiro; b) os gastos de carga, descarga e manuseio, relativos ao transporte da mercadoria importada até o local de sua entrada no território aduaneiro; e c) o custo do seguro da mercadoria.

redação do CTN, dispõe sobre o imposto e reorganiza os serviços aduaneiros. O referido Decreto-Lei teve posteriormente sua redação alterada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01 de setembro de 1988, e pela Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

A fim de regulamentar a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, o atual Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, em seu art. 72 assim define o fato gerador do imposto de importação:

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

Resta então verificar se o art. 157 da atual proposta de Código Aduaneiro do Mercosul está alinhada ou contrária de alguma forma os preceitos contidos na atual legislação aduaneira e principalmente os do CTN, ao definir o fato gerador do imposto de importação:

Art. 157 – “Tributos Aduaneiros. O presente Código regula os seguintes tributos aduaneiros: a) o imposto ou direito de importação, cujo fato gerador é a importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro; (...).”

Para sistematizar o confronto da norma aduaneira em vigor com a proposta do CAM, será utilizada a regra-matriz de incidência tributária seguida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho¹³⁷, que prevê uma estrutura lógica composta na hipótese por critérios material, espacial e temporal e na conseqüente por critérios pessoal e quantitativo, base impositiva e alíquota. Neste estudo, para analisar o fato gerador do imposto sobre importação, ficaremos restritos aos critérios material, espacial e temporal.

Quanto ao critério material, que é a descrição do fato social (verbo e seu complemento), não se vislumbra contradição para o verbo, haja vista que em todas as normas se utiliza “importar”. Embora não exista uma definição legal do que seja importar, vale lembrar os ensinamentos de Américo Lacombe, segundo qual importar “significa portar para

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 245- 346.

dentro, trazer para dentro. Sendo o núcleo importar mercadorias, temos primeiro dado, trazer mercadorias. Como a coordenada genérica é o espaço nacional, segue-se que a mercadoria deve ser trazida para dentro do território nacional”.¹³⁸

Quanto ao complemento do verbo importar, o CAM difere do texto do CTN pelo uso da expressão “definitiva”. No entanto, de acordo com a legislação vigente, já existe a presunção de incidência do imposto na importação sobre as mercadorias estrangeiras destinadas ao consumo ou utilização no país, mesmo nos casos de mercadoria extraviada. É possível deduzir que toda a mercadoria importada e destinada ao consumo estaria contemplada na situação de importação definitiva. Destarte a inclusão da expressão definitiva pelo CAM não alteraria a regra geral vigente de incidência do imposto, no entanto, como veremos a seguir, existem ressalvas com relação aos denominados regimes especiais aduaneiros.

Com relação ao critério espacial, embora o CTN faça previsão da incidência do imposto quando da entrada da mercadoria no território nacional, o próprio Regulamento Aduaneiro, de 2009, ao disciplinar a matéria, já usa a expressão território aduaneiro, que tem seu conceito estabelecido pelo art. 33 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, como sendo a área onde é aplicada a legislação aduaneira brasileira, compreendendo todo território nacional. À luz desse conceito, não existiriam enclaves, áreas de livre comércio ou qualquer área territorial ou marítima, que pertençam ao território nacional e estariam excluídas¹³⁹. Destarte, na atual legislação aduaneira, haveria uma correspondência entre as definições de território

¹³⁸ Lacombe, Américo Masset. Imposto de Importação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 26.

¹³⁹ Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art.33 - A jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, e abrange: I - zona primária - compreendendo as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nos quais se efetuem operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados; II - zona secundária - compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente.

Parágrafo único. Para efeito de adoção de medidas de controle fiscal, poderão ser demarcadas, na orla marítima e na faixa de fronteira, zonas de vigilância aduaneira, nas quais a existência e a circulação de mercadoria estarão sujeitas às cautelas fiscais, proibições e restrições que forem prescritas no regulamento.

aduaneiro e território nacional, embora no âmbito internacional tenham significado diferentes¹⁴⁰.

O projeto de CAM prevê que a legislação aduaneira deve ser aplicada à totalidade de seu território aduaneiro, aos enclaves concedidos em seu favor e ao tráfego internacional dos Estados Partes com terceiros países, incluindo zonas francas e as áreas de livre comércio¹⁴¹. Considerando-se que no Brasil a expressão território nacional coincide com território aduaneiro, a utilização do termo território aduaneiro não seria empecilho para aprovação do Código.

A dúvida quanto ao enquadramento como importação definitiva ocorre nos regimes aduaneiros especiais e nos regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais, nos quais os bens importados não se destinam claramente ou imediatamente à utilização ou ao consumo. No Brasil, hoje, temos os seguintes Regimes Aduaneiros Especiais: Trânsito Aduaneiro, Admissão Temporária¹⁴², Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo, Entrepasto Aduaneiro, Drawback, Regime de Entrepasto Industrial sob controle aduaneiro informatizado- RECOF, Regime Aduaneiro Especial de importação de insumos destinados a Industrialização por encomenda de produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Nomenclatura Comum do Mercosul- RECOM, Exportação Temporária, Exportação Temporária para Aperfeiçoamento do Passivo, Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de bens destinados às atividades de Pesquisa e de lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural- REPETRO, Loja Franca, Depósito Especial, Depósito Afiançado, Depósito Alfandegado Certificado, Depósito Franco. São regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais: Zona Franca de Manaus- ZFM, Áreas de Livre Comércio- ALC e Zonas de Processamento de Exportação.

¹⁴⁰ Segundo a doutrina estrangeira, as áreas de livre comércio não integrariam o território aduaneiro por existir estarem isentas do imposto sobre a importação, o que não é uma verdade no caso brasileiro, pois existe uma relação de produtos nos quais a tributação incide normalmente. Ver Decreto-Lei n.º 288, de 1967.

¹⁴¹ Atualmente, no Brasil, existem as seguintes Áreas de Livre Comércio: Zona Franca de Manaus criada pela Lei n.º 3.173, de 06 de junho de 1957; Área de Livre comércio de Tabatinga criada pela Lei n.º 7.963, de 22 de dezembro de 1989; Área de Livre Comércio de Guarajá-Mirim, criada pela Lei n.º 8.210, de 19 de julho de 1991; Área de livre comércio de Paracaima e Bonfim, criadas pela Lei n.º 8.256, de 25 de novembro de 1991; Área de Livre comércio de Macapá e Santana, criada ela Lei n.º 8.857, de 30 de dezembro de 1991; Área de Livre Comércio de Brasília e Cruzeiro do Sul, criada pela lei n.º 8.857, de 08 de março de 1994.

¹⁴² Instrução Normativa n.º 285, de 14 de agosto de 2003. **Art. 1º** O regime aduaneiro especial de admissão temporária é o que permite a importação de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica, na forma e nas condições previstas nesta Instrução Normativa.

De acordo como a nova proposta de CAM, art. 36, os Regimes Aduaneiros ficariam restritos às seguintes espécies¹⁴³: importação definitiva, admissão temporária para reexportação no mesmo estado; admissão temporária para aperfeiçoamento ativo; transformação sob controle aduaneiro; depósito aduaneiro; e trânsito aduaneiro.

De acordo com a regra em vigor, os regimes aduaneiros especiais fazem a previsão de suspensão do pagamento das obrigações durante um determinado prazo, mediante a assinatura de um Termo de Responsabilidade firmado pelo beneficiário do regime. Ou seja, na maioria das situações, exceto na Admissão Temporária para Utilização Econômica, ocorre o fato do gerador, porém não há o pagamento do tributo por uma condição suspensiva. Em alguns casos a mercadoria será objeto de despacho para consumo e em outros ocorre o despacho para admissão.

O instituto da Admissão Temporária atualmente comporta duas modalidades: Admissão Temporária com Suspensão Total do Pagamento de Tributos; e Admissão Temporária para Utilização Econômica. Na primeira modalidade já não há pagamento de tributos por suspensão de pagamento do tributo devido, embora haja incidência, como nos casos de entrada de mercadorias para feiras e exposições¹⁴⁴. O problema surgiria na segunda

¹⁴³ CAM, Artigo 36 - Regimes aduaneiros. A mercadoria ingresada no território aduaneiro poderá ser incluída nos seguintes regimes aduaneiros:

- a) importação definitiva;
- b) admissão temporária para reexportação no mesmo estado;
- c) admissão temporária para aperfeiçoamento ativo;
- d) transformação sob controle aduaneiro;
- e) depósito aduaneiro; ou
- f) trânsito aduaneiro.

¹⁴⁴IN n.º 285/2003, art. 4º Poderão ser submetidos ao regime de admissão temporária com suspensão total do pagamento dos tributos incidentes na importação, os bens destinados: I - a feiras, exposições, congressos e outros eventos científicos ou técnicos; II - a pesquisa ou expedição científica, desde que relacionados em projetos previamente autorizados pelo Conselho Nacional de Ciência e Tecnologia; III - a espetáculos, exposições e outros eventos artísticos ou culturais; IV - a competições ou exibições esportivas; V - a feiras e exposições, comerciais ou industriais; VI - a promoção comercial, inclusive amostras sem destinação comercial e mostruários de representantes comerciais; VII - à prestação, por técnico estrangeiro, de assistência técnica a bens importados, em virtude de garantia; VIII - à reposição e conserto de: a) embarcações, aeronaves e outros veículos estrangeiros estacionados no território nacional, em trânsito ou em regime de admissão temporária; ou b) outros bens estrangeiros, submetidos ao regime de admissão temporária; IX - à reposição temporária de bens importados, em virtude de garantia; X - a seu próprio beneficiamento, montagem, renovação, recondicionamento, acondicionamento ou reacondicionamento; XI - ao acondicionamento ou manuseio de outros bens importados, desde que reutilizáveis; XII - à identificação, acondicionamento ou manuseio de outros bens, destinados à exportação; XIII - à reprodução de fonogramas e de obras audiovisuais, importados sob a forma de matrizes; XIV - a atividades temporárias de interesse da agropecuária, (...).

modalidade, Admissão Temporária para Utilização Econômica, pois aqui haveria o pagamento dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, proporcionalmente ao tempo de permanência no País, os bens destinados à prestação de serviços ou à produção de outros bens¹⁴⁵. A primeira vista fica difícil justificar o pagamento do imposto de importação em uma Admissão Temporária se o fato gerador for importação definitiva conforme proposta.

Vale destacar que, na atual proposta de CAM, existe o instituto da Admissão Temporária para reexportação no mesmo estado¹⁴⁶. De acordo com o art. 53 da proposta, este seria o regime por meio do qual a mercadoria importada pode estar sujeita ou não ao pagamento parcial dos tributos aduaneiros que incidem sobre a importação definitiva, com exceção das taxas. Ainda existe também a previsão de Admissão Temporária para aperfeiçoamento ativo¹⁴⁷, art. 56, no qual a mercadoria é importada sem pagamento dos tributos aduaneiros, com exceção das taxas, para ser destinada a determinada operação de transformação, elaboração ou reparo e posteriormente reexportada sob forma de produto resultante.

Depreende-se que os institutos propostos guardam estreita relação com os hoje existentes, mas não são idênticos e carecem de regulamentação posterior. De qualquer forma a proposta de CAM traz em seu bojo a possibilidade de pagamento de tributos aduaneiros em casos que não seja uma importação definitiva.

¹⁴⁵Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento. IN n.º 285/2003 **Art. 6º** Poderão ser submetidos ao regime de admissão temporária, com pagamento dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, proporcionalmente ao tempo de permanência no País, os bens destinados à prestação de serviços ou à produção de outros bens. § 1º O disposto neste artigo inclui os bens destinados a servir de modelo industrial, sob a forma de moldes, matrizes, ou chapas e as ferramentas industriais(...)

¹⁴⁶ CAM Artigo 53 – Definição. 1. A admissão temporária para reexportação no mesmo estado é o regime por meio do qual a mercadoria é importada com finalidade e prazo determinados, com a obrigação de ser reexportada no mesmo estado, salvo sua depreciação pelo uso normal, sem pagamento ou com pagamento parcial dos tributos aduaneiros que incidem sobre a importação definitiva, com exceção das taxas.

¹⁴⁷ CAM, Artigo 56 – Definição. A admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o regime pelo qual a mercadoria é importada sem pagamento dos tributos aduaneiros, com exceção das taxas, para ser destinada a determinada operação de transformação, elaboração, reparo ou outra autorizada e à posterior reexportação sob a forma de produto resultante, em prazo determinado.

Destarte, com a aprovação do CAM, haveria necessidade rever na atual legislação nacional o tratamento dispensado aos regimes aduaneiros especiais. De acordo com a regulamentação dos regimes, alguns casos, onde houver suspensão do pagamento de tributo e que não puderem ser enquadrados como importação definitiva, passariam a ser de não incidência. Por outro lado, nos casos de isenção ou suspensão de pagamento, mas que as mercadorias forem destinadas ao consumo ou uma importação definitiva posterior poderiam permanecer com mesmo tratamento hoje previsto pela legislação.

A maior dificuldade de enquadramento seria o atual instituto de Admissão Temporária para Utilização Econômica. Além de haver previsão semelhante no CAM, vale ressaltar que mesmo hoje há necessidade de uma construção jurídica para o caso, haja vista que o bem não chega a ser nacionalizado e nem consumido em sua totalidade. Existe o pagamento de tributos de forma proporcional ao seu tempo de permanência em território aduaneiro. Se considerarmos que, da mesma forma que a legislação atual, a mercadoria estrangeira é parcialmente consumida durante o período que permanece em território aduaneiro. É possível afirmar também que essa parte consumida é fruto de uma importação definitiva, o que justificaria a incidência do fato gerador previsto no CAM.

Quanto ao critério temporal da norma de incidência do imposto sobre a importação, uma vez que é impraticável determinar exatamente o momento em que os bens entram em território aduaneiro, estipulou-se que o fato gerador ocorre na data de registro da Declaração de Importação- DI¹⁴⁸. Atualmente esse elemento temporal encontra amparo enunciado do art. 23 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966:

Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44. (declaração de importação) (Parênteses nosso)

Parágrafo único. A mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício no caso de: [\(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

I – falta, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 1º; e [\(Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

¹⁴⁸ Ver Súmula TRF n.º 4, de 10 de agosto de 1978. “É compatível como o art. 19 do CTN a disposição do art. 23 do Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966.”

II – introdução no País sem o registro de declaração de importação, a que se refere o inciso III do § 4º do art. 1º. ([Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010](#))

Fazendo um confronto do CAM com a legislação nacional, quanto ao critério temporal, não haveria empecilhos em casos de bens estrangeiros despachados para consumo e de bens estrangeiros presumidamente extraviados, pois ambos estariam na condição de importação definitiva. Novamente o problema pode aparecer no caso de bens submetidos a regimes aduaneiros especiais.

A regra geral prevê que toda mercadoria que ingresse no País estará sujeita a despacho aduaneiro de importação, quer importada a título definitivo ou não, sendo que as mercadorias sujeitas a regime especial aduaneiro serão objeto de despacho para admissão e não de despacho para consumo, exceto os bens objeto dos regimes de drawback e destinados a ZFM, à Amazônia Ocidental ou a ALC que já serão despachados para consumo¹⁴⁹.

Por fim, podemos depreender que a definição existente na proposta de CAM altera a redação estampada no CTN com a inclusão dos termos “importação definitiva” e “território aduaneiro”. Porém, este último não chega a constituir um problema, haja vista que para a legislação nacional as expressões território aduaneiro e território nacional são equivalentes, constando inclusive no Regulamento Aduaneiro 2009. O termo importação definitiva também não implicaria uma ofensa ao CTN, se considerarmos que a regra geral

¹⁴⁹ Instrução Normativa SRF n.º 680, de 2 de outubro de 2006.

Art. 1º A mercadoria que ingresse no País, importada a título definitivo ou não, sujeita-se a despacho aduaneiro de importação, que será processado com base em declaração formulada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), salvo exceções previstas nesta Instrução Normativa ou em normas específicas.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à mercadoria que, após ter sido submetida a despacho aduaneiro de exportação:

I - retorne ao País; ou

II - permaneça no País, em caráter definitivo ou temporário, nos termos da legislação específica.

§ 2º Sujeitam-se, ainda, ao despacho aduaneiro de importação, independentemente do despacho a que foram submetidas por ocasião do seu ingresso no País, as mercadorias de origem estrangeira que venham a ser transferidas para outro regime aduaneiro especial ou despachadas para consumo.

Art. 2º O despacho aduaneiro de importação compreende: I - despacho para consumo, inclusive da mercadoria: a) ingressada no País com o benefício de drawback; b) destinada à ZFM, à Amazônia Ocidental ou a ALC; c) contida em remessa postal internacional ou expressa ou, ainda, conduzida por viajante, se aplicado o regime de importação comum; e d) admitida em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, na forma do disposto no inciso II, que venha a ser submetida ao regime comum de importação; e **II - despacho para admissão** em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, de mercadoria que ingresse no País nessa condição. (grifo nosso)

atual determina a incidência do imposto sobre os bens importados e despachados para consumo. No entanto, haveria necessidade adaptação na legislação ordinária dos regimes aduaneiros especiais para verificar se é caso de suspensão de pagamento ou não incidência do tributo, exceto no caso de Admissão Temporária para Utilização Econômica que deveria ser reformulado.

CONCLUSÃO

O problema de pesquisa do presente trabalho residiu em verificar se normas de caráter tributário com origens em tratados e acordos internacionais, particularmente o Código Aduaneiro do Mercosul, podem regulamentar qualquer assunto tributário, ou se os tratados, após o processo de internalização no sistema jurídico brasileiro, teriam um valor normativo não seria suficiente para regular temas reservados à lei complementar.

No primeiro capítulo, foram apresentados os conceitos básicos de atos internacionais. Em termos quantitativos, verificou-se que, a partir de 1945, houve um aumento expressivo do número de tratados e acordos internacionais registrados no Secretariado da ONU. O Brasil, seguindo a tendência internacional, nos últimos anos, tem celebrado mais tratados por ano maior do que fazia por década no início do século XX.

A demora para internalizar os acordos celebrados é um ponto que ainda deixa muito a desejar e retarda o processo de integração regional. Há exemplos de tratados que demoraram de oito meses até trinta anos para serem internalizados. Conferir rapidez e eficiência ao processo de incorporação é fundamental para o sucesso do bloco regional.

Com o intuito de melhor compreender o modelo que o Brasil adota para recepcionar as normas internacionais, foram apresentados os principais modelos teóricos de recepção desses diplomas nos arcabouços jurídicos nacionais, fazendo-se a distinção entre Direito Comunitário e Direito Internacional e sistemas monistas e dualistas.

Para o Mercosul seria lícito falar tão-somente em direito da integração, que pode ser definido como um conjunto de normas de Direito Internacional aplicável ao processo de integração dos países. As normas do bloco regional não são automaticamente

recepcionadas no ordenamento interno dos Estados Partes. Entram em vigor somente depois de aprovadas pelos parlamentos nacionais e incorporadas às respectivas ordens jurídicas.

Embora existam alguns posicionamentos divergentes, o Brasil teoricamente adota o sistema dualista temperado, pois não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno. Para executoriedade doméstica dos tratados internacionais, exige-se um iter procedimental que compreende o referendo do Congresso Nacional e a promulgação executiva do texto. O sistema brasileiro de internalização de normas não é compatível com órgãos supranacionais.

No segundo capítulo, é possível verificar que a formação de blocos regionais é uma decorrência natural da globalização e do aumento do fluxo comercial entres os países. Esses arranjos comerciais podem assumir diferentes formatos, que podem ser classificados em ordem crescente de integração da seguinte forma: Área de Livre Comércio, União Aduaneira, Mercado Comum e União Econômica.

O Mercosul é um bloco regional com origens em fatores econômico. Embora adote a denominação de Mercado Comum, é considerado uma União Aduaneira imperfeita. Existem exceções à regra que determina a aplicação, perante terceiros, das mesmas alíquotas do imposto sobre importação por todos Estados Partes, além disso, sobre alguns produtos oriundos de dentro do próprio bloco ainda há incidência do imposto sobre importação.

O último capítulo é dedicado ao tema internalização de normas. Primeiramente, é apresentado o sistema brasileiro de internalização de tratados e acordos internacionais. Trata-se de um ato complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante a publicação de um decreto legislativo, cujo teor é idêntico ao tratado; e a vontade do Presidente da República, que além de poder celebrar atos de direito internacional, também dispõe da competência para promulgá-los mediante decreto. A decisão sobre o melhor momento e a conveniência para sua efetivação mediante troca dos instrumentos ou o respectivo depósito destes é um ato discricionário do Presidente da República. Ainda que o Congresso manifeste a sua concordância, o Executivo não está obrigado a ratificar o ato. No Brasil, o tratado

somente será considerado efetivamente incorporado ao ordenamento jurídico nacional quando da promulgação do Decreto Executivo.

Existe também uma forma simplificada para internalização de tratados e acordos internacionais, que ocorre quando o ato não acarreta encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, nem gera obrigações para o Estado no plano do direito internacional.

No Mercosul, a forma simplificada de internalização ocorre freqüente em relação a algumas Decisões do CMC em matéria tributária, desde que não alterem as leis em vigor e estejam no campo de competência regulamentar atribuído por lei ao Ministério da Fazenda ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Essas decisões podem ser internalizadas por Decreto do Presidente da República ou por Instrução Normativa da SRFB. Isso somente é possível porque as decisões são consideradas atos complementares a Tratado ou Protocolo previamente aprovado pelo Congresso Nacional e destinados a regulamentar a matéria pactuada, à interpretação de seus dispositivos ou à prorrogação de sua vigência.

Verifica-se também que, à luz do Protocolo de Ouro Preto, as decisões do bloco têm natureza intergovernamental, ou seja, a efetividade depende de procedimentos internos de cada Estado Parte. A última palavra sempre é dada pelos governos nacionais. A rapidez e a eficiência do processo de colocação em vigência nos ordenamentos jurídicos dos Estados Partes são de capital importância para o sucesso deste modelo de integração, e o atual rito não favorece. Esse é um problema típico dos blocos econômicos onde há a prevalência do Direito de Integração e as decisões são tomadas por consenso.

Identificar o valor normativo dos tratados no direito interno é o ponto de maior controvérsia no presente estudo. A dúvida reside em afirmar se o tratado tem valor de lei ordinária ou se vale realmente como tratado, neste último caso não seria equivalente à lei interna e poderia regular qualquer tema infraconstitucional, seja de lei ordinária ou de lei complementar. Tanto na doutrina quanto na jurisprudência existem defensores das duas posições.

A doutrina, em geral, procura fortalecer as normas de Direito Internacional e tende a defender a primazia dos tratados tributários diante do direito nacional, exceto perante a Constituição Federal. O tratado teria, portanto, o valor normativo da norma suficiente para regular o tema nele contido. Não importa se, no direito interno, a matéria apenas poderia ser regulada por lei ordinária ou por lei complementar, pois a norma internacional poderia tratar de qualquer tema. A força normativa do tratado dependeria de seu conteúdo.

Observa-se que a Constituição Federal de 1988, em alguns temas, aponta inequivocamente no sentido de superioridade hierárquica dos tratados. É o caso, por exemplo, do art. 178, que traz previsão expressa para que a lei observe os acordos firmados pela União quanto à ordenação do transporte internacional¹⁵⁰.

Em geral, os tratados têm caráter supralegislativo, mas infraconstitucional. Existe uma exceção prevista no art. 5º, § 3º, da CF, relativamente a direitos humanos¹⁵¹, para os quais é garantido o valor equivalente ao de uma emenda constitucional, se obedecido o rito específico.

O Supremo Tribunal Federal tem se posicionado pela prevalência da lei interna sobre norma oriunda de tratado ou acordo internacional. No entanto, esse posicionamento não é unânime dentro do STF, que por vezes se mantém ao lado da doutrina, a favor do primado do direito internacional sobre o direito interno.

Quanto à internalização de normas internacionais de natureza tributária, a tese da supremacia hierárquica dos tratados sobre a lei interna em matéria tributária recebe o reforço do art. 98 do Código Tributário Nacional- CTN, quando dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

¹⁵⁰ CF 88, art. 178. A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade.

¹⁵¹ CF 88, 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.

O problema surge quando da incorporação dos temas previstos no art. 146 da CF, que estão reservados para lei complementar. Neste momento, a doutrina volta a afirmar que o tratado ratificado e internalizado pelo Brasil passa a integrar o direito interno com o valor normativo de norma infraconstitucional, regulando a matéria à qual se destina. Não importando se no direito interno a matéria apenas poderia ser regulada por lei ordinária ou por lei complementar.

Diante do apresentado, ao analisarmos o Código Aduaneiro do Mercosul-CAM, que ainda não foi internalizado no sistema jurídico brasileiro, verifica-se que, mesmo que se cumpra todo rito de internalização, podem surgir questionamentos acerca da validade de alguns de seus artigos. Com relação aos tributos incidentes sobre importação e exportação, a proposta de Código estabelece fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, temas que estariam constitucionalmente reservados para lei complementar.

O fato gerador do importação de importação, da forma como está na proposta de CAM, altera a redação do Código Tributário Nacional com a inclusão dos termos “importação definitiva” e “território aduaneiro”. O último termo não chega a constituir empecilho, haja vista que, para a legislação nacional, as expressões território aduaneiro e território nacional são equivalentes, constando inclusive no Regulamento Aduaneiro 2009. O termo importação definitiva também não implicaria uma ofensa ao CTN, se considerarmos que a regra geral atual determina a incidência do imposto sobre os bens importados e despachados para consumo. No entanto, haveria necessidade adaptações na legislação ordinária dos regimes aduaneiros especiais para verificar se é caso de suspensão de pagamento ou não incidência do tributo. O atual instituto de Admissão Temporária para Utilização Econômica, embora haja previsão de instituto semelhante na proposta de CAM, que também prevê o pagamento parcial de tributos, é o ponto mais sensível e deveria ser reformulado.

Concluindo, embora a jurisprudência ainda adote decisões que atribuam ao tratado o valor normativo de lei ordinária, existe uma forte corrente doutrinária que marcha em direção à primazia do Direito Internacional. Existem argumentos consistentes para que os tratados sejam reconhecidos como normas especiais e que devam ser observados pela legislação nacional, se cumprido o rito regular de incorporação. Afinal, existe a vontade do

Brasil, como Estado soberano, em celebrar atos internacionais visando objetivos estratégicos para o Estado, e esses atos são frutos da vontade combinada do Poder Executivo e do Poder Legislativo, e seguem um rito especial para integrar o arcabouço jurídico brasileiro.

O atual processo de globalização da economia e de formação de blocos regionais exige um processo de internalização de normas rápido e eficiente. O Mercosul está progredindo no caminho certo, mas ainda há muito a percorrer. O Brasil precisa garantir juridicamente que as normas advindas dos órgãos de capacidade decisória sejam efetivamente cumpridas. Não teria cabimento aprovar um acordo de forma parcial e ter que publicar uma lei complementar para tratar alguns temas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Carlos dos Santos. **Curso de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal 3**, 2006, Brasília: Escola de Administração Fazendária (EsAF), 2006.

AMARAL JUNIOR, Alberto do. **Introdução ao direito internacional público**. São Paulo: Atlas, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BELASSA, Bela. **Teoria da Integração Econômica**. Lisboa: Livraria Clássica Editora, 1972.

CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. **O Poder de Celebrar Tratados**. Competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1995.

CARBAUGH, Robert J. **Economia Internacional** / Robert J. Carbaugh; tradutor Roberto Galman. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FARIA, Weter. **Os efeitos do Artigo 98 do Código tributário Nacional e o Processo de Integração do Mercosul**. Brasília: Senado Federal, 1994.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

FRAGA, Mirtô. **O conflito entre o tratado internacional e a norma de direito interno: Estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FURLAN, Fernando de Magalhães. **Integração e soberania: o Brasil e o Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

GOMES, Eduardo Biacchi. **A Supranacionalidade dos Blocos Econômicos**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Porto Alegre: Síntese, 2003.

KERBER, Gilberto. **Mercosul e Supranacionalidade**. São Paulo: LTr, 2001.

KUNZULER, Jacob Paulo. **Mercosul e o mercado internacional**. Porto Alegre: Ortiz, 1994.

LIMA, Sergio Mourão Correa. **Tratados internacionais no Brasil e integração**. São Paulo. LTr, 1998.

MACHADO, Hugo Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, volume II. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2008.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

MERCOSUL: **Legislação e textos básicos**. 4. ed. Brasília: Gráfica do Senado, 2005.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. **Atos Internacionais**. Prática Diplomática Brasileira. Manual de procedimentos. Brasília: Departamento Consular e Jurídico/ Divisão de Atos Internacionais do Ministério das Relações Exteriores, 1984,

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Constituição, Soberania e Mercosul**. In Revista de Informação Legislativa, nº 139, 1998.

RODAS, João Grandino. **A publicidade nos tratados internacionais**. São Paulo: RT, 1980.

TORRES, Heleno Taveira (Coordenação). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TRINDADE, Antonio Augusto Cancado. **O direito internacional em um mundo em transformação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional público**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Ministério das Relações Exteriores (MRE). Disponível em: < <http://www2.mre.gov.br/dai/003.html>>. Acesso em: 22 de setembro de 2011.

Supremo Tribunal Federal (STF). Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/>>. Acesso em 30 de setembro de 2011.

