10. Tratados Internacionais e os Preços de Transferência

Muito se tem debatido sobre os efeitos decorrentes dos acordos internacionais, celebrados pelo Brasil, em matéria tributária.

Diz José Francisco Rezek[313] que "tratado é todo acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos". O Brasil tem firmado diversos acordos internacionais visando a evitar o fenômeno da dupla tributação internacional, notadamente em relação ao imposto sobre a renda. Importa perquirir quais os efeitos das convenções celebradas, como se dá o seu reconhecimento pelo Direito Estatal e, por fim, como solucionam os conflitos entre as disposições convencionais e as prescrições internas em sentido contrário que as precedem, bem assim as que advêm após a celebração de tais acordos.

Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho[314] expressam, com precisão, a dificuldade do tema: "quando se pretende correlacionar Direito Internacional e Direito Estatal, dois sistemas se apresentam, igualmente corretos, igualmente justificados: um solidamente vinculado com a ordem do Estado; o outro com a ordem internacional. O primeiro fundado no princípio da soberania. O segundo no princípio *pacta sunt servanda*".

Tendo presente a coexistência dessas duas ordens, consignaremos, de início, que, ao celebrar Tratados Internacionais, a União atua como representante da nação brasileira. Não é a União como mero ente federativo que representa a nação perante as demais pessoas políticas de Direito Internacional, mas a União como Estado Nacional, na medida em que a "matéria de que cuida é de interesse do Estado Brasileiro como um todo, e não somente da União (ente central da Federação)"[315].

10.1. Monismo e Dualismo

Dois temas sobremodo complexos e de certa forma inbricados têm atormentado os doutrinadores que se dedicam ao estudo dos tratados internacionais. Dizem eles respeito ao procedimento de celebração dos tratados, com a conseqüente definição do momento em que passam a ter eficácia, de um lado, e a identificação de sua posição hierárquica, de outro.

[313] *Direito Internacional Público*, p. 14.
[314] Tratado Internacional, em Matéria Tributária pode Exonerar Tributos Estaduais? In: *Revista de Direito Tributário* nº 64, p. 263.
[315] Ibidem, p. 264.

Costuma-se atribuir a origem das diferentes posturas relativamente aos temas suso-referidos à adoção de uma postura monista ou dualista. Em face de duas ordens jurídicas distintas, uma interna, outra internacional, como resolver as antinomias que venham a surgir? Para os monistas, o direito é uno e as ordens interna e internacional caracterizam-se como manifestações[316] desta ordem total. O monismo com primazia do direito interno propugna que, em face de uma antinomia entre disposições internas e internacionais, aquelas devem prevalecer. Evidentemente, a corrente que entende deva prevalecer nestes casos a regra do direito internacional é chamada de monista com primazia do direito internacional. Já para os dualistas a norma internacional só vigora na ordem interna depois de transformada em lei interna[317].

O tema não se resolve exclusivamente à luz das considerações de Teoria Geral do Direito. Entendemos ser inevitável a identificação, no direito posto de cada país, de elementos que identificam a adoção de uma visão ou de outra. Em síntese, trata-se de matéria resolvida pelo direito posto.

No Brasil, duas correntes doutrinárias digladiam-se sobre o assunto. Para os monistas, liderados por Alberto Xavier[318], o § 2º, do art. 5º, da Constituição Federal estabeleceu uma cláusula geral da recepção plena, "pela qual os tratados são recebidos *como tal* na ordem nacional e não como leis internas"[319]. Defende ainda Alberto Xavier "que os tratados internacionais têm caráter *supralegislativo* mas *infraconstitucional*, exceto em matéria de direitos e garantias, em que têm caráter *supraconstitucional*[320]. Ressalta ainda que o artigo 98 do Código Tributário Nacional é expresso ao estabelecer a superioridade dos tratados em relação à legislação ordinária.

Em posição oposta, encontra-se Roque Antonio Carrazza, para quem o Direito Constitucional brasileiro encampou a teoria dualista, devendo os tratados internacionais firmados "passar pelo referendo do Congresso Nacional, para serem incorporados ao direito interno do País

[316] Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 106.
[317] Ibidem, mesma página.
[318] *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 117.
[319] Ibidem, p. 118.
[320] Ibidem, p. 134.

(art. 49, I, da CF)[321]". No entender do ilustre professor ,"a fonte primária do Direito Tributário não é o tratado internacional, mas o decreto legislativo que o ratifica"[322]. Referido decreto legislativo incorpora-se ao direito interno brasileiro, situando-se no mesmo patamar hierárquico das leis *lato sensu,* sendo inconstitucional o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

As diferentes posições doutrinárias, aqui expostas de forma muito sintética, evidenciam a complexidade do tema, notadamente em razão da insuspeita autoridade daqueles que o enfrentaram.

10.2. Os Tratados no Direito Brasileiro

Mantendo-nos fiéis à visão de que as questões fulcrais associadas ao tema "tratados internacionais" devem ser resolvidas à luz do que dispõe o direito interno, cumpre-nos examiná-lo.

A Constituição Federal cuida da matéria basicamente nos artigos 5°, § 2°, 21, I, 49, I, 59, VI e 84, VII. Da análise sistemática destes dispositivos exsurgem questões sobre as quais um posicionamento é fundamental.

Sobre o assunto, merece destaque trecho de voto da lavra do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello: "o tema concernente à definição do momento a partir do qual as normas internacionais tornam-se vinculantes no plano interno excede, em nosso sistema jurídico a mera discussão acadêmica em torno dos princípios que regem o monismo e o dualismo, pois *cabe à Constituição da República* - e a esta, somente - disciplinar a questão pertinente à vigência doméstica dos tratados internacionais"[323].

Que significa ratificar um tratado? Qual é o procedimento de incorporação de um tratado ao direito interno? Qual é a sua hierarquia? Como se resolvem as antinomias entre o direito interno e o convencional? Sem perpassar estas indagações, ainda que de forma suscinta, a análise do tema fica prejudicada. Cabe-nos enfrentá-las.

10.3. Ratificação. Suas Acepções

O signo ratificação tem sido utilizado pela doutrina para referir realidades as mais distintas. Com efeito, identificamos o uso do signo nas seguintes acepções:

[321] Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais. In: *Revista de Direito Tributário* n° 64, p. 185.
[322] Ibidem, p. 186.
[323] Medida Liminar da ADIn 1.480-3 DF. Grifos originais.

a) ato do presidente ao rubricar ou assinar o texto a ser submetido ao referendo congressual;

b) o referendo do Congresso Nacional ao texto convencional;

c) o decreto-legislativo que dá publicidade ao referendo congressual;

d) a troca ou depósito dos instrumentos de ratificação.

Esse uso indiscriminado e inapropriado do signo ratificação tem dado causa a discussões estéreis, nascidas, não raro, do próprio desacerto de seu ponto de partida. A descrição do procedimento de incorporação de um tratado ao direito interno, com a identificação de suas diferentes fases, é fundamental para precisarmos em que exato instante dá-se a ratificação de um tratado e em que ela consiste.

10.4. Procedimento de Incorporação do Tratado ao Direito Interno

O procedimento de incorporação dos tratados ao direito interno é complexo. Como bem observa Eurico de Santi[324], "o direito é criado por um ato ou uma seqüência de atos realizados por pessoa competente, em conformidade com as regras de produção normativa do próprio direito". Trata-se, em suma, de um problema relacionado às fontes do direito. Cabe-nos, pois, descrever esse procedimento de incorporação da norma veiculada em tratado ao direito interno.

Referido procedimento tem início com a discussão dos termos do documento entre os representantes legais das nações que pretendem firmar o acordo. Essa etapa inicial culmina com a aposição de rubrica ou assinatura do Presidente de República, que tem caráter confirmatório da aquiescência inicial sobre um determinado texto. Esta rubrica ou assinatura não configura a ratificação de tratado. Constitui mera etapa inicial de um procedimento complexo, constitucionalmente estabelecido, sendo, portanto, condição necessária mas não suficiente para que se dê a ratificação de um tratado.

Num segundo momento, o texto objeto da rubrica ou assinatura é submetido, por intermédio de mensagem do Presidente, ao Congresso Nacional. É apreciado inicialmente pela Câmara dos Deputados e, posteriormente, pelo Senado Federal. A rejeição de uma das duas casas é bastante e suficiente para desautorizar o referendo congressual. Uma vez aprovado, o texto é encaminhado para assinatura do Presidente do Senado, que o faz publicar na forma de um decreto-legislativo. Como

[324] *Decadência e Prescrição no Direito Tributário,* p. 55-60.

ensina Rezek, "tudo quanto não pode o Presidente da República é manifestar o consentimento definitivo, em relação ao tratado, sem o abono do Congresso Nacional. Este abono, porém, não o obriga à ratificação"[325].

Deveras, pode o Presidente da República, após a publicação do decreto-legislativo, entender terem desaparecido as razões que motivaram a negociação internacional inicialmente travada e optar por não ratificar o tratado, ou seja, não promover a troca dos instrumentos de ratificação. Esta possibilidade, bem anotada por Rezek, mostra a relevância da troca de tais instrumentos, no procedimento de celebração de um tratado internacional. Assim, é possível afirmar, analogicamente, que o acordo internacional aprovado por decreto-legislativo, sem a conseqüente troca dos instrumentos de ratificação, equivaleria a um projeto de lei aprovado no Congresso Nacional, mas não sancionado pelo presidente.

O decreto legislativo evidencia a aquiescência do Congresso Nacional no processo de transformação do texto convencional em direito interno. Prescinde, contudo, de nova atuação do chefe do executivo federal, representante da nação brasileira no direito das gentes, para a produção dos efeitos de direito.

A ratificação propriamente considerada dá-se em momento posterior, com a troca ou depósito do instrumento de ratificação. Neste contexto, ratificação "é o ato unilateral com que o sujeito de direito internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se"[326].

Após a troca dos instrumentos de ratificação, o executivo federal publica decreto dando a conhecer ao povo brasileiro as obrigações contraídas internacionalmente.

Vê-se, pois, que o procedimento de celebração de tratados adotado pelo direito positivo brasileiro encerra verdadeira transformação em direito interno do texto convencional, conduzindo-nos à conclusão de que o nosso ordenamento incorporou decididamente a teoria dualista.

A competência atribuída ao Presidente da República para celebrar tratados não é plena, absoluta. É imprescindível a participação, o referendo do Congresso Nacional. Sem tal referendo, manifestado por intermédio de decreto legislativo, não se altera a ordem jurídica vigente.

[325] *Direito Internacional Público*, p. 68.
[326] Ibidem, p. 53.

Roque Antonio Carrazza[327], com extrema propriedade, esclarece: "O Estado brasileiro se representa, no conceito das Nações, pelo Executivo, mas delibera mediante harmônica atuação deste com o legislativo". Por intermédio do decreto legislativo o Congresso Nacional manifesta-se favoravelmente à transformação de um texto convencional em direito interno. As normas veiculadas no texto referendado guardarão relação de pertinencialidade com o sistema, uma vez observado o regular processo de produção normativa, previsto no próprio sistema[328]. É requisito indispensável para a conclusão do processo de produção normativa a troca dos instrumentos de ratificação, sem o que o Brasil não se obriga internamente.

10.5. Referendo Congressual: Exceções

Muito se tem debatido sobre a necessidade ou não de se submeter todo e qualquer tratado para referendo do Congresso Nacional. Nos termos do artigo 84, VII, do Texto Constitucional, cabe ao Presidente da República celebrar tratados sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Já o artigo 49, I, da Carta Magna prescreve ser da competência exclusiva do Congresso Nacional "resolver definitivamente sobre tratados que acarretam encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional". Como bem acentua Rezek[329], ao examinar o tema encargo, "não há compromisso internacional que não imponha encargos às partes, ainda que não pecuniário".

Se a matéria comporta maiores digressões no âmbito genérico do direito internacional, notadamente em face da possibilidade de que alguns acordos executivos, identificados pelo ilustre professor, prescindam de prévia aprovação congressual, parece-nos inquestionável estarem os tratados que versam sobre matéria tributária sujeitos ao referendo do Congresso Nacional, porquanto prescrevem necessariamente encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Isto posto, resta-nos cuidar da questão hierárquica.

[327] Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais. In: *Revista de Direito Tributário* nº 64, p. 185.
[328] Observa Pedro Lunardelli que "este processo de produção requer, assim, como suporte físico suficiente, o evento relativo ao tratado assinado pelo Presidente da República, mais o fato atinente ao processo legislativo interno". *Isenções Tributárias*, p. 127-8
[329] *Direito Internacional Público*, p. 64.

10.6. A Hierarquia dos Tratados no Direito Brasileiro

Examinemos a questão da hierarquia das normas convencionais incorporadas ao ordenamento interno. Repugna-nos interpretação que reconheça superioridade hierárquica a tais normas, em decorrência do disposto no artigo 98 do CTN. Essa matéria há de ser resolvida em nível constitucional. É o escólio de Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho[330]: "Tratando-se, como se trata, de matéria respeitante à hierarquia normativa e à repartição de competência entre entes federativos, a única norma apta a conceder tal força impositiva é a Constituição da República".

A Constituição Federal de 1988 prescreve em seu artigo 5°, § 2°, que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. Referido artigo 5° estabelece o rol dos direitos e garantias fundamentais assegurados ao cidadão em nosso ordenamento jurídico. É dizer, direitos fundamentais inerentes à pessoa humana, veiculados por tratado internacional, devem ser interpretados como se constantes do Texto Excelso fossem.

Se nesse campo específico - direitos e garantias fundamentais inerentes à pessoa humana - está assegurada a supremacia hierárquica em relação aos demais diplomas normativos, o mesmo fenômeno não ocorre nas demais matérias. Diversamente de outros países, que optaram por assegurar a superioridade hierárquica dos tratados internacionais[331], no Brasil tal superioridade ficou restrita aos direitos e garantias fundamentais. E aqui, mais uma vez, é possível afirmar que nos tratados internacionais que versam sobre matéria tributária, raramente cuida-se de direitos e garantias fundamentais, inerentes à pessoa humana. Assim, em face da Constituição de 88, situam-se no mesmo plano hierárquico - observada a ressalva supra - as normas tributárias veiculadas por tratados e as que forem inseridas no sistema por leis ordinárias federais, estaduais e municipais, em matéria tributária.

Afastada a existência de qualquer hierarquia entre as normas introduzidas no sistema, por decreto legislativo, em relação àquelas outras introduzidas por lei ordinária federal, resta perquirir sobre como se dá a solução de eventuais conflitos de normas.

[330] Tratado Internacional, em Matéria Tributária pode Exonerar Tributos Estaduais? In: *Revista de Direito Tributário* n° 64, p. 267.

[331] É o que acontece, por exemplo, na França e na Argentina.

Queremos registrar, desde logo, que não cuidaremos dos conflitos que se verifiquem em face de tratados estaduais e municipais, seja por exigir outra sorte de considerações, seja, precipuamente, por não interessar ao tema de nosso estudo.

Entendemos, com apoio em Luciano da Silva Amaro[332], que a norma veiculada pelo decreto legislativo, em razão de referendo do Congresso Nacional de texto encaminhado pelo Presidente da República, observada a necessária troca dos instrumentos de ratificação do tratado, é especial, convivendo harmonicamente com outras, de caráter geral, aplicando-se aquela única e exclusivamente ao estrito rol de situações alcançadas pela norma especial. Não há se falar, pois, em abrogação nem mesmo em derrogação da norma "interna"[333].

10.7. A Posição do STF

Costuma-se invocar precedente do STF[334] para afirmar a posição de que não há primazia hierárquica do tratado em face da lei interna, devendo-se resolver as antinomias com a aplicação do critério cronológico (*lex posterior derrogat priori*).

A ementa do acórdão é a seguinte:

> "Convenção de Genebra - Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias - Aval aposto à Nota Promissória não registrada no prazo legal - Impossibilidade de ser o avalista acionado, mesmo pelas vias ordinárias. Validade do Decreto-lei n° 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 constitucionalidade e conse-

[332] *Direito Tributário Brasileiro*, p. 170.

[333] Luciano da Silva Amaro assim se manifesta sobre o tema: "No plano em que estamos examinando a matéria, não é adequada a dicção do art. 98, nem quando diz que o tratado 'revoga' a lei interna, nem quando assevera que a lei interna superveniente deva 'observar' o tratado. O intérprete é que, ao examinar a lei interna superveniente, deve observar o tratado, naquilo em que este possa afastar, limitar ou condicionar a aplicação de lei interna, com a qual deve ser harmonizado. Mesmo quando o art. 98 menciona a 'ratificação' da lei interna pelo tratado, não se deve entender a hipótese como de revogação parcial. Trata-se, como dissemos, de norma especial (que convive com norma geral), tanto que, nesse sentido, ela tem a virtude de afetar também a norma de lei interna *posteriormente editada*, o que, evidentemente, não poderia ser chamado de *revogação*". In: *Direito Tributário Brasileiro*, p. 170.

[334] RE n° 80.004. *Revista Trimestral de Jurisprudência* n° 83, p. 809.

qüente validade do Decreto-lei nº 427/1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título.

Sendo o aval um instituto de direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi aposto.

Recurso Extraordinário Conhecido e Provido".

O entendimento do STF parte da distinção entre tratados normativos (de caráter genérico) e tratados contratuais (similares aos tratados entre particulares). A classificação, por si só, é imprópria. Com efeito, os tratados contratuais serão sempre normativos. Se o propósito é estabelecer uma classificação para os tratados em face de seu conteúdo, mais adequado seria dividi-los entre: a) aqueles que inserem no sistema normas gerais e abstratas; b) os que veiculam normas individuais e concretas.

Assim, é possível identificarmos situações em que, dada a generalidade da disposição convencional e inexistindo supremacia hierárquica, é impossível solucionar uma antinomia, mediante a aplicação do critério da especialidade, prevalecendo o cronológico. Se a antinomia for parcial, o critério da especialidade deve prevalecer.

Esse, aliás, parece ter sido o caminho trilhado pelo STF ao admitir a aplicação do critério da especialidade, por ocasião do julgamento da Extradição nº 662-2[335], cuja ementa preceitua:

"Paridade normativa entre Leis Ordinárias Brasileiras e Tratados Internacionais.

Tratados e convencções internacionais - tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (*RTJ* 83/809) - 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 somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico - não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes."

[335] Publicado no *DJU* de 28.11.96.

Em síntese, em matéria tributária as antinomias entre tratado e lei interna, que não decorram de direitos e garantias fundamentais do cidadão, resolvem-se mediante a aplicação do critério da especialidade.

10.8. Preços de Transferência e Tratados Internacionais

Afastada a existência de hierarquia entre as normas convencionais introduzidas no sistema, que não veiculam direitos e garantias fundamentais inerentes à pessoa humana, em relação àquelas outras introduzidas por lei ordinária federal, resta perquirir sobre como se dá a solução de eventuais conflitos de normas, decorrentes dos acordos de bitributação que prevejam a aplicação do padrão *arm's lenght.*

Entendemos que tal norma veiculada no bojo de tratado internacional é especial, convivendo harmonicamente com outras, de caráter geral, aplicando-se aquela única e exclusivamente ao estrito rol de situações alcançadas pela norma especial. Não há se falar, pois, em ab-rogação, nem mesmo em derrogação da norma "interna"[336]. Só há se falar na aplicação do critério cronológico se a antinomia for total e o tratado não cuidar de direitos e garantias fundamentais do ser humano. Nesta última hipótese, o tratado prevaleceria em função do critério hierárquico.

Podemos concluir, em relação aos acordos de bitributação que contemplam em seu bojo o padrão *arm's lenght,* nos termos em que enunciado pela Convenção Modelo da OCDE, em seu artigo 9º, que

[336] Luciano da Silva Amaro assim se manifesta sobre o tema: "No plano em que estamos examinando a matéria, não é adequada a dicção do art. 98, nem quando diz que o tratado 'revoga' a lei interna, nem quando assevera que a lei interna superveniente deva 'observar' o tratado. O intérprete é que, ao examinar a lei interna superveniente, deve observar o tratado, naquilo em que este possa afastar, limitar ou condicionar a aplicação de lei interna, com a qual deve ser harmonizado. Mesmo quando o art. 98 menciona a 'ratificação' da lei interna pelo tratado, não se deve entender a hipótese como de revogação parcial. Trata-se, como dissemos, de norma especial (que convive com norma geral), tanto que, nesse sentido, ela tem a virtude de afetar também a norma de lei interna *posteriormente editada,* o que, evidentemente, não poderia ser chamado de *revogação*". In: *Direito Tributário Brasileiro,* p. 170.

deverá prevalecer, em relação aos preços de transferência, a aplicação das normas construídas pelo intérprete, tendo em consideração o conteúdo desses acordos. Vale dizer, as específicas regras que exsurjam do acordo internacional - porquanto especiais e não produtoras de antinomias totais - prevalecem sobre as demais prescrições normativas sobre o assunto, em relação às partes alcançadas pelo referido acordo. É a única hipótese em que se pode afirmar categoricamente a prevalência do padrão *arm's lenght.*

Conclusões

Proposições Metodológicas

1. O direito é um sistema de normas coativas, destinadas à regulação da conduta, tendo como fundamento último de validade a norma hipotética fundamental.

1.1. Delimitamos o campo objetal de nossa investigação ao direito positivo, como conjunto de normas válidas no país, buscando, a partir de sua linguagem prescritiva, descrever o sistema normativo, e colocando sob foco o imposto sobre a renda e os preços de transferência.

2. Norma jurídica é a unidade de manifestação do deôntico. É a significação, de cunho coercitivo, construída a partir dos enunciados prescritivos, voltada para a regulação das condutas intersubjetivas.

2.1. No processo de positivação do direito, parte-se de normas gerais e abstratas até atingir a concretude máxima nas normas individuais e concretas. As normas gerais e abstratas são conotacionais, sendo a individual e concreta denotacional.

3. Tanto o direito positivo como a Ciência do Direito têm função sistêmica, sendo *nomoempírico prescritivo* o sistema do direito positivo e *nomoempírico teorético* o da Ciência do Direito.

4. Norma válida é aquela que mantém relação de pertinencialidade com o sistema do direito posto.

4.1. Vigência é a qualidade que ostenta a norma jurídica que está apta a regular condutas intersubjetivas.

4.2. Eficácia jurídica é atributo do antecedente da norma de desencadear os efeitos prescritos no seu conseqüente.

5. O direito aplicável é aquele que emana das normas individuais e concretas produzidas por órgãos credenciados pelo próprio sistema para exará-las.

5.1. Todo texto jurídico é composto por um plano de expressão, de natureza material, e por um plano de conteúdo, no qual surgem as significações do plano expressional.

6. Princípios são enunciados prescritivos dotados de forte carga axiológica, conformadores do antecedente e conseqüente das normas jurídicas.