

## TRATADOS INTERNACIONAIS EM

### MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário  
e Professor de Direito Tributário  
Comparado da Universidade de São  
Paulo.

- Tratados internacionais "normativos" e "contratuais".
- Quando as empresas e os particulares podem invocá-los.
- A primazia dos Tratados e Convenções sobre a legislação tributária interna: art. 98 do CTN.
- Precedentes da Corte do Mercado das Comunidades Europeias. Doutrina estrangeira e pátria. Jurisprudência do TFR e do STF. Rodadas de negociações.
- O Tratado de Montevideu - ALALC/ALADI.
- A LISTA de Concessões do Brasil ao Uru-

guai.

- A nova hipótese de incidência e a majoração do IOF pela legislação tributária interna.
- Natureza das LISTAS e a prefiguração legislativa como qualificação jurídico - normativa da relação fática.
- Gravame sobre a importação: o IOF sobre a operação cambial vinculada à importação de mercadorias dentro do Tratado ALALC/-ALADI.
- A obrigação tributária e o sujeito passivo: contribuinte ou responsável somente pode ser a pessoa vinculada ao fato gerador.
- Direito líquido e certo protegido pelo mandado de segurança.

## C O N S U L T A

Tendo esta empresa importado do URUGUAI, dentro dos termos do Tratado internacional ALALC/ALADI o produto sem similar nacional, "CASEINATO DE SÓDIO", e lhe estando sendo exigido pelo Fisco Federal o IOF, isto é, imposto cambial criado depois da vigência desse Tratado sobre tais operações de importação, impetrou mandado de segurança contra essa exigência, por entender que no caso específico dessas operações dentro daquele Tratado, este novo gravame não incide, porque tal hipótese de incidência está especificamente excluída ou excepcionada pelo citado Tratado internacional e pela LISTA DE CONCESSÕES DO BRASIL ao Uruguai (Decreto nº 81.875/78).

Ao impetrar cada mandado de segurança a ora Consulente juntou a fatura comercial do exportador do Uruguai, a respectiva declaração de importação do Ministério da Fazenda e demais documentos, todos provando ser a mercadoria importada exclusivamente o CASEINATO DE SÓDIO, como autorizado e pago o gravame "teto" de 3%.

Juntando xerox das impetrações e dos documentos, afim de instruir recurso perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal, a consu<sup>l</sup>ente vem solicitar parecer a V.Excia., para o que expõe seus "consideranda" e, afinal, a nexa as respectivas perguntas:

Considerando que o Tratado de Montevidêu 1960 (ALALC), aprovado pelo Congresso Nacional foi promulgado no Brasil para ser "e-xecutado e cumprido" pelo Decreto nº 50.656, de 24.5.61 e sem solução de continuidade substituído pelo Tratado de Montevidêu 1980 - (ALADI), aprovado pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16.11.81, em pleno vigor e eficácia em nosso País;

Considerando que esse Tratado internacional, tanto no primeiro, como segundo texto, estatui imperativamente que as

*"Partes Contratantes eliminarão, gradualmente, para o essencial de um comércio recíproco, os gravames e as restrições que incidam sobre a importação de produtos originários do território de qualquer parte contratante" e que para fins "do presente Tratado,*

entende-se por gravames os direitos a duaneiros e quaisquer outros encargos de efeitos equivalentes - sejam de caráter fiscal, monetário ou cambial-que incidam sobre as importações";

Considerando ainda que esse Tratado , com as mesmas redações (art. 21 do primeiro igual ao art. 46 do segundo e art. 22 igual ao art. 47) distinguiu que na hipótese de ha ver produto similar no país importador o tra tamento não pode ser menos favorável que o aplicado a produtos similares nacionais(art. 21 ou 46) e que na hipótese de não haver si milar (que é o caso consultado), isto é,

"No caso dos produtos incluídos... que não forem produzidos ou não se produzem em quantidades substanciais em seu território, cada Parte Contratante tratará de evitar que os tributos ou outras medidas internas que se apliquem, acarretem a anulação ou redução de qualquer concessão ou vantagem obtida por qualquer Parte Contratante, (art. 22 ou 47)";

E, considerando finalmente, que na

lista dessas concessões do Brasil ao Uruguai está expressamente incluído o produto importado pela ora consulente (caseinato de sódio), nominalmente especificado e com a tributação máxima (teto) de 3%, nestes termos:

"35.01 Caseínas, caseinato e outros derivados das caseínas

99 Os demais

Ex. caseinatos de sódio... LI  
3%"

(decreto nº.81.875, de 4.7.78);

Em face de todo o exposto, solicita resposta às perguntas anexas.

São Paulo, 10 de maio de 1.983

p.p. Mário Hercílio Ferreira Costa  
Assessor Jurídico

## P A R E C E R

Cada pergunta será transcrita como que sito da respectiva resposta.

### Introdução

I- Dispondo de soberania tributária dentro de seus territórios, os Estados, por interesses recíprocos, reúnem-se em razão desta mesma soberania e alta visão de que as suas necessidades e de suas populações serão comercialmente melhor satisfeitas dentro da cooperação internacional em matéria de produção, circulação, distribuição e consumo de bens e serviços. Cada país tem maior ou menor possibilidade, em certos setores. Daí a procura dessa integração comunitária. Dentre os maiores obstáculos, está a soberania territorial tributária de cada Estado que, em gravando as importações, pode criar verdadeiras barreiras a esse intercâmbio de bens e serviços. A solução está nos Tratados entre Estados soberanos para não só minimizar tributações, mas evitar bi ou multitributações e

sobretudo realizar a integração.

Assim, completando e aperfeiçoando o Tratado ALALC, o Tratado de Montevideu de 1980 instituiu mesmo a Associação Latino-Americana de integração (ALADI).

II - Questão básica e preliminar, especialmente na matéria da tributação, é se o Tratado internacional pode ser invocado pelo particular ou cidadão-contribuinte, que em última análise, nessa matéria, é e tem de ser o protegido, porque é o sujeito passivo e passível dos eventuais gravames tributários que o Tratado "contratualmente" visa impedir.

Esta questão hoje é tranqüila e universalmente assentada, mesmo porque em matéria tributária, se assim não fosse, tais Tratados seriam inócuos.

O Catedrático de Freiburg, Werner von Simson, advogado junto à Corte de Justiça da Comunidade Européia, em preleção no Curso de Doutorado da área de Direito Tributário Comparado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, cujo trabalho publicamos na revista Fisco e Contribuinte (julho de 1973, nº-

7, S. Paulo, pág. 532), acentuou que tal solução "mudou todo o significado dos Tratados", assim esclarecendo e informando:

9) Um segundo caso que merece ser mencionado se reveste até de caráter dra  
m  
â  
t  
i  
c  
o, porque mudou todo o significa-  
do dos Tratados...

O caso foi de uma firma holandesa, im-  
portadora de matéria-prima química.

O governo holandês havia determinado me  
d  
i  
d  
a  
s  
q  
u  
e  
r  
e  
s  
u  
l  
t  
a  
r  
a  
m  
u  
e  
n  
t  
e  
u  
m  
a  
u  
m  
e  
n  
t  
o  
d  
e  
20%  
n  
o  
s  
d  
i  
r  
e  
i  
t  
o  
s  
a  
l  
f  
a  
n  
d  
e  
g  
â  
r  
i  
o  
s  
i  
n  
c  
i  
d  
e  
n  
t  
e  
s  
s  
e  
s  
e  
s  
o  
s  
p  
r  
o  
d  
u  
t  
o  
s  
O  
s  
T  
r  
a  
t  
a  
d  
o  
s  
d  
a  
C  
o  
m  
u  
n  
i  
d  
a  
d  
a  
d  
e  
n  
ã  
o  
p  
e  
r  
m  
i  
t  
e  
m  
t  
a  
i  
s  
a  
u  
m  
e  
n  
t  
o  
s  
P  
o  
r  
t  
a  
n  
t  
a  
n  
t  
o  
, a  
f  
i  
r  
m  
a  
i  
m  
p  
u  
g  
n  
o  
, p  
e  
r  
a  
n  
t  
e  
o  
T  
r  
i  
b  
u  
n  
a  
l  
, o  
a  
u  
m  
e  
n  
t  
o  
d  
o  
s  
i  
m  
p  
o  
s  
t  
o  
s  
a  
d  
u  
a  
n  
e  
i  
r  
o  
s  
L  
e  
v  
a  
n  
t  
o  
-  
s  
e  
, e  
n  
t  
ã  
o  
, a  
q  
u  
e  
s  
t  
ã  
o  
:  
p  
o  
d  
e  
u  
m  
a  
e  
m  
p  
r  
e  
s  
a  
p  
a  
r  
t  
i  
c  
u  
l  
a  
r  
i  
n  
v  
o  
c  
a  
r  
a  
p  
r  
o  
t  
e  
ç  
ã  
o  
d  
o  
s  
t  
r  
a  
t  
a  
d  
o  
s  
, q  
u  
a  
n  
d  
o  
e  
s  
t  
e  
s  
f  
o  
r  
a  
m  
o  
s  
g  
o  
v  
e  
r  
n  
o  
s  
d  
a  
s  
n  
a  
ç  
õ  
e  
s  
p  
a  
r  
t  
i  
c  
i  
p  
a  
n  
t  
e  
s  
, n  
ã  
o  
e  
n  
v  
o  
l  
v  
e  
n  
h  
e  
r  
a  
m  
o  
d  
i  
r  
e  
t  
a  
m  
e  
n  
t  
e  
, e  
m  
p  
r  
e  
s  
a  
s  
i  
n  
d  
i  
v  
i  
d  
u  
a  
i  
s  
?  
  
E  
s  
t  
a  
s  
, p  
o  
d  
e  
r  
-  
s  
e  
-  
i  
a  
a  
r  
g  
u  
m  
e  
n  
t  
a  
r  
, c  
a  
r  
e  
c  
e  
m  
d  
e  
l  
e  
g  
i  
t  
i  
m  
a  
ç  
ã  
o  
a  
t  
i  
v  
a  
p  
a  
r  
a  
p  
r  
e  
i  
t  
e  
a  
r  
e  
p  
e  
r  
a  
n  
t  
e  
o  
T  
r  
i  
b  
u  
n  
a  
l  
, c  
a  
b  
e  
n  
d  
o  
i  
s  
t  
o  
s  
o  
m  
e  
n  
t  
e

ao Governo de seu País.

O Tribunal assim não entendeu. Em decisão audaz, argumentou que o tratado envolve empresas particulares, a elas proibindo, por exemplo, a formação de grupos, ou então a discriminação por questões de nacionalidade.

Deve-se assim reconhecer uma relação direta de entidades particulares com os tratados. Estando estes sujeitos às determinações dos tratados devem, em contrapartida, poder contar com a proteção do Tribunal quando violados seus interesses. Esta decisão do Tribunal foi acolhida com aplauso de toda parte.

Posteriormente a esta publicação no Brasil, vide os seguidos e uniformes acórdãos da Corte Européia, aplaudidos e comentados por notáveis autores, em relação ao Direito interno alemão, inglês, austríaco, belga, italiano, francês, holandês e suíço, no vol. 18 da coleção organizada em conjunto por "Le Centre d'Études Juridiques Européennes" e "La Section de Droit Public de La Faculté de Droit de Genève", edição Georg, Genève, 1976.

Como exemplo bem elucidativo, porque es

clarece as várias hipóteses de confirmação da primazia do Tratado em relação à legislação tributária interna e informa as específicas aplicações pelos tribunais, tanto por parte da Corte europeia, como dos diferentes órgãos na nacionais judicantes, traduzimos do Relatório francês, constante dessa obra, o seguinte tre cho:

*"Em França, a incompatibilidade entre uma norma do Tratado da Comunidade e a cobrança de tributos pelo Estado po de ser constatada de diversas mane iras.*

*A primeira é, evidentemente, a consta tação feita pela Corte de Justiça das Comunidades Europeias do inadimplemen to da França às obrigações decorrentes do Tratado, quando esse descumprimen-  
to consiste precisamente em uma lei ou regulamento tributando em desconfor midade com o Tratado.*

*A segunda é a anulação pelo Conselho de Estado de regulamento nacional que estatui um imposto ou uma taxa com violação do direito comunitário; o juiz administrativo admite em conse*

quência a superioridade do Tratado sobre as normas nacionais (Conseil d'Etat 19 juin 1964, Sociētē des pētroles Shell-Berre, Recueil des dēci-sions du Conseil d'Etat 1964, pag.-344; Actualitē juridique, droit admi-nistratif, 1964, p.38 note Laubadēre; Revue du droit public, 1964, p.1079, conclusions Mme. Questiaux).

A terceira, finalmente, no caso de o particular fazer valer a não conformidade da lei interna (ou de um regu-lamento interno) com o Tratado, por meio de ação judicial... (obra cita-da, pāg. 103).

III - No Brasil a questāo estā, em matēria tributāria, expressa e especificamen-te resolvida no art. 98 do Cōdigo Tributārio Nacional, Cōdigo este que, nos termos do art. 18 § 1º da Constituiçāo Federal ē a lei com-plementar que "regula as limitaçōes constitu-cionais do poder de tributar", nāo comportan-do mais qualquer dūvida, como melhor veremos adiante. Passemos, pois, a examinar e respon-der ās perguntas formuladas.

#### PRIMEIRA PERGUNTA

Qual a validade e eficácia hierárquica desse Tratado internacional em relação à legislação interna do IOF ?

#### RESPOSTA

IV- Como dissemos, no Brasil a questão está prêvia e legislativamente solucionada para a matéria tributária nos termos do § 1º do art. 18 da Constituição Federal e art. 98 do Código Tributário Nacional, porque este artigo assim estatui:

*Art. 98*

*Os Tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Portanto, sem sombra de dúvida, tendo o IOF sido criado como gravame posterior àquele Tratado pelo qual, o Brasil, como os demais países contratantes, se obrigaram a ELIMINAR gradualmente os gravames já existentes, "a fortiori" estatui que nenhuma majoração dos existentes, como nenhuma nova hipótese de incidência poderá alcançar a opera-

ção de importação do citado produto que, incluído nominalmente na LISTA DE CONCESSÕES já prefigura essa importação como FATO JURÍDICO NORMATIVAMENTE QUALIFICADO, isto é, absolutamente dilucidado, líquido e certo, protegido como não incidente nesse gravame pelos textos do Tratado internacional, ou seja, pelo texto que tem primazia sobre a legislação tributária interna.

Isto é inconcusso e o Brasil não pode deixar de honrar o que contratou e assinou como Tratado internacional. Aprovou, ratificou e incorporou como supra-ordenado à sua legislação interna, quando sua legislação tributária complementar da Constituição já reconhecia e reconhece como revogatório ou modificativo da legislação tributária interna e imperativamente manda que "os tratados e convenções internacionais também serão observados" pela legislação interna "que lhes sobrevenha".

A disposição do art. 98 do CTN, além de legislação para-constitucional, é texto imperativo, dirigido ao legislador ordinário e regulativo da limitação do poder de tributar.

V - A jurisprudência do STF, através de numerosos acórdãos já fixou essa orientação que também é a da doutrina universal, sem a qual, na matéria tributária, os Tratados internacionais contratuais seriam letra morta.

Para se comprovar que essa orientação uniforme, que no Brasil é texto decorrente do § 1º do art. 18 da Constituição Federal e do art.98 do CTN e também reconhecida nos julgados da Corte do Mercado Comum Europeu, vejamos alguns acórdãos específicos do TFR e do STF; a seguir da doutrina pátria e até mesmo a manifestação do Governo brasileiro dentro da ALALC/ALADI, especificamente sobre essa questão do IOF.

#### TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

VI - "Ajustado como luva confortável" ao caso como diria o saudoso Mestre Baleeiro é o voto do Ministro Carlos Mário Velloso, especificamente sobre o IOF, nestes termos:

*Tributário. IOF - CÂMBIO - ALALC/ALADI.*

*Decreto-lei nº 1.783, de 1980.*

*Decreto-lei nº 1.844, de 1980.*

*Decreto-lei nº 85.893, de 1981.*

I O IOF/CÂMBIO, incidente sobre o-  
peração de câmbio, com a finalidade  
de tornar efetiva uma importa-  
ção, não incide no caso de tratar-  
se de importação de produtos o-  
riundos de países membros da ALALC,  
seja porque a incidência indireta  
do IOF seria violadora do dispo-  
sto no art. 21 do Tratado de Monte-  
vidêu, que diz respeito à diferen-  
ça de tratamento, pelas leis bra-  
sileiras, entre bens oriundos da  
ALALC e produtos nacionais, simi-  
lares, seja porque, não existindo  
similar nacional, tratando-se de  
produto negociado nas listas de  
concessões, deve ser evitado que  
se apliquem resultem na anulação  
ou redução de qualquer concessão  
ou vantagem já obtida (Tratado, ar-  
tigo 22).

II Na forma do disposto no artigo 48,  
do Tratado de Montevideu, não se-  
ria possível a instituição de um  
gravame novo, o IOF/Câmbio, por is-  
so que entende-se por gravame os  
direitos aduaneiros e quaisquer ou-  
tros encargos de efeitos equivalentes,

sejam de caráter fiscal, monetário ou cambial, que incidam sobre as importações, observada a cláusula- "para cada um dos produtos que fo- rem objeto de concessões às demais Partes Contratantes".

III Tratando-se o IOF/Câmbio de um gra- vame à importação, gravame novo, não poderá incidir sobre operações de câmbio que têm por escopo o paga- mento de importação da área da ALALC/ALADI, desde que o produto o bjetto da importação esteja inclui- do na lista nacional. Tratado de Montevideu, artigos 3º e 4º.

IV Recurso desprovido". (AMS nº 93.943- SP)

#### SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

VII - O plenário do STF, no RE nº 90.824 (RTJ 95/350) já fixou que o art. 98 do Código Tributário Nacional é constitucional e tem por finalidade garantir a prevalência dos Tra- tados sobre a lei ordinária superveniente. Nes- te sentido é literal e de clareza transparen- te o voto vencedor do Ministro Moreira Alves,

nestes termos:

"De fato, em matéria tributária, independentemente da natureza do Tratado internacional, se observa o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional:

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

A seguir, neste mesmo acórdão do Plenário, como solução adequada e definitiva para o caso consultado é o voto do Ministro Cordeiro Guerra, que assim exaure a questão:

"Este é o modo que entendo. O Tratado de Montevideu só reconhece a pauta de valor mínimo, e o Código Tributário Nacional diz que, enquanto viger o Tratado não se pode alterá-lo, em se tratando de matéria tributária fiscal. É o que está no art. 98 do Código. Se não fosse tributária, diria que podia ser alterado por lei interna, como nós

*jã decidimos no Recurso Extraordinário nº 80.004, de Sergipe*

*Por todos estes motivos, conheço do recurso e lhe dou provimento.*

*É o meu voto".*

VIII - É preciso antes de tudo acentuar, para afastar qualquer aplicação errônea nesta matéria tributária do acórdão no RE 80.004, que este nada tem a ver com o presente caso.

Este acórdão, como acentuou no voto acima transcrito o Ministro Cordeiro Guerra, não tratou de, nem decidiu sobre "matéria tributária fiscal". Examinando e decidindo sobre a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, a própria decisão ressaltou e ressaltou a eficácia do artigo 98 do CTN sempre que se tratar, como no caso da ALALC/ALADI se trata, de Tratados internacionais contratuais. Neste sentido é expresso o voto vencedor do Ministro Cunha Peixoto, publicado na RTJ, 83/823:

*"Como se verifica, o dispositivo refe*

rese a tratados e convenções. Isto, porque, os tratados podem ser normativos ou contratuais.

Os primeiros traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgencio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual, é, pois, título de direito subjetivo.

Daí o artigo 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. E que se trata de um contrato, que deve ser respeitado pelas partes".

Também neste mesmo acórdão o Ministro Leitão de Abreu acentuou precisamente a eficácia do art. 98 do CTN em razão da ressalva do acórdão 80.004, pois assim se lê a pág. 838 da citada RTJ:

"Peço licença ao eminente Ministro Xavier de Albuquerque, para observar que essa questão foi objeto de debate no processo, tendo-se, então, sustentado que essa norma do Código Tri

*butário é aplicável quanto aos tratados de natureza contratual, não quanto aos tratados-leis, como é o caso presente".*

### A DOUTRINA PÁTRIA

IX - São unânimes sobre o tema os maiores especialistas pátrios do Direito Internacional, do Direito Público e do Direito Tributário Internacional.

Hely Lopes Meirelles, em sua obra Estudos e Pareceres de Direito Público, vol. I, pág. 317 esclarece com suas habituais clareza e precisão:

*"Impõe-se aqui a clássica distinção entre tratado normativo (Vereinbarung) e tratado-contrato (Vertrag). Aquele opera efeitos entre as entidades internacionais pactuantes; este, amplia seus efeitos aos indivíduos sujeitos às suas cláusulas ou beneficiários de suas vantagens. Daí porque o emente internacionalista pátrio, Prof. HAROLDO VALLADÃO, advertiu em recen-*

te estudo que "não mais é possível proclamar com os dualistas que o Direito Internacional só se ocupa de relações entre Estados coordenados; é opinião não mais corrente (grifamos); ele disciplina também relações de indivíduos e de outras entidades" (cf. Posição do Direito Internacional Privado frente às divisões: Internacional - Interno e Público - Privado, in RT, vol. 315/180)

Nesse sentido decidiu a Corte Permanente de Justiça Internacional de Haia, que não se pode contestar que o verdadeiro objeto de um acordo internacional, na intenção das partes contratantes, é a adoção de regras de terminadas que criem direitos e obrigações para INDIVÍDUOS, E SUSCETÍVEIS DE SER APLICADAS PELOS TRIBUNAIS" (cf. Publicações da Corte Permanente de Justiça Internacional, série B, n. 15, pág. 17)".

Igualmente, em sua recente obra Direito Tributário Internacional, pág. 37, acentua Alberto Xavier:

*"Da validade do tratado, que vale na ordem interna, independentemente de transformação em direito interno, de correm, além da sua supremacia hierárquica, duas outras importantes consequências: o contribuinte pode invocar diretamente o texto do acordo"*.

#### A MANIFESTAÇÃO DO GOVERNO BRASILEIRO DENTRO DA ALALC/ALADI

X - O Brasil, ao comparecer em rodada de negociações da ALALC/ALADI, já reconheceu que o IOF é gravame sobre a importação ("gravames a la importación - otros de efectos equivalentes - ad valorem-recargos-15%"), ao submeter os produtos a essa alíquota que era a vigente à data das negociações (10.12.80), portanto já antes do aumento da alíquota de 15% para 25% feita pelo Decreto-lei nº 1.844 de 30.12.80 (art. 1º IV - operações de câmbio: 25% sobre o valor da operação). Perante, pois, as demais partes contratantes o próprio Governo brasileiro já considerou o IOF como gravame à importação, ao admitir negociação expressa em relação a certos e determinados produtos. Logo, para os demais pro

dutos em relação aos quais não houve negociação expressa do IOF, no sentido de torná-lo exigível, não cabe nenhuma pretensão tributária a título de IOF.

XI - Assim, respondendo à primeira pergunta, entendemos que o Tratado ALALC/ALADI, sendo, como é um Tratado internacional contratual, nos termos do § 1º do art. 18 da Constituição Federal do Brasil, do art. 98 do CTN, da jurisprudência do TFR e do STF, dos valiosos e atuais subsídios dos julgados da Corte do Mercado Comum Europeu, da doutrina universal em que também se insere fundamente a doutrina pátria, não são revoga ou modifica "a legislação tributária interna" mas a legislação tributária interna que lhe sobrevenha tem de observá-lo, isto é, prevale cem os dispositivos supra-ordenados do Tratado como normas prefigurantes, cogentes, eficazes e obrigatórias.

Esse Tratado sendo, como é, contra tual, criou direitos e obrigações entre os Estados Contratantes como para as pessoas fí sicas ou jurídicas sob jurisdição dos respec tivos Estados contratantes, porque também en volvidas ou vinculadas por suas atividades a

esses tratados. Se tais tratados, como decidiu a Corte do Mercado Comum Europeu, criam obrigações para essas pessoas particulares também lhes reconhecem direitos: jus et obligatio sunt correlata.

### SEGUNDA PERGUNTA

Se o Tratado determina que a partir dele o Estado contratante eliminará gradualmente os tributos, inclusive de caráter cambial, e, se após a vigência e eficácia desse Tratado internacional o Brasil instituiu o IOF, não está a incidência deste, prévia e excepcionalmente, excluída da operação dessa importação ?

### RESPOSTA

XII - Como já vimos no quesito anterior, a Constituição Federal (art.18 § 1º) e a legislação complementar da Constituição (CTN art. 98) não deixam dúvida sobre a superioridade hierárquica ou primazia dos Tratados e das Convenções internacionais sobre "a legislação tributária interna". O próprio Código Tributário Nacional, ao dispôr no capítulo II do Livro II sobre a "vigência da le-

gislação tributária" e o princípio da anualidade que rege o IOF, qualifica mesmo no art. 104, II, de "novas hipóteses de incidência" as da criação ou da instituição de novos impostos.

O IOF foi uma nova hipótese de incidência surgida no Brasil depois de ter entrado em vigor e estar em plena eficácia o Tratado de Montevideu (Decreto nº 50.656, de 24.5.61 e Decreto Legislativo nº 66, de 16.11.81), pois o IOF na operação cambial ou compra de moeda estrangeira somente foi, pela primeira vez, instituído no território brasileiro, isto é, como "nova hipótese de incidência", pelo Decreto-lei nº 1.783, de 18.4.80 com a alíquota de 15%, que o Decreto-lei nº 1.844, de 30.12.80 majorou, elevando essa alíquota nas operações cambiais, de 15%, para 25%.

Se o Tratado internacional e a LISTA prefixaram como teto, como máxima tributação permitida em relação aos tributos anteriores 3%(três por cento), a serem ainda gradativamente eliminados, como admitir-se uma nova hipótese de incidência de 15% e logo uma majoração para 25% ?

Se a constituição e a lei complementar estatuem a prevalência do Tratado, é evidente que essa nova hipótese de incidência, ao nascer, nasceu excepcionada ou excluída dessa operação. Essa nova tributação instituída pela "legislação tributária interna" não incide como não pode incidir sobre essa operação por força das disposições completas do Tratado e, para o caso, especificamente pelas disposições do art. 22 ou 47 transcritos na Consulta e mais ainda "a fortiori" pela LISTA DAS CONCESSÕES DO BRASIL ao Uruguai que incluiu e identificou, nominativamente e, pela espécie, o: "CASEINATO DE SÓDIO".

XIV - Poder-se-ia alegar que esse imposto sobre a operação cambial decorrente da importação não grava ou onera essa importação ou o produto ?

Em primeiro lugar o texto do Tratado afasta essa própria indagação, pois ele exclui especificadamente qualquer gravame de caráter "cambial". Portanto basta o texto do Tratado que não poderia ser mais claro, incisivo, e exauriente, citando até o imposto em espécie, "in verbis": gravame de caráter cambial.

Tanto assim é, que a própria configuração desse tributo, estruturado e conceituado pela legislação tributária interna comprova que esse imposto incide sobre a fase cambial da importação do produto e que o devedor, o contribuinte, é o importador ou "comprador da moeda estrangeira" destinada ao pagamento dessa importação, senão vejamos.

A ideia ou alegação de que o IOF não incide diretamente sobre o produto é FALSA porque juridicamente não existe obrigação tributária real, somente peçoal, entre sujeito ativo e passivo. Não existe imposto real ou sobre a coisa em si. A coisa ou produto não é sujeito passivo. Sujeito passivo da obrigação tributária somente é o contribuinte ou responsável vinculado à situação (CTN arts. - 114, 121 e 128). A coisa, produto, fato ou situação (no caso produto objeto da importação) sô tem relevância jurídica, sô constitui pressuposto fático, enquanto realizado pela pessoa, e por isso mesmo configurado pelo direito tributário como relação fática (Sachverhalt). Se a pessoa não praticar a importação do produto não dará causa à respectiva operação cambial, pois não realizou os presupostos.

Definindo, para todos os efeitos tributários, o SUJEITO PASSIVO, estatui o CTN:

Art. 121- Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Paragrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I- Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II- responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128- Sem prejuízo do disposto neste artigo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito

*tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação...*

XV - Portanto, "ex vi legis", contribuinte ou responsável somente é ou pode ser a "pessoa vinculada ao fato gerador"

Neste sentido já decidiu definitivamente o Pleno do STF, no acórdão do RE 77.462 MG (RTJ nº 73, págs. 501 a 513), baseando-se precisamente nos arts. 121 e 128 do CTN: somente pode ser contribuinte ou responsável pelo imposto a pessoa vinculada ao fato gerador.

Quem é, ou pode ser, o contribuinte do, ou responsável pelo IOF cobrado na operação de câmbio decorrente dessa importação, se não uma das partes do negócio da importação, senão uma das pessoas vinculada ao fato gerador do IOF ?

O CTN estatui univocamente que é, e somente pode ser, uma das pessoas vinculadas ao fato gerador do IOF, pois o mesmo CTN estatui que:

ART. 63 - O imposto, de competência da União, sobre operações de...câmbio...tem como fato gerador:

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

e ainda, sempre atento à condição necessária e suficiente da pessoa vinculada ao fato gerador, dispõe em relação ao IOF que,

ART. 66 - Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

XVI - Logo, não há dúvida que esse imposto tem como fato gerador a operação de câmbio, no caso vinculada à importação, e como con

tribuinte ou responsável somente uma das partes, uma das pessoas vinculada ao fato gerador.

Tanto assim é que, criado esse imposto cambial pelo Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, para entrar em vigor a partir de 1981 (princípio da anualidade já re conhecido para o caso, definitivamente, pelo STF), de conformidade com os arts. 121 e 128 do CTN essa lei tributária interna assim define o sujeito passivo:

ART. 2º - São contribuintes do imposto ... os compradores de moeda estrangeira

O que importa e é relevante, no caso, é que somente a pessoa vinculada ao fato gerador pode ser e é a devedora. É inconcuso, pois, que tal imposto onera a operação de importação na sua fase cambial e o Tratado é tão minucioso na exclusão desse gravame que estatuiu, especificamente, até com as citações nominais das diferentes tributações, chegando mesmo à expressa exclusão de qualquer gravame cambial, nestes termos:

"As partes Contratantes ELIMINARÃO...  
os gravames e as restrições que inci-  
dam sobre a importação"...

"entende-se por gravames os direitos a  
duaneiros e quaisquer outros encargos  
de efeitos equivalentes - sejam de ca-  
rãter fiscal, monetário ou cambial-que  
incidam sobre as importações"

XVII - Portanto, respondendo à segun-  
da pergunta, é evidente que o Brasil sendo u-  
ma das "Partes Contratantes", que concorreu pa-  
ra a redação desse texto e conhecia a permis-  
são de sua Constituição Federal (art. 21 VI),  
que já dava à União a faculdade de vir e  
criar, como criou, o IOF, submeteu essa sua  
faculdade de tributar àquela exceção em rela-  
ção à operação cambial. O não cumprimento de  
tais cláusulas expressas, minudentes e de  
clareza transparente importará em violação do  
Tratado, o que evidentemente não é, nem pode  
ser a vontade nem a intenção do Brasil como  
Estado CONTRATANTE. Se este não cumprir as  
cláusulas pactuadas, redigidas com sua prô-  
pria colaboração, como poderá exigir que os  
demais contratantes cumpram essas mesmas cláu-  
sulas em seus territórios ?

### TERCEIRA PERGUNTA

Estando o "caseinato de sódio" nominalmente especificado na "LISTA DE CONCESSÕES DO BRASIL" ao Uruguai (Decreto nº 81.875, de 4.7.78), com teto de 3%, e, tendo a impetrante desde a inicial provado com os documentos legais não só que a única mercadoria importada foi o CASEINATO DE SÓDIO do Uruguai e pagou o imposto teto de 3%, já não está normativamente qualificado como direito líquido e certo do importador brasileiro, realizar essa importação com exclusão daquela nova incidência ?

### RESPOSTA

XVIII - Sim. Como já vimos na resposta à pergunta anterior, a Constituição Federal (art. 18 § 1º) e a legislação complementar emanada em obediência àquele texto constitucional (CTN art. 98), deixaram normativamente resolvida a questão da supremacia do Tratado internacional contratual em matéria tributária e nesse sentido é a confirmação do nosso direito pretoriano (acórdãos do TFR e do STF já citados), como dos atuais precedentes da Corte do Mercado Comum Europeu e da

doutrina, tanto estrangeira como pátria. No Brasil, pois, esta questão já está resolvida em todos os planos. Somente a autoridade coatora é que está exigindo, ilegalmente, imposto indevido.

É conveniente ressaltar que para o caso consultado, da importação de "CASEINATO DE SÓDIO" do Uruguai a questão está especificamente já resolvida por mais um texto legislativo emanado pelo Governo brasileiro.

Com efeito.

XIX - O Decreto Federal nº 81.875 , de 4 de julho de 1978 aprovou a "LISTA DE CONCESSÕES DO BRASIL" ao Uruguai e esta com a natureza de listagem precisa de generos e suas especies, que é a forma mais segura e taxativa de afastar qualquer dúvida ou incerteza, porque com a listagem nominativa a identificação torna-se completa e absoluta, precisamente em relação aos produtos que já chegaram a um nome próprio, específico ou distintivo, isto é, por uma classificação ou nomenclatura legal. Sendo esta nomenclatura feita pela lei, constitui ela uma qualificação jurídico-normativa dos fatos, porque, já va

lorados, ajuizados e prefixados pelo próprio legislador, que deixa a situação fática dilucidada e não mais dependendo de qualquer questionamento ou ajuizamento quanto ao fato e, por isso mesmo, desta līquidez fática decorre o direito certo porque o legislador a transformou em texto da respectiva norma que a descreve. É precisamente o caso do CASEINATO DE SÓDIO importado do Uruguai, pois o Decreto nº 81.875, de 4.7.78 o incluiu nominalmente entre as importações assim garantidas pela "LISTA DE CONCESSÕES DO BRASIL" ao Uruguai.

XX - Veja-se que este Decreto Federal, com o rigor matemático da classificação decimal, colocou o gênero no item

*"35.01 Caseinas, caseinatos e outros derivados das caseinas"*

e no sub-item:

*"99 os demais"*

e, ainda, tomando como espécie símbolo ou exemplar, cita nominativamente como "destaque":

"Ex. caseinatos de sódio... LI 3%"

Isto significa, simplesmente, que já na instância legislativa, ficou como já valorado, já julgado e decidido que para a importação do "caseinato de sódio" do Uruguai não são o conjunto dos gravames já existentes não poderiam ultrapassar aos 3% já recolhidos conforme guia do Ministério da Fazenda, mas ainda como a eliminação foi contratada, jamais poderia majorar a tributação existente e "a fortiori" nenhuma nova hipótese de incidência poderia sobrevir ou ser instituída sobre a importação desse produto, a qualquer título tributário, inclusive "cambial". Isto é apodítico.

XXI - Sem sombra de dúvida, pois, se a impetrante já na inicial provou com os documentos legais a importação exclusiva do "caseinato de sódio" e o pagamento do teto de 3%, constitui direito líquido e certo dele importador brasileiro realizar a importação do citado "caseinato de sódio" do Uruguai, dentro do Tratado ALALC/ALADI, com exclusão ou livre de incidência do IOF sobre a operação de câmbio vinculada a essa importação.

#### QUARTA PERGUNTA

Sendo para o caso da importação do "caseinato de sódio" completa e minuciosa a especificação dos textos internacionais adotados e ratificados pela legislação nacional, o direito da ora consulente é líquido e certo, amparado por mandado de segurança ?

#### RESPOSTA

XXII - Como já ressaltamos, não só o Tratado ALALC/ALADI foi completo e preciso no contratar e eliminação gradativa dos gravames, inclusive cambial, como o Decreto nº 81.875/78 com a "LISTA DE CONCESSÕES DO BRASIL" ao Uruguai deixou o caso da importação do "caseinato de sódio" já absoluta e previamente dilucidada pela citação nominal e identificadora, pois ao incluí-lo taxativamente nessa LISTA nada mais fez o legislador do que a QUALIFICAÇÃO NORMATIVA DESSA RELAÇÃO FÁTICA. Isto, a toda evidência, criou para o importador brasileiro o direito líquido e certo de importar esse produto livre do IOF na respectiva operação cambial. Isto não é apenas apodítico, é óbvio.

Como já exposto acima e, tendo em vista toda a documentação completa do importador brasileiro que preencheu todos os requisitos e itens do Tratado e do Protocolo, inclusive tendo recolhido o gravame teto de 3%, seu direito postulado é líquido e certo, porque líquido é o fato da importação do "CASEINATO DE SÓDIO" do Uruguai; e, certo o seu direito de não pagar o IOF sobre a operação cambial dessa importação, porque esta operação cambial não constitui fato gerador desse imposto, ao contrário, está excepcionada ou excluída dessa hipótese de incidência criada por lei interna e posterior ao Tratado internacional. Logo, a exigência é manifestamente ilegal e o remédio judicial, de proteção eficaz, é o mandado de segurança, como impetrado.

Este é nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 30 de maio de 1.983.