

A PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA

THE PREVALENCE OF INTERNATIONAL TAX TREATIES AND THE SPECIAL FOREIGN EXCHANGE AND TAX REGULARIZATION REGIME

Antonio Augusto Souza Dias Junior*

RESUMO: O presente artigo objetiva abordar as relações entre o direito interno e o direito internacional, bem como as soluções possíveis para a escolha do direito aplicável a situações específicas relacionadas à matéria tributária. Enfoque especial será dado à relação entre o direito interno e o direito internacional no que diz respeito aos tratados de troca de informações e a Lei 13.254/2016, que criou o regime especial de regularização cambial e tributária.

Palavras-chave: direito interno, direito internacional, troca de informações, tratados em matéria tributária.

ABSTRACT: This paper aims to approach the relations between domestic law and international law, as well as possible solutions to the applicable law's choice to particular situations related to tax matters. It will be highlighted the relation between domestic law and international law regarding the tax information exchange agreements and the Law 13.254/2016, which created the tax and foreign exchange regularization special regime.

Keywords: domestic law, international law, information exchange, tax treaties.

Artigo recebido em 13 de julho de 2018.

Artigo aceito em 13 de agosto de 2019.

* Mestre em Tributação Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (2019; Graduação em Direito pela Universidade Estadual de Santa Cruz (2012). Procurador da Fazenda Nacional da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Endereço para contato: toniaugusto@hotmail.com

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A SOBERANIA E A POSIÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM FACE DO DIREITO INTERNO; 3. O ARTIGO 98 DO CTN E A POSIÇÃO DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA; 4. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO ÓBICE À PREVALÊNCIA DOS TRATADOS EM RELAÇÃO À LEI 13.254/2016; 5. A PREVALÊNCIA DOS DIREITOS HUMANOS NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E A PROIBIÇÃO DO RETROCESSO; 6. CONCLUSÕES; 7. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) foi instituído no Brasil pela Lei 13.254/2016.

No momento em que editada a lei, e também pouco antes de sua promulgação, o enfoque dado a esse regime era quase que exclusivamente o fiscal. É dizer, as discussões giravam em torno, precipuamente, do volume de recursos a serem arrecadados com a repatriação.

O momento de crise em que foi publicada a lei justificava a preocupação com o ingresso de recursos em uma economia fragilizada. Contudo, o cenário de discussões dessa lei possui escopo muito maior.

A repatriação de recursos mantidos no exterior de residentes no Brasil é uma medida dentre várias que se inserem numa assunção de compromissos internacionais que objetivam aumentar a transparência das transações financeiras.

Com o reconhecimento pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) de que a era do sigilo bancário já havia

terminado, os países se comprometeram a adotar medidas que ampliassem o conhecimento sobre os recursos e as atividades econômicas de seus residentes.

A necessidade de se conhecer fielmente o volume de recursos auferidos pelos seus residentes se dava não só com a finalidade de se descortinar os planejamentos abusivos e os esquemas de sonegação fiscal, mas também para desvendar os mais escusos caminhos do capital financiador de atividades ilícitas. Criminosos envolvidos no tráfico de drogas e terrorismo beneficiavam-se do sigilo ou da opacidade oferecidos por algumas jurisdições, e o comprometimento entre os mais diversos países em cooperar com o acesso a informações sobre a movimentação de capital fazia-se imperioso não só para evitar a erosão da base tributária, mas também para combater criminosos que se valiam de sofisticadas estratégias financeiras.

Foi nesse cenário em que as nações se viam compelidas a ampliar seu conhecimento sobre as atividades de seus residentes que surgiu o RERCT.

Neste trabalho, procuramos demonstrar que, não obstante o cenário de maior transparência tenha dado origem ao RERCT, eventual compromisso internacional futuro em que se preveja uma transparência ainda mais ampla entre os países não pode servir de justificativa para o compartilhamento das informações constantes na declaração do RERCT com outras nações.

Para tanto, estudaremos o conceito de soberania, bem como a relação entre o direito internacional e o direito interno, sobretudo no âmbito tributário, para que seja possível, levando em consideração princípios de direito interno e internacional, oferecer uma proposta de relacionamento entre os tratados internacionais em matéria tributária e a legislação brasileira do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária.

2. A SOBERANIA E A POSIÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS EM FACE DO DIREITO INTERNO

Antes do enfrentamento da questão atinente à relação entre os tratados internacionais e o direito interno é necessário estabelecer como premissa que a releitura da soberania estatal possui influência direta no tratamento do direito internacional em face do direito interno.

De primeira mão, deve-se entender por soberania o atributo que os Estados possuem de fazer valer suas determinações em relação aos seus nacionais e no âmbito de seu território, produzindo normas cogentes e aplicáveis a todos que possuam um elemento de conexão com o referido Estado.

Em que pese existirem autores que defendam que a soberania representa um poder estatal absoluto e ilimitado, acreditamos que até mesmo a soberania possui limites. Estes podem ser identificados tanto nos compromissos internacionais relativos à proteção dos direitos humanos, como na própria finalidade de um Estado como sendo uma organização que vise a um bem comum (seria impossível, assim, um Estado cuja constituição elencasse como objetivo fundamental a eliminação de nacionais que professem determinado credo, ou que possuam determinada característica física).

O professor Heleno Taveira Tôrres bem expressa essa ideia:

O termo soberania, aplicado aos domínios institucionais do direito, exprime um poder geral, mas não ilimitado e absoluto, como usam dizer alguns, por encontrar-se sujeito a limites muito claros, esculpidos juridicamente. Além das limitações de ordem constitucional, estão aqueles entabulados pela ambiência interestatal ou supra-estatal. De fato, costumes do direito internacional, as próprias convenções internacionais ratificadas, as soberanias alheias, em atendimento e respeito à independência nacional alheia, à autodeterminação dos povos,

ao princípio da não-intervenção, à defesa da paz e à igualdade entre os Estados, bem como os princípios gerais do direito das gentes, prevalência dos direitos humanos e repúdio ao terrorismo e ao racismo, dentre outros, são claros exemplos de limites à soberania na ambiência interestatal. Em relação ao âmbito supra-estatal, encontramos os limites estabelecidos por organizações supranacionais ou em regime de cooperação e integração, como ONU, EU, OCDE, etc.¹

Também está entre aqueles que repensam o conceito de soberania o professor José Souto Maior Borges:

[...] o conceito tradicional de soberania se coloca em questionamento: ou (a) é mantido tal como tradicionalmente concebido pela doutrina, um poder absoluto e incontestável e nesse caso não será possível ao ordenamento internacional ou comunitário exercer o primado sobre a ordem interna nacional ou (b) será flexibilizada a soberania para atender às circunstâncias emergentes da convivência interestatal e necessárias à instauração do direito comunitário. Não resiste às exigências dos tempos novos o conceito tradicional de soberania. E muito menos sobrevive a noção doutrinária da soberania, pré e extraconstitucional, à sua estruturação na CF e seu regime jurídico-positivo. Por maior que seja a sua indeterminação, o de soberania é conceito constitucional (CF, art. 1º, I) e portanto jurídico-positivo.²

Ou seja, a soberania estatal não é um conceito lógico-jurídico, mas sim jurídico-positivo, que pode ser delineado com uma certa dose de liberdade pelo

¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: Tôrres, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73-74.

² BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. In: Tôrres, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 42.

direito positivo interno, no caso a Constituição Federal. Sendo assim, a própria Constituição previu limitações à soberania, como a prevalência dos direitos humanos nas relações internacionais, e o *status* de emenda constitucional dos tratados internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados pelo mesmo procedimento das emendas à Constituição.

Há, portanto, uma conformação específica da soberania, que não significa uma prevalência do direito interno em todo e qualquer caso, uma vez que se admite a superação de normas internas por tratados internacionais, o que se entende estar de acordo com a Constituição.

E é justamente a concepção de soberania que se adota que irá guiar a posição a respeito da relação entre o direito interno e o direito internacional. Caso se entenda que a soberania exige uma superioridade das decisões tomadas pelo Congresso sem qualquer interferência ou participação da comunidade internacional, os tratados internacionais terão uma influência diminuta no ordenamento jurídico interno do Estado. Por outro lado, caso se compreenda que a soberania não é prejudicada pela confluência de vontades no âmbito internacional, e que os compromissos firmados mediante negociações externas que envolvem cessões e concessões devem ser respeitados no âmbito interno, os tratados deverão ser observados pela legislação interna. Para esta orientação que não admite a vulneração dos compromissos internacionais pelo direito interno, não há que se falar em paridade hierárquica entre tratados e leis internas, mas sim em primado dos tratados.

Alberto Xavier expressa a questão da seguinte maneira:

[...] para as correntes que só admitem a vigência dos tratados internacionais uma vez transformados em lei interna, a paridade hierárquica também se impõe como corolário lógico, pois o tratado passaria a vigorar com a mesma força de lei

transformadora. (...) A tese da paridade hierárquica entre tratado internacional e lei interna (à qual a teoria dualista deu a explicação dogmática mais acabada) serve, evidentemente, aos interesses dos Estados que não desejam um constrangimento duradouro à livre expressão da sua soberania interna [...]”³

O referido autor defende que os tratados internacionais devem ser observados pela legislação interna em face do princípio *pacta sunt servanda*. Tal dever de observância seria aplicável em relação a qualquer tratado internacional, independentemente da matéria a ser tratada. Tal posição teria mais força a partir de 2009, quando o Brasil ratificou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a qual prevê, em seu artigo 27, que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. E até mesmo antes da ratificação desta Convenção, a Constituição já estabelecia a prevalência dos tratados:

A verdade, porém, é que não é exata a premissa de que a Constituição Federal de 1988 seja silente, omissa ou lacunar sobre a questão da posição relativa de lei ordinária em face do tratado internacional. Duas disposições de caráter especial apontam inequivocamente no sentido da superioridade hierárquica dos tratados. Uma é a que consta do art. 178, segundo a qual ‘a lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreos, aquáticos e terrestres, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade’. Outra é o art. 52 do ADCT, que estabelece que as vedações a que se refere, em matéria de mercado financeiro, não se aplicam às autorizações resultantes de acordos internacionais. Ora, seria absurdo entender que o dever de ‘observância’ ou de ‘aplicabilidade’ se

³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 86.

restringisse na ordem constitucional ao setor dos transportes internacionais e ao setor financeiro.⁴

Em sentido diverso, o Plenário do STF, na ADI 1.480, decidiu pela paridade hierárquica entre tratados internacionais e leis ordinárias, não admitindo que aqueles prevaleçam sobre estes:

É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro.

O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto.

O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes.

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à

⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 96-97.

autoridade normativa da Constituição da República. Em consequência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO. - O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não

podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.

(ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001) (Grifou-se).

Acreditamos, porém, que a razão está com Alberto Xavier, no ponto em que afirma que a Constituição possui implicitamente uma orientação para que os tratados internacionais sejam observados pela legislação interna.

O artigo 4º da nossa Constituição prevê expressamente que a autodeterminação dos povos (inciso III), a igualdade entre os Estados (inciso V), e a solução pacífica dos conflitos (inciso VII) são princípios que regem a República Federativa do Brasil nas suas relações internacionais. A autodeterminação dos povos e a igualdade entre os Estados impõem que nenhum Estado pode ser compelido a um compromisso internacional sem que isso seja de sua própria vontade. Uma vez obrigando-se por sua própria vontade, contudo, o Estado não pode simplesmente trair a confiança dos outros entes envolvidos, eximindo-se de suas obrigações e legislando em sentido oposto ao que se convencionou.

O princípio que consagra a solução pacífica dos conflitos veda a violação unilateral e arbitrária de convenções internacionais. Eventual discordância posterior aos termos pelos quais o país se obrigou devem ser resolvidos pela forma acordada, com a comunicação das partes envolvidas, e não por atitude isolada e contrária ao espírito consensual que originou o compromisso até então em vigor.

Caso a soberania fosse fundamento para que a República se considere desobrigada a cumprir os acordos internacionais mediante o processo legislativo

interno, outros princípios previstos no artigo 4º da Constituição estariam ameaçados, como o combate ao terrorismo (inciso VIII) e a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (inciso IX). A mera probabilidade de o Brasil não cumprir suas obrigações internacionalmente assumidas pode inviabilizar as ações conjuntas tão cruciais nos tempos de globalização e abertura econômica.

Por fim, deve-se mencionar ainda a possibilidade de os tratados internacionais serem equiparados a emendas constitucionais, adquirindo assim o *status* de norma constitucional. Trata-se da hipótese prevista no parágrafo 3º do artigo 5º da Constituição Federal⁵, incluído pela Emenda Constitucional 45/2004:

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.

Após a edição da Emenda Constitucional 45, o Supremo Tribunal Federal decidiu que os tratados de direitos humanos que não sejam submetidos ao rito legislativo das emendas constitucionais possuem *status* supralegal. No RE 466.431, o Plenário do STF entendeu que tratados internacionais de direitos humanos possuem posição hierárquica superior às leis, e inferior à Constituição. Contudo, no caso em questão o tratado acabou por derogar norma constitucional que previa a possibilidade de prisão civil do depositário infiel.

⁵ Muitos internacionalistas defendiam que desde a promulgação de 1988 os tratados internacionais de direitos humanos possuíam *status* constitucional, não podendo ser contrariados por norma infraconstitucional.

De todas as variantes existentes a respeito da posição dos tratados internacionais no direito brasileiro, um consenso mínimo é possível: o de que os tratados devem se submeter à Constituição. Mesmo nos casos em que o tratado terá *status* constitucional, assim o será por determinação da Carta Maior. O art. 102, III, "b" da CF prevê expressamente o controle de constitucionalidade de tratados, como bem observou Luís Eduardo Schoueri:

De início, pode-se afirmar que, no ordenamento brasileiro, um tratado não pode contrariar a Constituição. Tal afirmativa se extrai da alínea 'b' do n. III, do art. 102 da CF (...) Foi reconhecida, pelo próprio constituinte, a possibilidade de um tratado ser inconstitucional, de onde se pode extrair a conclusão de que o texto da norma internacional que contrariar dispositivo da Carta será taxado de inconstitucional. Daí, portanto, a colocação da Constituição, hierarquicamente acima dos tratados internacionais.⁶

Traçado um panorama geral sobre a posição hierárquica dos tratados internacionais em relação ao direito interno, voltaremos nossa atenção para a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e a legislação interna.

3. O ARTIGO 98 DO CTN E A POSIÇÃO DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Quando se estuda a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o direito interno, deve-se ter em mente que o Código Tributário Nacional prevê expressamente qual seria a posição dos tratados. Assim dispõe o artigo 98 do Código: "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 100.

modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Preliminarmente ao exame do conteúdo do dispositivo, deve-se questionar se a legislação infraconstitucional é apta a regular as relações entre o direito internacional e o direito interno.

Em que pese o CTN ser considerado uma norma geral em matéria tributária, acreditamos que uma lei complementar não poderia disciplinar o modo como leis ordinárias e complementares devem ser aplicadas quando em confronto com os tratados internacionais. É que apenas a Constituição poderia prever a possibilidade de uma espécie legislativa prevalecer sobre outra. Não julgamos acertada a conclusão segundo a qual uma espécie legislativa infraconstitucional (lei complementar) contenha disposição que estabeleça a sua própria posição hierárquica em face dos tratados internacionais.

É nessa linha que Luciano Amaro constata:

A eficácia dos tratados e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é questão de natureza constitucional. Não é com preceito infraconstitucional que se haverá de resolver se o tratado pode ou não modificar a lei interna, ou se esta poderá ou não alterá-lo. Assim sendo, não cabia ao Código Tributário Nacional nem negar nem afirmar (como parece ter pretendido o art. 98) o primado dos tratados.⁷

Com esse mesmo posicionamento, Sérgio André Rocha assim expõe:

[...] nos parece irrazoável alegar que o Código Tributário Nacional está complementando a Constituição ao estabelecer uma supremacia dos tratados internacionais sobre o direito interno que não se encontra prevista na Lei Maior. (...) partindo-se da

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 182.

premissa de que o Código Tributário Nacional é lei ordinária com *status* de lei complementar, a qual veicula uma série de limitações ao legislador ordinário, impõe-se reconhecer que tais limitações somente serão válidas e eficazes quando compatíveis com a Constituição e então tornamos a repetir que na Lei Maior não há qualquer previsão que indique a supremacia do Direito das Gentes sobre as regras de direito interno. (...) a previsão da supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre o direito interno não parece inserir-se no conjunto das normas gerais de Direito Tributário. (...) somos da opinião de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional não é compatível com a Constituição Federal. Na verdade, cremos que tal artigo já nasceu inconstitucional. É possível concluir, portanto, que o artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao pretender estabelecer a supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a legislação interna, usurpou a competência da Constituição Federal de impor limites ao legislador ordinário sobre esta matéria, não podendo ser considerado compatível com a Carta Política.⁸

Contrapondo-se expressamente a essa posição de Sérgio André Rocha, Alberto Xavier vê no artigo 98 do CTN um preceito declaratório, que apenas confirma a supremacia hierárquica dos tratados sobre a lei interna. Para Xavier, a possibilidade de a lei complementar confirmar uma superioridade dos tratados em face da lei interna que já seria decorrente do sistema constitucional estaria justificada pela função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar da lei complementar tributária (CF, art. 146, II)⁹.

A crítica do professor Xavier, com todo o respeito, merece uma ressalva. Isso porque ele deixa claro que o artigo 98 do CTN tem natureza declaratória de uma determinação implícita no sistema constitucional. Se a lei complementar

⁸ ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 112-114.

⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 104-105.

apenas repete o conteúdo do que já se depreende da Constituição, a nosso ver, não está inovando no ordenamento jurídico, nem mesmo a título de regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Acreditamos que uma abordagem de outro ponto de vista do pensamento de Alberto Xavier pode justamente levar à conclusão de que apenas a Constituição poderia prever o modo como se relacionam os tratados e a legislação interna. Até mesmo porque não nos parece coerente que uma lei complementar previsse a superioridade dos tratados, ao mesmo tempo em que tal superioridade teria como fonte a própria legislação infraconstitucional interna (lei complementar). Fosse assim, uma alteração no CTN pelo Congresso Nacional poderia conferir nova redação ao dispositivo para prever a superioridade da legislação interna.

Tal argumentação, se bem testada, nos faz crer que a fonte de eventual prevalência dos tratados em relação ao direito interno será sempre a Constituição, jamais um diploma legislativo infraconstitucional.

O fato de o mandamento contido no artigo 98 do CTN coincidir com aquilo que a Constituição orienta não significa que a Constituição de 1988 permite que uma lei complementar disponha sobre a hierarquia entre tratados e legislação infraconstitucional. Eventual recepção desse dispositivo pelo texto constitucional de 1988 não convalidaria, nesse caso, a incompatibilidade formal, pois aqui se está diante de matéria afeta exclusivamente a normas constitucionais.

A doutrina majoritária, contudo, não enxerga vício de inconstitucionalidade no artigo 98 do CTN, seguindo a linha de Roque Antônio Carrazza:

Embora já tenhamos sustentado o contrário, hoje estamos convencidos de que realmente o tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado, é fonte primária do direito tributário. Constitucional, pois, o art. 98 do

CTN quando prescreve que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha'.¹⁰

Adentrando no estudo do conteúdo do artigo 98 do CTN, temos que esse dispositivo prevê expressamente a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre a legislação interna. Deve-se destacar a impropriedade da expressão "revogar" contida no dispositivo, pois a supremacia dos tratados sobre a lei interna não significa revogação desta¹¹.

Muitos autores, ao comentar o dispositivo, entendem que ele seria uma norma consagradora do princípio *pacta sunt servanda*, garantindo-se o cumprimento dos compromissos internacionais. O artigo 98, assim, seria norma vedatória da deslealdade, evitando que um Estado descumpra seus compromissos sob a alegação de exercício da soberania interna de legislar. O professor José Souto Maior Borges, ao considerar que a prevalência do tratado sobre a lei prevista no artigo 98 do CTN seria uma consequência da regra *pacta sunt servanda*, conclui que ao se admitir que uma lei pudesse revogar um tratado, estar-se-ia atribuindo ao ato legislativo o efeito de denúncia, este sim o instrumento idôneo para eximir um Estado do compromisso internacional outrora firmado¹².

Com linha de raciocínio semelhante, Hugo de Brito Machado defende a norma do artigo 98 do CTN, aduzindo que a alteração de tratado internacional

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 268.

¹¹ BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 147.

¹² BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. In: Tôrres, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61.

por lei interna contraria o princípio da moralidade, além de prejudicar a credibilidade do país no plano internacional¹³.

Também defendendo a prevalência dos tratados internacionais, Luciano Amaro argumenta que a própria natureza dos tratados justificaria a prevalência da norma do tratado sobre a lei interna, uma vez que os tratados internacionais representariam o único modelo legislativo idôneo para firmar normas de conduta entre os Estados soberanos¹⁴. O mesmo autor invoca ainda o critério da especialidade na solução de antinomias, como fator decisivo para se determinar a aplicação dos tratados em detrimento da legislação interna:

Nas várias hipóteses em que o tratado se aplique (afastando ou modificando a disciplina que decorreria 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 (da lei interna). (...) O conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraída a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral.¹⁵

Nesse sentido, de admitir a aplicação dos tratados em detrimento da legislação interna por conta do princípio da especialidade, parece caminhar a doutrina majoritária. Misabel Derzi, por exemplo, ensina que os tratados e convenções internacionais "atuam em campo próprio e específico, de modo que,

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 188.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 180-181.

sendo normas especiais, não são revogadas pelas leis de tributação interna geral, mas com elas convivem”¹⁶.

O critério da especialidade, desse modo, vedaria a superação dos termos acordados no tratado pela legislação interna, impedindo assim aquilo que se chama de “*treaty override*” (violação do tratado por legislação interna).

Apesar da maioria dos autores consagrarem o critério da especialidade como o fundamento da prevalência das convenções internacionais, Sérgio André Rocha entende aplicável o critério cronológico (lei posterior revoga lei anterior) para a solução de antinomias entre os tratados internacionais em matéria tributária e as leis internas:

[...]pensando agora em uma situação completamente hipotética, poderíamos imaginar um caso em que fosse editada lei mencionando, de forma expressa, que a tributação seria alterada ‘inclusive nos casos em que o Brasil possuir convenção para evitar a dupla tributação da renda’. Em uma hipótese assim a aplicação do critério da especialidade teria que ceder espaço para o critério cronológico.¹⁷

Em direção similar, temos um exemplo de precedente norte-americano trazido por Luís Eduardo Schoueri (*Lee Yen Tai versus United States*) em que se admitiu a prevalência da legislação interna sobre um acordo internacional (*treaty override*) se o legislador declarar expressamente ser esta a sua intenção¹⁸.

Alberto Xavier, por outro lado, critica veementemente a adoção do critério cronológico para a solução de conflitos entre tratados e direito interno:

¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas de Atualização a BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 981.

¹⁷ ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 134.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação**. Revista Direito Tributário Atual n. 17. São Paulo: IBDT/Dialética, 2003, p. 32.

[...] se a prevalência em função do critério da especialidade não é ofensiva da razoabilidade, já o mesmo não se pode dizer da prevalência em função do critério cronológico, pois este legitima que um Estado desfaça unilateralmente os laços convencionais independente da forma convencionalmente adequada – denúncia do tratado – pela pura e simples revogação de tratado anterior por lei interna (*treaty override*).¹⁹

Como já mencionado, grande parte da doutrina adota o critério da especialidade como justificativa para a prevalência dos tratados internacionais em face do direito interno. Tal entendimento, a nosso ver, não permite a aplicação dos tratados em todo e qualquer caso, pois seria plenamente possível que uma lei interna posterior ao tratado regulasse o tema com maior riqueza de detalhes, sendo mais específica, e atraindo o critério da especialidade como fundamento da aplicação do direito interno, em detrimento dos tratados internacionais.

A pressuposição de que o tratado sempre seria norma mais específica que o direito interno, a nosso ver, carece de solidez.

A abordagem que nos parece mais coerente é aquela segundo a qual o tratado internacional em matéria tributária não revoga o direito interno, tampouco o derroga por ser mais específico. Concordamos, assim, com Luís Eduardo Schoueri, para quem os acordos de bitributação não introduzem alterações no direito interno material²⁰.

Tratados e direito interno ocupam terrenos diferentes e que não se cruzam, pelo fato de que a matéria regulada por uma convenção, ainda que seja a mesma regulada pela legislação interna, não terá o mesmo grau de aplicação

¹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 119.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 33.

que possuiria no direito interno. É dizer, uma mesma matéria regulada por um tratado e por uma lei interna de um Estado contratante será aplicada de modo diverso em caso de vigência do acordo internacional. Assim é que conceitos previstos em um tratado de forma diversa da disposta na legislação interna reclamarão métodos de interpretação que não se identificam totalmente com a interpretação do direito interno. A própria convenção pode prever que em caso de dúvida na interpretação de um termo previsto no tratado, recorrer-se-á à legislação do Estado contratante, como o faz a Convenção Modelo da OCDE para evitar a bitributação da renda.

Daí já se percebe que há camadas diferentes de normas, e não paridade que se resolve pelos critérios da especialidade ou cronológico. O professor Luís Eduardo Schoueri, ao comentar a teoria da máscara de Klaus Vogel, assim explica a referida concepção:

[...] ao se admitir que os acordos de bitributação sejam leis especiais, abre-se espaço para que uma lei 'mais especial' prevaleça sobre os tratados, contrariando o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional. O raciocínio baseado na especialidade é perigoso: ao se aceitarem suas premissas, poder-se-ia, também, admitir que, se houvesse uma lei ainda mais especial, esta prevaleceria sobre os tratados. Ou seja: bastaria o legislador dizer que para uma específica matéria não devem ser observados os tratados, que o argumento da lei especial – e com ele o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional – cairia por terra. (...) De igual modo, não há sentido discutir o tema da hierarquia quando se está diante de um acordo de bitributação. Este não está 'acima' ou 'abaixo' da lei ordinária. Acordos de bitributação, enquanto tratados internacionais, são instrumentos por intermédio dos quais os Estados Contratantes delimitam suas próprias jurisdições tributárias. A lei ordinária, por sua vez, atua dentro do campo de cada jurisdição. A prova clara de que não há hierarquia está na obviedade de que um acordo de bitributação não se presta para criar um tributo: nos termos do Princípio da Legalidade, somente a lei pode instituir tributos. Mas por outro

lado, a lei ordinária não é o veículo adequado para o Estado firmar, diante de seus parceiros na comunidade internacional, os limites de sua jurisdição.²¹

Ainda que nos filiemos à corrente que defende a prevalência dos tratados internacionais, inclusive os que versem a respeito de matéria tributária, a questão não pode ser posta em termos bem definidos e imunes a eventual mitigação diante de casos específicos. Princípios constitucionais como a segurança jurídica e a prevalência dos direitos humanos nas relações internacionais podem exigir soluções diferenciadas.

Retornando para a jurisprudência brasileira, o STF possui entendimento firmado no sentido de que, regra geral, os tratados internacionais “guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro” (STF, Extradição 662-2 República do Peru, de 28/11/96).

Aplicando a premissa de que os tratados internacionais possuem o mesmo nível hierárquico que as leis ordinárias, a 1ª Turma do STJ entendeu que os tratados em matéria tributária dispõem sobre assuntos específicos, o que afastaria a aplicação da legislação ordinária. Estranhamente, essa decisão do STJ restringiu seu alcance ao que chamou de tratados de natureza contratual, criando uma classificação não prevista no artigo 98 do CTN:

1. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. 2. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. (REsp 37.065).

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 121-122.

Em julgamento paradigmático que foi seguido em vários outros julgados posteriores, o STF, no RE 229.096, decidiu que o artigo 98 do CTN possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios. Essa a única referência expressa ao artigo 98 do CTN constante da ementa do acórdão.

Deve-se atentar, porém, que tal asserção não inova no tema, pois já é tido como pacificado o entendimento de que as normas do CTN, inclusive o artigo 98, são normas gerais aplicáveis a todos os entes federativos.

O dado mais relevante da ementa do RE 229.096 nos parece a afirmação de que “o artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes”.

Essa conclusão dá a entender que não há hierarquia entre os tratados referidos e a legislação interna, devendo eventuais conflitos ser resolvidos pelos critérios cronológico e da especialidade.

Tal premissa acaba, de qualquer forma, permitindo a solução genérica de que os tratados em matéria tributária afastam a legislação ordinária pela especificidade dos mesmos, sendo esta a atual conclusão que se pode extrair da jurisprudência até o momento.

4. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO ÓBICE À PREVALÊNCIA DOS TRATADOS EM RELAÇÃO À LEI 13.254/2016

Ainda que se entenda que os tratados internacionais devem prevalecer sobre a legislação infraconstitucional interna, não se poderia admitir que um tratado entre o Brasil e outro país permita o acesso às informações constantes da declaração prestada para fins de adesão ao RERCT.

O artigo 4º, § 12 da Lei 13.254/2016 prevê a impossibilidade de se utilizar a declaração de regularização cambial e tributária para fins de se instaurar procedimento criminal ou administrativo relativo aos recursos ali declarados. Assim reza o dispositivo:

§ 12. A declaração de regularização de que trata o **caput** não poderá ser, por qualquer modo, utilizada:
I - como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal;
II - para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.

Com isso, a legislação garantiu ao contribuinte que optar pela regularização que os dados fornecidos ao Estado não serão utilizados para fins de apuração de eventuais exigências tributárias não recolhidas. É dizer, os recursos repatriados serão tributados apenas na forma prevista pela Lei 13.254/2016, não se permitindo que o Estado utilize as informações obtidas com a declaração para apurar outras exações.

Mais à frente, a mesma lei reforça ainda mais o sigilo da declaração, vedando a divulgação de seus dados a Estados, Distrito Federal e Municípios:

Art. 7º ...

§ 1º A divulgação ou a publicidade das informações presentes no RERCT implicarão efeito equivalente à quebra do sigilo fiscal, sujeitando o responsável às penas previstas na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, e no art. 325 do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), e, no caso de funcionário público, à pena de demissão.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 4º, é vedada à RFB, ao Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos públicos intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.

Comentando o dispositivo acima, Paulo Ayres Barreto e Paulo Fernando Souto Maior Borges concluem que a proibição legal de compartilhamento de informações referentes à adesão ao RERCT com Estados e Municípios tem como finalidade conferir segurança àqueles que optarem pela adoção do regime²².

Em que pese o dispositivo referir-se expressamente apenas a pessoas jurídicas de direito público interno, acreditamos que a vedação do aproveitamento da informação fornecida pelo contribuinte impede igualmente que tais informações sejam compartilhadas com Estados estrangeiros.

Desse modo, não julgamos que seja possível uma cláusula em tratado internacional entre o Brasil e outro Estado que contenha a possibilidade de o Brasil fornecer informações de contribuintes obtidas por meio da declaração de regularização cambial e tributária.

O fato de eventual tratado prever que a informação a ser transferida para outro Estado será por este mantida em sigilo não prejudica ou infirma essa conclusão²³. Isso porque a legislação (art. 7º, § 2º) é expressa ao vedar o *compartilhamento* de informações, e não apenas a divulgação.

²² BARRETO, Paulo Ayres; BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. Efeitos do RERCT em Relação aos Estados e Municípios. Origem de Recursos Decorrentes de Doação, de Herança ou de Prestação de Serviços. Cruzamento de Informações. In: JUNIOR, Aldo de Paula; SALUSSE, Eduardo Perez; ESTELLITA, Heloisa (coordenadores). **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): Aspectos Práticos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 414.

²³ O modelo de acordo para a troca automática de informações entre autoridades de jurisdições diferentes prevê que os dados transferidos serão mantidas sob sigilo pelo Estado que as receber: "SECTION 5. *Confidentiality and Data Safeguards*. 1. All information exchanged is subject to the confidentiality rules and safeguards provided in the [Convention]/[Instrument], including the provisions limiting the use of the information exchanged and, to the extent needed to ensure the necessary level of protection of personal data, in accordance with the safeguards which may be specified by the supplying Competent Authority as required under its domestic law.". Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#.WYyBeYjyvlU#page28. Acesso em 10/08/2017. A mesma noção de manutenção de

Por mais que concordemos com a prevalência dos tratados em face da legislação interna, tal premissa não pode ser aplicada em todo e qualquer caso. Haverá situações em que certos compromissos assumidos pelo Estado com seus cidadãos fundamentados em legislação interna não podem ser desfeitos por compromissos internacionais posteriores em sentido contrário.

Isso porque o princípio da segurança jurídica é norma constitucional que se qualifica como cláusula pétrea, não sendo, portanto, passível de sobreposição nem mesmo por tratado internacional em matéria tributária.

Nesse sentido, Claudio Sacchetto cita, como regras insuperáveis para a oferta de troca de informações, as normas internas na ordem pública e o segredo industrial²⁴.

Nem mesmo a adoção da teoria da máscara de Klaus Vogel poderia justificar a superação de um direito adquirido do contribuinte adquirido nos termos da legislação interna.

Ao permitir a regularização cambial e tributária, o Estado assume o ônus de manter sob sigilo as informações ali obtidas, configurando-se assim o direito adquirido do contribuinte de não ter suas informações compartilhadas.

Não se pode admitir que dois Estados soberanos celebrem acordos internacionais que acarretem na violação de cláusulas pétreas (como o direito adquirido) que não poderiam ser sequer objeto de deliberação em proposta de emenda à Constituição.

Como afirmado por Ellen Gracie:

confidencialidade das informações obtidas pode ser encontrada no artigo 26 do modelo de convenção contra bitributação da renda e do capital da OCDE, bem como no art. 22 da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, ratificada pelo Brasil e promulgada pelo Decreto 8.842/2016.

²⁴ SACCHETTO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 22. São Paulo, IBDT/Dialética, 2008, p. 92.

[...] se, de um lado, não há dúvida de que a proteção das situações jurídicas consolidadas em ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada constitui imperativo de segurança jurídica, concretizando o valor inerente a tal princípio, de outro, também é certo que tem este abrangência maior e que implica, também, resguardo da certeza do direito, da estabilidade das situações jurídicas, da confiança no tráfego jurídico e do acesso à Justiça. Voto no RE 566.621.

Pode-se chegar à conclusão, assim, de que o princípio da segurança jurídica não se aplica exclusivamente à lei em sentido estrito, mas às normas jurídicas em geral, sejam elas emanadas pelo Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário. Com essa ideia, Misabel Derzi ensina que o princípio da proteção do direito adquirido tem alcance amplo, abrangendo não só a lei em sentido estrito, mas também os atos que a ela se conformam, emanados do Poder Judiciário e do Executivo²⁵.

A traição da confiança do contribuinte nos atos do Poder Público viola igualmente o princípio constitucional da moralidade, previsto no art. 37 da Constituição, o qual veda que ao Poder Público que incorra em contradição com sua própria conduta, na qual o contribuinte depositou confiança²⁶.

Seguindo-se a esse argumento de ordem constitucional, a própria Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados reconhece o princípio da boa fé como de observância universal, que deve ser observado tanto na interpretação (art. 31) quanto no cumprimento dos tratados (artigo 26).

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas de Atualização a BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 1.221.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 503-507.

Não poderia ser diferente, pois "o princípio da proteção da confiança do contribuinte emana do próprio princípio da boa-fé", como destacou o professor Ricardo Lobo Torres²⁷.

Nessa lógica, também a Convenção de Viena, em dispositivo que trata sobre a nulidade dos tratados, dispõe que um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, **a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental** (artigo 46).

No caso sob análise, um tratado que possua previsão de que o Brasil deve oferecer ao outro Estado contratante o acesso à declaração do RERCT violaria norma de direito interno brasileiro de importância fundamental, qual seja o direito adquirido previsto no artigo 5º, XXXVI da Constituição.

Por mais que se adote uma premissa de prevalência dos tratados internacionais, seja nos moldes da jurisprudência majoritária brasileira, seja pela teoria da máscara de Vogel, um tratado internacional em matéria tributária não pode violar os princípios da segurança jurídica e da boa fé.

5. A PREVALÊNCIA DOS DIREITOS HUMANOS NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E A PROIBIÇÃO DO RETROCESSO

Outro impedimento à celebração de um tratado internacional que eventualmente contivesse previsão de acesso por outro Estado contratante aos dados constantes da declaração do RERCT brasileiro é o artigo 4º, II da Constituição Federal:

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 117.

Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...) II - prevalência dos direitos humanos;

Segundo essa norma constitucional, a República do Brasil é regida nas suas relações internacionais pelo princípio da prevalência dos direitos humanos, dentre os quais podemos enxergar a proteção à confiança, a segurança jurídica, o direito adquirido e a proibição do comportamento contraditório estatal.

Uma vez que os direitos humanos podem ser compreendidos como aqueles desfrutados por todos os seres humanos, independentemente do ordenamento jurídico a que estejam submetidos, a segurança jurídica qualifica-se como um direito humano, apesar de não estar expressamente previsto na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948. Isso porque seria impossível que os direitos humanos ali previstos fossem realizados sem a segurança jurídica como pressuposto.

De qualquer modo, a segurança jurídica é prevista como direito fundamental na Constituição de 1988, no artigo 5º, XXXVI, como visto acima.

Outro princípio associado aos direitos humanos e aos direitos fundamentais é o da vedação do retrocesso, segundo o qual tais direitos, ao atingirem determinado patamar de implementação pelo Estado, não podem ser objeto de supressão. Apesar de o Pleno do STF ainda não ter uma posição segura a respeito da aplicação desse princípio, ele encontra acolhida nos votos do Ministro Celso de Mello, como se vê a seguir:

A PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL COMO OBSTÁCULO CONSTITUCIONAL À FRUSTAÇÃO E AO INADIMPLEMENTO, PELO PODER PÚBLICO, DE DIREITOS PRESTACIONAIS. – O princípio da proibição do retrocesso impede, em tema de direitos

fundamentais de caráter social, que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive. – A cláusula que veda o retrocesso em matéria de direitos a prestações positivas do Estado (como o direito à educação, o direito à saúde ou o direito à segurança pública, v.g.) traduz, no processo de efetivação desses direitos fundamentais individuais ou coletivos, obstáculos a que os níveis de concretização de tais prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser ulteriormente reduzidos ou suprimidos pelo Estado. Doutrina. Em consequência desse princípio, o Estado, após haver reconhecido os direitos prestacionais, assume o dever não só de torná-los efetivos, mas, também, se obriga, sob pena de transgressão ao texto constitucional, a preservá-los, abstando-se de frustrar – mediante supressão total ou parcial – os direitos sociais já concretizados.- (ARE 639337 AgR, Relator: Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011).

No âmbito tributário, encontramos o posicionamento doutrinário de Luís Eduardo Schoueri, para quem o reconhecimento do princípio do não retrocesso traria consigo a obrigação de proteger o contribuinte contra a bitributação, caso decidam denunciar um acordo de bitributação em vigor.²⁸

Com mais razão, acreditamos que o princípio da vedação do retrocesso poderia igualmente servir de fundamento para a impossibilidade de o Brasil celebrar um tratado internacional em que se contenha a previsão de fornecimento de dados obtidos pela declaração de regularização cambial e tributária.

Isso porque no presente caso temos uma proteção garantida ao contribuinte mediante um instrumento de concessões mútuas. Não se trata apenas de um direito concedido que poderia ser livremente suprimido

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29. São Paulo, IBDT/Dialética, 2013, p. 248-249.

respeitando-se a impossibilidade de retroação. Na hipótese estampada, o contribuinte aderiu a um programa estatal sob a condição de se manter o sigilo das informações fornecidas, vedando-se assim o retrocesso no que diz respeito a tal sigilo.

A própria constituição, com isso, resolve eventual problemática a respeito do conflito entre o direito interno e as normas convencionais entre Estados no caso suscitado. Tal previsão constitucional é perfeitamente aplicável no âmbito tributário, como em qualquer outro ramo no qual se identifique possibilidade de violação de direitos humanos.

6. CONCLUSÕES

A relação entre o direito interno e o direito internacional pode assumir diferentes contornos e especificidades, a depender da matéria regulada. Desse modo, tratados de direitos humanos podem fazer surgir indagações a respeito da relação com o direito interno diversas das questões suscitadas por um tratado de comércio internacional.

Como se viu, a matéria envolvida pode influenciar no julgamento dos Tribunais, como ocorreu na decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito da eficácia supralegal dos tratados de direitos humanos.

De qualquer modo, a inserção de um país num cenário internacional cada vez mais compartilhado exige respeito a compromissos firmados e a decisões de organismos supranacionais em relação aos quais se optou por aderir.

O princípio *pacta sunt servanda*, desse modo, assume um papel de princípio do direito internacional de caráter fundamental, redefinindo o conceito de soberania.

A exigência de que os compromissos firmados por um Estado sejam cumpridos não se deve limitar apenas ao âmbito internacional. Assim como outros países que celebrem acordos devem confiar no comprometimento do ente celebrante quanto às obrigações assumidas, os residentes e nacionais sujeitos a determinada jurisdição também possuem o direito de ver respeitados os compromissos assumidos pelo Estado no âmbito interno.

Não se pode utilizar o princípio *pacta sunt servanda* para se promover uma finalidade vedada por este mesmo princípio, o que ocorreria caso se admitisse que um tratado internacional pudesse prever o fornecimento de informações privadas a outros Estados, informações estas fornecidas pelos contribuintes sob a condição de não serem divulgadas ou reveladas a quaisquer outros organismos.

Independentemente da aplicação de princípios de direito internacional e da discussão sobre a prevalência de tratados ou de lei interna, deve-se admitir que o princípio da supremacia da Constituição no direito brasileiro não admite que tratados internacionais sejam aplicados sem que se observe o conteúdo e a forma disposta no diploma constitucional.

É dizer, nenhum tratado pode vulnerar ou contrariar comandos constitucionais, sob pena de ser inclusive objeto de controle de constitucionalidade. E a adoção da prevalência dos tratados sobre o direito interno não significa a prevalência dos tratados sobre a Constituição.

Tratado algum poderia prever o acesso de outros Estados a informações fornecidas por contribuintes de modo consensual e sob a cláusula de confidencialidade. O princípio da segurança jurídica previsto expressamente na Constituição de 1988 impede a deslealdade de se violar compromissos internos assumidos em face dos próprios jurisdicionados sob o pretexto de se garantir a prevalência dos tratados internacionais.

7. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres; BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. Efeitos do RERCT em Relação aos Estados e Municípios. Origem de Recursos Decorrentes de Doação, de Herança ou de Prestação de Serviços. Cruzamento de Informações. In: JUNIOR, Aldo de Paula; SALUSSE, Eduardo Perez; ESTELLITA, Heloisa (coordenadores). **Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): Aspectos Práticos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e Tributação. In: Tôrres, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas de Atualização a BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SACCHETTO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 22. São Paulo, IBDT/Dialética, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 17. São Paulo, IBDT/Dialética, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. //: Tôrres, Heleno Taveira (coordenador). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.