

**INVALIDIDADE DA MAJORAÇÃO INDIRETA DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE  
IMPORTAÇÃO DE AUTOPEÇAS PELOS PROTOCOLOS ADICIONAIS Nº 30 E  
31 AO ACE Nº 14/90, FIRMADOS ENTRE O BRASIL E A ARGENTINA NO  
ÂMBITO DA ALADI (PARECER PGFN/CAT Nº 1.442/2005)**

Igor Mauler Santiago\*  
Valter Lobato\*\*

**1. Análise do tratado constitutivo da ALADI.**

Reza o Tratado de Montevideu de 1980, que criou a ALADI – Associação Latino-Americana de Integração, referendado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16.11.81, e promulgado pelo Decreto nº 87.054, de 23.03.82:

*“Artigo 1º. Pelo presente Tratado, as Partes Contratantes dão prosseguimento ao processo de integração encaminhado a promover o desenvolvimento econômico-social, harmônico e equilibrado, da região e, para esse efeito, instituem a Associação Latino-Americana de Integração (doravante denominada ‘Associação’), cuja sede é a cidade de Montevideu, República Oriental do Uruguai.*

*Esse processo terá como objetivo a longo prazo o estabelecimento, em forma gradual e progressiva, de um mercado comum latino-americano.*

(...)

*Artigo 4º. Para o cumprimento das funções básicas da Associação, estabelecidas pelo artigo 2º do presente Tratado, os países-membros estabelecem uma área de preferências econômicas, composta por uma preferência tarifária regional, por acordos de alcance regional e por acordos de alcance parcial.*

(...)

*Artigo 8º. Os acordos de alcance parcial poderão ser comerciais, de complementação econômica, agropecuários, de promoção do comércio ou adotar outras modalidades, em conformidade com o artigo 14 do presente Tratado.*

*Artigo 9º. Os acordos de alcance parcial reger-se-ão pelas seguintes normas gerais:*

(...)

*e) A desgravação poderá realizar-se para os mesmos produtos ou subposições tarifárias e com base em uma redução percentual referente aos gravames aplicados à importação originária dos países não participantes;*

(...)

*Artigo 11. Os ajustes de complementação econômica têm por finalidade, entre outras, promover o máximo aproveitamento dos fatores da produção, estimular a complementação econômica, assegurar condições equitativas de concorrência, facilitar o acesso dos produtos ao mercado internacional e impulsionar o desenvolvimento equilibrado e harmônico dos países-membros.*

(...)

*Artigo 28. São órgãos políticos da Associação:*

*a) O Conselho de Ministros das Relações Exteriores (denominado, neste Tratado, ‘Conselho’);*

---

\* Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, por onde é Mestre e Doutor na disciplina. Advogado.

\*\* Professor de Direito Tributário dos cursos de graduação e especialização das Faculdades Milton Campos. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Advogado.

b) A Conferência de Avaliação e Convergência (denominada, neste Tratado, 'Conferência'); e

c) O Comitê de Representantes (denominado, neste Tratado, 'Comitê').

**Artigo 29.** O órgão técnico da Associação é a Secretaria-Geral (denominada, neste Tratado, 'Secretaria').

**Artigo 30.** O Conselho é o órgão supremo da Associação e adotará as decisões que correspondam à condução política superior do processo de integração econômica.

(...)

**Artigo 33.** A Conferência terá as seguintes atribuições:

(...)

e) Realizar as negociações multilaterais para o estabelecimento e aprofundamento da preferência tarifária regional;

f) Propiciar a negociação e celebração de acordos de alcance regional dos quais todos os países-membros [sic] e que se refiram a qualquer matéria objeto do presente Tratado, conforme ao disposto no artigo 6º;

(...)

**Artigo 34.** (...) O Comitê é o órgão permanente da Associação e terá as seguintes atribuições e obrigações:

a) Promover a celebração de acordos de alcance regional, nos termos do artigo 6º do presente Tratado e, com essa finalidade, convocar reuniões governamentais, pelo menos uma vez por ano, com propósito de:

(...)

IV) Empreender negociações setoriais ou multissetoriais com a participação de todos os países-membros, para a celebração de acordos de alcance regional que se refiram basicamente a desgravações tarifárias.

(...)

m) Propor fórmulas para resolver as questões apresentadas pelos países-membros, quando for alegada a inobservância de algumas das normas ou princípios do presente Tratado;

(...)

**Artigo 38.** A Secretaria será dirigida por um Secretário-Geral e será composta por pessoal técnico e administrativo.

(...)

A Secretaria terá as seguintes funções e atribuições:

(...)

c) Realizar estudos e gestões destinadas a propor aos países-membros, através de suas representações Permanentes, a celebração de acordos previstos pelo presente Tratado, em conformidade com as orientações fixadas pelo Conselho e pela Conferência;

(...)

**Artigo 43.** O Conselho, a Conferência e o Comitê adotarão suas decisões com o voto afirmativo de dois terços dos países-membros.

Excetuam-se desta norma geral as decisões sobre as seguintes matérias, que serão aprovadas com os dois terços de votos afirmativos e sem que haja voto negativo:

(...)

c) Adoção das decisões que formalizem o resultado das negociações multilaterais para o estabelecimento e o aprofundamento da preferência tarifária regional."

Da leitura dos dispositivos extraem-se as seguintes conclusões:

a) a ALADI não chega a definir-se sequer como mercado comum, a mais tênue forma de integração econômica entre Estados (art. 1º, parágrafo único);

b) assim, o relacionamento entre os seus Estados-membros disciplina-se pelo Direito Internacional Público, e não por um Direito Comunitário, que não chegou a se constituir;

c) independentemente desse debate, e daquele concernente ao suposto efeito direto das decisões do Conselho, da Conferência e do Comitê (art. 43) na ordem jurídica dos Estados-membros (o que constitui característica do Direito Comunitário), a verdade é que as questões tributárias ficaram expressamente excluídas de qualquer competência decisória dos órgãos da ALADI, restando submetidas à livre negociação dos Estados, que a tanto serão não mais do que incentivados pela Associação. É o que se depreende dos arts. 33, e e f, 34, a, IV, 38, c, e 46, c (que fala em *decisão*, mas a submete à obtenção de prévio consenso em negociação multilateral);

d) tal negociação redundará na celebração de acordos entre todos (*de alcance regional*) ou alguns (*de alcance parcial*) dos Estados-membros (art. 4º). Sobre a forma de positivação dessas regras de Direito Internacional Público, o Tratado de Montevideu nada diz, pela razão óbvia de que depende das regras constitucionais vigentes em cada país. É nítida, contudo, a sua caracterização pelo diploma como verdadeiros tratados internacionais, como se evidencia pelo emprego, pelo art. 27, da expressão *acordos de alcance parcial* para designar ajustes entre países-membros da ALADI e terceiros Estados, os quais, a toda evidência, não podem ser compreendidos como normas de simples execução do pacto constitutivo da Associação<sup>1</sup>;

e) os acordos de alcance parcial – que podem visar à complementação econômica – têm por intuito, dentre outros, a desgravação tributária (arts. 8º, 9, e, e 11), o que confirma a aplicação à espécie do princípio do efeito negativo dos tratados tributários, desenvolvido originalmente no estudo das convenções contra a dupla tributação internacional. Segundo esse princípio, um tratado em matéria tributária pode excluir ou reduzir ônus tributários, mas nunca impô-los, de forma que um país nunca tributará os seus contribuintes com base em mera previsão convencional, não refletida em sua legislação interna. O tema será desenvolvido no item 3.2.2 infra.

## **2. Os acordos posteriores firmados entre o Brasil e a Argentina e a Lei nº 10.182/2001.**

O Acordo de Complementação Econômica nº 14, de 20.12.90, celebrado entre o Brasil e a Argentina na forma dos arts. 8º, 9º e 11 supra, não submetido ao crivo congressual e promulgado pelo Decreto nº 60, de 15.03.91, fixa um cronograma de desgravação das importações de parte a parte. O seu art. 12 permite a celebração de acordos setoriais de complementação industrial, sob a forma de anexos ao próprio ACE.

Entre o ACE e os acordos setoriais que interessam ao presente estudo foi editada a Lei nº 10.182, de 12.02.2001, dispondo:

**“Art. 5º. Fica reduzido em quarenta por cento o imposto de importação incidente na importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos.”**

---

<sup>1</sup> “Artigo 27. Os países-membros poderão, outrossim, celebrar acordos de alcance parcial com outros países em desenvolvimento ou respectivas áreas de integração econômica fora da América Latina, de acordo com as diversas modalidades previstas na seção terceira do capítulo II do presente Tratado e nos termos das respectivas disposições regulamentares. (...)”

§ 1º. O disposto no caput aplica-se exclusivamente às importações destinadas aos processos produtivos das empresas montadoras e dos fabricantes de:

I – veículos leves: automóveis e comerciais leves;

II – ônibus;

III – caminhões;

IV – reboques e semi-reboques;

V – chassis com motor;

VI – carrocerias;

VII – tratores rodoviários para semi-reboques;

VIII – tratores agrícolas e colheitadeiras;

IX – máquinas rodoviárias; e

X – autopeças, componentes, conjuntos e subconjuntos necessários à produção dos veículos listados nos incisos I a IX, incluídos os destinados ao mercado de reposição.

(...)

**Art. 6º.** A fruição da redução do imposto de importação de que trata esta Lei depende de habilitação específica no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX.

*Parágrafo único.* A solicitação de habilitação será feita mediante petição dirigida à Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, contendo:

I – comprovação de regularidade com o pagamento de todos os tributos e contribuições sociais federais;

II – cópia autenticada do cartão de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica;

III – comprovação, exclusivamente para as empresas fabricantes dos produtos relacionados no inciso X do § 1º do artigo anterior, de que mais de cinquenta por cento do seu faturamento líquido anual é decorrente da venda desses produtos, destinados à montagem e fabricação dos produtos relacionados nos incisos I a X do citado § 1º e ao mercado de reposição.”

O 30º Protocolo Adicional ao ACE nº 14/90, assinado em 29.12.2000, não submetido ao crivo congressional e promulgado pelo Decreto nº 3.816, de 10.05.2001, tinha a seguinte redação, no que interessa ao presente estudo:

**“ACORDO DE COMPLEMENTAÇÃO ECONÔMICA Nº 14 ASSINADO ENTRE A REPÚBLICA ARGENTINA E A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**

**Trigésimo Protocolo Adicional**

Os Plenipotenciários da República Argentina e da República Federativa do Brasil, acreditados por seus respectivos Governos segundo poderes que foram outorgados em boa e devida forma, depositados oportunamente na Secretaria-Geral da Associação (ALADI),

CONVÊM EM:

**Artigo 1º.** Incorporar ao Acordo de Complementação Econômica nº 14 o ‘Acordo sobre a Política Automotiva Comum entre a República Argentina e a República Federativa do Brasil’, que se inclui em anexo e que faz parte do presente Protocolo.

**Artigo 2º.** O presente Protocolo está em vigor desde 1º de agosto de 2000, exceto no referente às regras de administração do comércio previstas nos Artigos 12 a 23 do Acordo em anexo e terá vigência até 31 de dezembro de 2005.

(...)

**ACORDO SOBRE A POLÍTICA AUTOMOTIVA COMUM ENTRE A REPÚBLICA ARGENTINA E A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**

**TÍTULO I**

**ÂMBITO DE APLICAÇÃO E DEFINIÇÕES**

**Artigo 1º.** As disposições contidas no presente aplicar-se-ão ao intercâmbio comercial dos bens listados a seguir, doravante denominados 'Produtos Automotivos', sempre que se trate de bens novos, compreendidos nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, com suas respectivas descrições, que figuram no Apêndice I.

Durante a vigência deste Acordo, os Órgãos Competentes dos Países Signatários, de comum acordo, poderão introduzir as modificações no Apêndice I que julguem necessárias.

- a. automóveis e veículos comerciais leves (até 1.500 Kg de capacidade de carga);
- b. ônibus;
- c. caminhões;
- d. tratores rodoviários para semi-reboques;
- e. chassis com motor e cabina;
- f. reboques e semi-reboques;
- g. carrocerias;
- h. tratores agrícolas, colheitadeiras e máquinas agrícolas autopropulsadas;
- i. máquinas rodoviárias autopropulsadas;
- j. autopeças
- (...)

**TÍTULO II**

**DO COMÉRCIO EXTRAZONA**

**Artigo 3º.** A partir da entrada em vigor do presente Acordo, vigorarão para os 'Produtos Automotivos', as seguintes alíquotas de imposto de importação:

Autopeças.	Mantidas as alíquotas estabelecidas na TEC.
------------	---

As alíquotas estabelecidas neste artigo substituirão as alíquotas nacionais vigentes, ressalvados as preferências transitórias e exceções temporárias correspondentes e os 'ex' tarifários relativos aos 'Produtos Automotivos' não produzidos no MERCOSUL .

**Artigo 4º.** Os 'Produtos Automotivos', originários de países não membros do MERCOSUL, serão tributados ao ingressar no território de cada um dos Países Signatários, com as alíquotas indicadas no artigo 3º ou com as que resultem das exceções mencionadas neste Acordo, com seus respectivos cronogramas e as preferências transitórias previstas nas legislações nacionais.

Os 'Produtos Automotivos' descritos na alínea 'j' do artigo 1º, originários de países não membros do MERCOSUL serão tributados, ao ingressar no território dos Países Signatários, com as alíquotas de 17%, 19% e 21% até 31/12/2000, ressalvadas as disposições dos artigos 5º e 6º deste Acordo.

(...)

**Artigo 6º.** Até 31 de dezembro de 2005, os fabricantes de veículos automotores e as empresas produtoras de conjuntos e subconjuntos de autopeças, instaladas no território da República Federativa do Brasil, poderão importar autopeças destinadas à produção, de países não membros do MERCOSUL, com redução do imposto de im-

portação ao montante equivalente à aplicação das seguintes alíquotas:

Ano	Autopeças		
	I	II	III
2000	10,2%	11,4%	12,6%
2001	9,9%	11,3%	12,7%
2002	10,7%	12,2%	13,8%
2003	11,5%	13,2 %	14,8%
2004	12,3%	14,1%	15,9%
2005	13,2%	15,0%	16,9%
2006	14%	16%	18%

São consideradas autopeças do tipo I, as peças que constam na Tarifa Externa Comum (TEC), no ano 2000, com alíquota de 17%; do tipo II, com alíquota de 19% e do tipo III, com alíquotas de 21%.

As autopeças, cujos códigos da NCM indicados no apêndice I forem gravadas na TEC com alíquotas diferentes das definidas como tipo I, II e III, quando importadas por empresas instaladas na República Federativa do Brasil para produção, farão jus ao seguinte cronograma de reduções percentuais do montante do imposto de importação:

	Redução % aplicada sobre a TEC
2000	40,0
2001	29,4
2002	23,8
2003	17,9
2004	12,1
2005	6,3
2006	0

Essas reduções não se aplicam às autopeças não produzidas no MERCOSUL, constantes do Apêndice I.

(...)

**Artigo 8º.** As autopeças relacionadas no Apêndice I, não produzidas no MERCOSUL, quando forem importadas para produção, terão redução do imposto de importação ao montante equivalente à aplicação da alíquota de 2%. Para este efeito, elaborar-se-á uma lista, a partir das propostas apresentadas pelas entidades representativas do setor privado, devendo constatar-se a inexistência de produção. Esta lista será revisada periodicamente pelo Comitê Automotivo a que se refere o artigo 28. Quando se verificar que uma parte incluída na lista comece a ser produzida, de forma tal que o mercado possa ser abastecido em condições normais, será retirada da lista e passará a ser tributada com a tarifa que lhe corresponde.

(...)

**Artigo 10.** As autopeças importadas de países não membros do MERCOSUL, quando ingressarem no território dos Países Signatários destinadas à produção de 'Produtos Automotivos' a que se refe-

rem as alíneas 'h' e 'i' do artigo 1º, quando importadas por produtores habilitados ao amparo de programas de produção aprovados pelos Órgãos Competentes de cada País Signatário, terão redução do imposto de importação ao montante equivalente à aplicação da alíquota de 8%. Para este efeito e para efeito do artigo 8º, os produtores deverão habilitar-se junto ao Órgão Competente de cada País Signatário e satisfazer as condições estabelecidas pelo mesmo.

(...)

**Artigo 46.** Os Países Signatários comprometem-se a internalizar em seu ordenamento jurídico as disposições do presente e adequar sua regulamentação nacional ao presente Acordo." (grifo nosso)

O protocolo adicional acima transcrito foi substituído pelo de número 31, assinado em 11.11.2002, também não submetido à aprovação parlamentar e promulgado pelo Decreto nº 4.510, de 11.12.2002. Eis a sua redação (os trechos sublinhados correspondem às alterações relevantes trazidas pelo novo protocolo ao texto do anterior; as tabelas, também modificadas, não foram sublinhadas):

## **"ACORDO DE COMPLEMENTAÇÃO ECONÔMICA Nº 14 ASSINADO ENTRE A REPÚBLICA ARGENTINA E A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**

### **Trigésimo Primeiro Protocolo Adicional**

Os Plenipotenciários da República Argentina e da República Federativa do Brasil, acreditados por seus respectivos Governos segundo poderes que foram outorgados em boa e devida forma, depositados oportunamente na Secretaria-Geral da Associação (ALADI),

LEVANDO EM CONTA as circunstâncias extraordinárias da economia argentina no ano 2001 que afetaram o fluxo do comércio bilateral de produtos do setor automotivo,

CONVÊM EM:

**Artigo 1º.** Deixar sem efeito as disposições incluídas no Trigésimo Protocolo Adicional e substituí-las pelas que figuram no presente Protocolo.

**Artigo 2º.** Incorporar ao Acordo de Complementação Econômica nº 14 o 'Acordo sobre a Política Automotiva Comum entre a República Argentina e a República Federativa do Brasil', que se inclui em anexo e que faz parte do presente Protocolo.

**Artigo 3º.** O presente Protocolo está em vigor desde 1º de agosto de 2000, exceto no referente às regras de administração do comércio previstas nos Artigos 12 a 23 do Acordo em anexo que entram em vigor em 1º de janeiro de 2001, e terá vigência até 31 de dezembro de 2005.

(...)

## **ACORDO SOBRE A POLÍTICA AUTOMOTIVA COMUM ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A REPÚBLICA ARGENTINA**

### **TÍTULO I**

#### **ÂMBITO DE APLICAÇÃO E DEFINIÇÕES**

**Artigo 1º.** Âmbito de Aplicação. As disposições contidas no presente aplicar-se-ão ao intercâmbio comercial dos seguintes bens, doravante denominados "Produtos Automotivos", sempre que se trate de bens novos, compreendidos nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, com suas respectivas descrições, que figuram no Apêndice I.

Durante a vigência deste Acordo, os Órgãos Competentes das Partes, de comum acordo, poderão introduzir as modificações no Apêndice I que julguem necessárias.

- a. automóveis e veículos comerciais leves (até 1.500 Kg de capacidade de carga);
- b. ônibus;
- c. caminhões;
- d. tratores rodoviários para semi-reboques;
- e. chassis com motor, inclusive os com cabina;
- f. reboques e semi-reboques;
- g. carrocerias;
- h. tratores agrícolas, colheitadeiras e máquinas agrícolas autopropulsadas;
- i. máquinas rodoviárias autopropulsadas;
- j. autopeças.

(...)

## **TÍTULO II**

### **DO COMÉRCIO EXTRAZONA**

**Artigo 3º.** Alíquota de Importação. A partir da entrada em vigor do presente Acordo, ficam estabelecidas as seguintes alíquotas do Imposto de Importação para os Produtos Automotivos não originários das Partes:

(...)

j. Autopeças.

Mantidas as alíquotas estabelecidas na TEC do Mercosul.<sup>2</sup>

As alíquotas estabelecidas neste artigo substituirão as alíquotas nacionais vigentes, ressalvadas as preferências transitórias e exceções temporárias correspondentes e os "ex" tarifários relativos aos "Produtos Automotivos" não produzidos no MERCOSUL.

As alíquotas estabelecidas neste artigo serão revisadas periodicamente pelo Comitê Automotivo a que se refere o artigo 25, que avaliará eventuais alterações, que poderão ocorrer a qualquer momento, desde que em comum acordo entre as Partes.

**Artigo 4º.** Alíquotas Nacionais de Importação. Os 'Produtos Automotivos', não originários das Partes, serão tributados ao ingressar no território de cada uma das Partes, com as alíquotas indicadas no artigo 3º ou com as que resultem das exceções mencionadas neste Acordo, com seus respectivos cronogramas e as preferências transitórias previstas nas legislações nacionais.

Os 'Produtos Automotivos' descritos na alínea "j" do artigo 1º, não originários das Partes serão tributados, ao ingressar no território das Partes, com as alíquotas de 17%, 19% e 21% até 31.12.2000, ressalvadas as disposições dos artigos 5º e 6º do presente Acordo.

(...)

**Artigo 6º.** Alíquotas das Autopeças para Produção na República Federativa do Brasil. Até 31 de dezembro de 2004, os fabricantes de veículos automotores e as empresas produtoras de conjuntos e subconjuntos de autopeças, instaladas no território da República Federativa do Brasil, poderão importar autopeças destinadas à produção, não originárias da República da Argentina, com redução do imposto de importação ao montante equivalente à aplicação das seguintes alíquotas:

<sup>2</sup> Aqui se trata de mero esclarecimento, já que a ALADI não tem Tarifa Externa Comum.

Ano	Alíquotas das Autopeças para Produção na República Federativa do Brasil		
	I	II	III
2000	10,2%	11,4%	12,6%
2001	9,9%	11,3%	12,7%
2002	10,7%	12,2%	13,8%
2003	11,8%	13,5%	15,2%
2004	12,9%	14,8%	16,6%
2005	14,0%	16,0%	18,0%

São consideradas autopeças do tipo I, as peças que constam na Tarifa Externa Comum do Mercosul, no ano 2000, com alíquota de 17%; do tipo II, com alíquota de 19% e do tipo III, com alíquotas de 21%.

As autopeças, cujos códigos da NCM indicados no Apêndice I forem gravadas na Tarifa Externa Comum do Mercosul com alíquotas diferentes das definidas como tipo I, II e III, quando importadas por empresas instaladas na República Federativa do Brasil para produção, farão jus ao seguinte cronograma de reduções percentuais do montante do imposto de importação:

Ano	Redução % aplicada sobre a TEC
2000	40,0
2001	29,4
2002	23,8
2003	15,6
2004	7,7
2005	0,0

Essas reduções não se aplicam às autopeças não produzidas no MERCOSUL, referidas no artigo 8º.

(...)

**Artigo 8º. Importação de Autopeças não produzidas no Mercosul, para Produção.** As autopeças relacionadas no Apêndice I, não produzidas no MERCOSUL, quando forem importadas para produção, terão redução do imposto de importação ao montante equivalente à aplicação da alíquota de 2%. Para este efeito, elaborar-se-á uma lista, a partir das propostas apresentadas pelas entidades representativas do setor privado, devendo constatar-se a inexistência de produção.

Esta lista será revisada periodicamente pelo Comitê Automotivo a que se refere o artigo 25. Quando se verificar que uma peça incluída na lista comece a ser produzida, de forma tal que o mercado possa ser abastecido em condições normais, será retirada da lista e passará a ser tributada com a tarifa que lhe corresponde.

(...)

**Artigo 10. Importação de Autopeças para Produção de Tratores, Colheitadeiras, Máquinas Agrícolas e Rodoviárias Autopropulsadas.** As autopeças importadas não originárias das Partes, quando ingressarem no território das Partes destinadas à produção de 'Produtos Automotivos' a que se referem as alíneas 'h' e 'i' do artigo 1º, quando importadas por produtores habilitados ao amparo de

*programas de produção aprovados pelos Órgãos Competentes, terão redução do imposto de importação ao montante equivalente à aplicação da alíquota de 8%. Para este efeito e para efeito do artigo 8º, os produtores deverão habilitar-se junto ao Órgão Competente de cada Parte e satisfazer as condições estabelecidas pelo mesmo.*

*(...)*

**Artigo 40. Internação ao Ordenamento Jurídico Nacional.** *As Partes comprometem-se a internalizar em seu ordenamento jurídico as disposições do presente e adequar sua regulamentação nacional ao presente Acordo.”*

### **3. A relação entre a Lei nº 10.182/2001 e os Protocolos Adicionais nº 30 e 31 ao ACE nº 14/90 Brasil-Argentina.**

#### **3.1. A visão do Fisco.**

O entendimento da União Federal sobre o tema está consubstanciado no Parecer PGFN/CAT nº 1.442/2005, assim redigido:

*“Nota Técnica Conjunta Coana/Cosit nº 198, de 22 de agosto de 2005. Questionamento do Tribunal de Contas da União acerca da renúncia de receitas decorrente do imposto de importação incidente sobre os ‘produtos automotivos’.*

*A Receita Federal do Brasil encaminhou a esta Procuradoria-Geral expediente contendo consulta acerca da Nota Técnica Conjunta Coana/Cosit nº 198, de 2005, que discorre sobre a vigência e a aplicação da redução do imposto de importação presente nos arts. 5º e 6º da Lei nº 10.182, de 12 de fevereiro de 2001, em confronto com os benefícios reconhecidos pelos Protocolos Adicionais ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, nº 30 e nº 31, incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro por meio dos Decretos nº 3.816, de 10 de maio de 2001, e nº 4.510, de 11 de dezembro de 2002, respectivamente.*

*2. O memorando RFB/GAB nº 2.362, de 12 de setembro de 2005, que encaminha o expediente, enumera quatro conclusões da nota técnica e solicita a manifestação desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, entendemos importante reproduzir os pontos questionados e comentá-los individualmente:*

*a) tendo em vista que o art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), dispõe que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’, resulta que os artigos 5º e 6º da Lei nº 10.182, de 2001, foram efetivamente revogados pelo Artigo 6º do Trigésimo Protocolo Adicional ao ACE/14 (itens 4 e 5 da Nota Técnica).’*

*3. A interpretação da Receita Federal do Brasil se coaduna com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que diz que o tratado prevalece sobre as leis que lhe são anteriores. Por essa linha de pensamento, não há superioridade hierárquica dos tratados em relação à legislação ordinária interna, mas sim paridade. Dessa forma, a precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno somente ocorrerá – presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico –, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas sempre em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério de especialidade.*

*4. Percebe-se que o 30º PA ap ACE-14 dispõe integralmente sobre a redução de alíquotas de imposto de importação de autopeças*

importadas tanto dos países acordantes, como também determina as alíquotas aplicáveis às importações efetuadas dos demais países. Como diz a Lei de Introdução ao Código Civil, em seu art. 2º, § 1º, 'a lei posterior revoga a anterior quanto expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior'.

5. Entretanto, a doutrina entende que não seria o caso de revogação da lei pelo tratado, mas sim de suspensão dos efeitos da lei, na vigência do tratado. Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, 'o tratado internacional, desde que aprovado pelo Congresso Nacional, passa a produzir efeitos internos, suspendendo, inclusive, a eficácia da lei tributária nacional'.

6. A distinção é fundamental, considerando os efeitos provenientes da possibilidade de que aquele contrato seja denunciado. Criticando a redação do CTN, Hugo de Brito Machado diz que 'há evidente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade, um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna'.

7. Reforçamos o entendimento citando lição de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.:

'Todavia, na realidade, não ocorre a revogação da legislação interna pela superveniência de lei oriunda de tratado, mas sim que a legislação interna anterior tem apenas a sua eficácia suspensa durante a vigência da lei posterior. Assim sendo, denunciado o tratado, aquela legislação a ele anterior readquire a sua eficácia plena porque não chegou a ser revogada'.

Assim sendo, não concordamos com a revogação dos artigos 5º e 6º da Lei nº 10.182, de 2001, mas apenas com a prevalência do tratado para regular a matéria, suspendendo os efeitos da lei anterior.

'b) embora o Artigo 2º do preâmbulo do Trigésimo Protocolo Adicional ao AGE/14 disponha que 'O presente protocolo está em vigor desde 1º de agosto de 2000, exceto no referente às regras de administração do comércio previstas nos artigos 12 a 23 do referido Protocolo concede reduções do imposto de importação menores que as concedidas pelos artigos 5º e 6º da Lei nº 10.182, de 2001, constituindo, assim, uma situação mais gravosa para o contribuinte, sendo vedada a sua aplicação retroativa por disposição do art. 150, inciso III, alínea 'a', da Constituição Federal de 1988 (item 6 da Nota Técnica).'

9. Correto o posicionamento da RFB no que toca à irretroatividade da lei que institui ou majora tributo. Não há oposição à conclusão acima citada.

'c) as normas contidas nos artigos 5º e 6º da Lei nº 10.182, de 2001, tiveram vigência entre 07 de janeiro de 2000, data da entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.939-24, de 6 de janeiro de 2000, e 16 de maio de 2001, data de publicação do Decreto nº 3.816, de 2001, que incorporou ao ordenamento jurídico brasileiro o Trigésimo Protocolo Adicional ao ACE/14 (item 7 da Nota Técnica).'

10. Conforme dito anteriormente, é de melhor técnica dizer que a lei 'produziu efeitos' no período citado, ao invés de se limitar a 'vigência' da norma. De qualquer forma, concorda-se com os períodos delimitados.

'd) o Trigésimo Primeiro Protocolo Adicional ao ACE/14 encontra-se em plena vigência, constituindo, assim, a legislação de regência do regime automotivo (itens 10 e 11 da Nota Técnica).'

11. Até a presente data, atesta-se que o Trigésimo Primeiro Protocolo Adicional ao ACE/14, internalizado pelo Decreto nº 4.510, de

*2002, encontra-se em vigor e regulamentando a incidência de imposto de importação no regime automotivo.*

*12. Assim sendo, ratificamos as razões expostas na Nota Técnica Conjunta Coana/Cosit nº 198, de 2005, com as ressalvas acima.”*

Como se nota, entende o Fisco que o 30º Protocolo Adicional entrou em vigor em 16.05.2001, suspendendo a aplicação do art. 5º da Lei nº 10.182/2001 e, conseqüentemente, determinando a aplicação de alíquotas mais elevadas na importação de autopeças originárias de fora do Mercosul, tendo em vista que as reduções que determina são menores do que aquelas concedidas pela lei. Com o 31º Protocolo Adicional, em vigor desde 11.12.2002, a situação permanece essencialmente inalterada, sendo de notar apenas que os índices de redução das alíquotas foram modificados e o tratamento passou a aplicar-se às autopeças oriundas de todos os países diversos da Argentina.

As premissas básicas do raciocínio da União são:

**a)** a equivalência hierárquica entre lei interna e tratado internacional, no que está rigorosamente assentada na jurisprudência do STF (é ver, p.ex., o RE nº 80.004/SE, DJ 29.12.77, p. 9.433); e

**b)** a equiparação a tratados internacionais dos Protocolos Adicionais ao ACE nº 14/90, que – tanto quanto este – não foram submetidos a referendo do Congresso Nacional.

Embora o entendimento acima referido só tenha sido posto em prática a partir de meados do mês de outubro de 2005, e a vigência do 31º Protocolo Adicional esteja limitada a 31.12.2005 (art. 3º, *in fine*), na verdade o interesse da discussão supera este exíguo período, sendo certo que, a prevalecer a tese da PGFN, poderá o Fisco pretender o pagamento retroativo das diferenças verificadas desde 16.05.2001 (entrada em vigor do 30º Protocolo Adicional)<sup>3</sup>.

## **3.2. A nossa visão.**

### **3.2.1. Impossibilidade de equiparação dos Protocolos Adicionais em causa a tratados internacionais.**

Os Protocolos Adicionais que mitigaram a redução de alíquota deferida pela Lei nº 10.182/2001 não constituem tratados internacionais, não podendo, portanto, inovar como tais – i.e., sem a edição de norma interna de hierarquia adequada que repita o seu conteúdo – na ordem jurídica brasileira, ainda que promulgados por decreto presidencial como se tratado fossem.

<sup>3</sup> Nessa hipótese, não é certa a possibilidade de invocação do art. 146 do CTN, que reza:

*“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”*

Isso porque, sendo o imposto de importação sujeito a lançamento por homologação, é possível que se dê pela inaplicabilidade do comando, que menciona os *“critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento”*.

Em caso de superação deste argumento – e daqueles, que consideramos bem mais fortes e que exporemos no item 3.2 infra – parece-nos bastante provável que o pagamento se faça sem juros, multa e correção monetária, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, por ter o contribuinte agido segundo uma prática reiterada da Administração Tributária (que poderia ser demonstrada pelo fato de uma montadora ter sido fiscalizada no período quanto ao pagamento de imposto de importação e não ter sido autuada, apesar de o haver recolhido com a redução da Lei nº 10.182/2001).

A propósito, temos conhecimento de que o Fisco considera lavrar os autos de infração apenas pelo valor do principal.

Com efeito, por força dos arts. 49, I, e 84, VIII, da Constituição de 1988<sup>4</sup>, os tratados internacionais devem ser referendados pelo Congresso Nacional, o que não se deu com os Protocolos e nem o Acordo de Cooperação Econômica de que são anexos.

A validade de tratados internacionais celebrados pelo Poder Executivo, sem o concurso do Parlamento (os chamados *acordos executivos*) é aceita pela doutrina especializada dentro de limites muito restritos, em que os atos em questão decididamente não se encaixam.

É ver a lição de FRANCISCO REZEK<sup>5</sup>:

*“Apesar de tudo, o acordo executivo – se assim chamamos todo pacto internacional carente da aprovação individualizada do Congresso – é uma prática convalidável, desde que, abandonada a idéia tortuosa dos assuntos da competência privativa do governo, busque-se encontrar na lei fundamental a sua sustentação jurídica.*

*Três dentre as cinco categorias arroladas pro Accioly são compatíveis com o preceito constitucional: os acordos ‘que consignam simplesmente a interpretação de cláusulas de um tratado já vigente’, os ‘que decorrem, lógica e necessariamente, de algum tratado vigente e são como que o seu complemento’, e os de modus vivendi, ‘quando têm em vista apenas deixar as coisas no estado em que se encontram ou estabelecer simples bases para negociações futuras’. Os primeiros, bem assim estes últimos, inscrevem-se no domínio da diplomacia ordinária, que se pode apoiar em norma constitucional não menos específica que aquela referente à celebração de tratados. Os intermediários se devem reputar, sem qualquer acrobacia hermenêutica, cobertos pelo prévio assentimento do Congresso Nacional. Isso demanda, porém, explicações maiores.”*

É evidente que, se os instrumentos em tela fossem acordos executivos, selo-iam da segunda categoria enumerada por REZEK, sendo manifesta a inaplicabilidade das duas outras. Veja-se, então, o que o Autor registra sobre esse tipo de acordo executivo<sup>6</sup>:

**“O acordo executivo como subproduto de tratado vigente.**

*Neste caso a aprovação congressional, reclamada pela carta, sofre no tempo um deslocamento antecipativo, sempre que, ao aprovar certo tratado, com todas as normas que nele se exprimem, abona o Congresso desde logo os acordos de especificação, de detalhamento, de suplementação, previstos no texto e deixados a cargo dos governos pactuantes.*

*(...)*

*Nos exemplos seguintes observa-se (...) a previsão convencional de acordos executivos (...):*

---

<sup>4</sup> “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

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

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

(...)

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.”

<sup>5</sup> *Direito dos Tratados*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 313.

<sup>6</sup> *Op. cit.*, p. 314-315.

a) *No acordo Brasil-Marrocos sobre transportes aéreos regulares (Brasília, 1975), aprovado pelo Decreto Legislativo 86/75:*

*'Art. VIII – 1. Cada Parte Contratante poderá promover consultas com as autoridades aeronáuticas da outra Parte para interpretação, aplicação ou modificação do Anexo ao presente Acordo ou se a outra Parte Contratante tiver usado da faculdade prevista no Artigo III.*

*2. Tais consultas deverão ser iniciadas dentro do prazo de 60 (sessenta dias) a contar da data da notificação do pedido respectivo.*

*3. Quando as referidas autoridades aeronáuticas das Partes Contratantes concordarem em modificar o Anexo ao presente Acordo, tais modificações entrarão em vigor depois de confirmadas por troca de notas, por via diplomática.'*

*No acordo básico de cooperação técnica Brasil-Itália (Brasília, 1972), aprovado pelo Decreto Legislativo 31/73:*

*'Artigo I*

*4. (...) Os programas de cooperação serão executados em conformidade com os entendimentos técnicos que forem estabelecidos entre as autoridades qualificadas para tanto. Esses entendimentos passarão a ter força executiva na data em que foram confirmados por troca de notas, as quais passarão a constituir Ajustes Complementares ao presente Acordo.'*

*No acordo Brasil-Colômbia sobre usos pacíficos da energia nuclear (Bogotá, 1981), submetido ao Congresso pela Mensagem 131/81 do Presidente da República:*

*'Art. 4º. A fim de dar cumprimento à cooperação prevista neste Instrumento, os órgãos designados de conformidade com os termos do Artigo I, parágrafo 2, celebrarão Acordos Complementares de Execução, nos quais serão estabelecidas as condições e modalidades específicas de cooperação, incluindo a realização de reuniões técnicas mistas para estudo e avaliação de programas.'*

Dos exemplos citados por REZEK, nota-se que a caracterização como tratados dos acordos celebrados pelos Governos das partes contratantes (noutras palavras, que a dispensa de sua submissão ao crivo parlamentar) é sempre expressa e que tais ajustes têm objeto claramente definido.

Não é que se vê nos arts. 4º, 8º e 11 do Tratado da ALADI, que não dispensam o referendo e que atribuem aos acordos de alcance parcial – e especificamente aos de complementação econômica – finalidades tão amplas como “o cumprimento das funções básicas da Associação” (art. 4º) e, “*entre outras, promover o máximo aproveitamento dos fatores da produção, estimular a complementação econômica, assegurar condições eqüitativas de concorrência, facilitar o acesso dos produtos ao mercado internacional e impulsar o desenvolvimento equilibrado e harmônico dos países-membros*”.

Admitir que toda medida ajustada pelos Governos dos países-membros com vistas à consecução desses amplíssimos objetivos passe ao largo dos respectivos Legislativos é o mesmo que dar aos primeiros um cheque em branco para a modificação da legislação interna relativa a livre concorrência, tributos, meio ambiente, relações de trabalho, recursos energéticos, etc., o que a toda evidência não se compatibiliza com os angustos limites dentro dos quais a doutrina tolera os acordos executivos.

Dir-se-á que, ainda que os Protocolos Adicionais em exame não sejam considerados tratados internacionais, as alíquotas neles definidas deverão ser tidas por aplicáveis, por se tratar de matéria passível de regência por ato do Executivo (CF, art. 153, § 1º<sup>7</sup>), do qual os próprios decretos de promulgação fariam as vezes.

Estamos em que a objeção não procede por três razões.

---

<sup>7</sup> “§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

A uma porque tais decretos destinam-se claramente à introdução de supostas convenções internacionais na ordem jurídica brasileira<sup>8</sup>. Sendo estas inválidas, não se nos afigura possível aproveitar os diplomas para finalidade diversa daquela consignada em seu texto.

A duas, e sobretudo, porque a manipulação pelo Executivo das alíquotas do imposto de importação deve atender aos limites estabelecidos em lei (CF, art. 153, § 1º). E, para a situação de que trata a Lei nº 10.182/2001<sup>9</sup> – em pleno vigor, por

---

<sup>8</sup> É o que se depreende das respectivas redações:

**“Decreto nº 3.816, de 10 de maio de 2001.**

*Dispõe sobre a execução do Trigésimo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina, de 29 de dezembro de 2000.*

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição,

*Considerando que o Tratado de Montevidéu de 1980, que criou a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), firmado pelo Brasil em 12 de agosto de 1980 e aprovado pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 66, de 16 de novembro de 1981, prevê a modalidade de Acordo de Complementação Econômica;*

*Considerando que os Plenipotenciários da República Federativa do Brasil e da República Argentina, com base no Tratado de Montevidéu de 1980, assinaram, em 29 de dezembro de 2000, em Montevidéu, o Trigésimo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina;*

**DECRETA:**

*Art. 1º. O Trigésimo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina, apenso por cópia ao presente Decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém.*

*Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

*Brasília, 10 de maio de 2001; 180º da Independência e 113º da República.*

**FERNANDO HENRIQUE CARDOSO**

*Celso Lafer”*

**“Decreto nº 4.510, de 11 de dezembro de 2002.**

*Dispõe sobre a execução do Trigésimo Primeiro Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina, de 11 de novembro de 2002.*

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e

*Considerando que o Tratado de Montevidéu de 1980, que criou a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), firmado pelo Governo da República Federativa do Brasil em 12 de agosto de 1980 e aprovado pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 66, de 16 de novembro de 1981, prevê a modalidade de Acordo de Complementação Econômica;*

*Considerando que os Plenipotenciários da República Federativa do Brasil e da República Argentina, com base no Tratado de Montevidéu de 1980, assinaram em 20 de dezembro de 1990, em Montevidéu, o Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina, incorporado ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 60, de 15 de março de 1991;*

*Considerando que os Plenipotenciários da República Federativa do Brasil e da República Argentina, com base no Tratado de Montevidéu de 1980, assinaram em 11 de novembro de 2002, em Montevidéu, o Trigésimo Primeiro Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina;*

**DECRETA:**

*Art. 1º. O Trigésimo Primeiro Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre os Governos da República Federativa do Brasil e da República Argentina, apenso por cópia ao presente Decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém.*

*Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

*Brasília, 11 de dezembro de 2002; 181º da Independência e 114º da República.*

**FERNANDO HENRIQUE CARDOSO**

*Celso Lafer”*

<sup>9</sup> Autopeças destinadas à produção de veículos leves, ônibus, caminhões, reboques e semi-reboques, chassis com motor, carrocerias, tratores rodoviários para semi-reboques, tratores agrícolas e colheitadeiras, máquinas rodoviárias e autopeças necessárias à produção desses veículos, importadas por montadoras ou fabricantes habilitadas no SISCOMEX, regulares perante o Fisco federal e – para as fabricantes de autopeças – que obtenham mais de 50% de seu faturamento

não ter sido suspensa por tratado internacional válido – o limite é de 60% da alíquota correspondente, a qual será aplicada em sua integralidade aos importadores que não atendam aos requisitos para o gozo da redução.

Os Protocolos Adicionais em causa, reduzindo o índice de abatimento da alíquota estabelecido pela lei, pretenderam impor alíquota superior ao teto por esta determinado. Clara, assim, a sua invalidade, por subversão da hierarquia dos diplomas jurídicos, valor que o art. 153, § 1º, da Constituição não deixa de homenagear.

A três, finalmente, porque diploma posterior de igual categoria (o Decreto nº 4.543, de 26.12.2002, que veicula o Regulamento Aduaneiro) reafirma a previsão da Lei nº 10.182/2001, dispondo:

*“Art. 136. É concedida a redução de quarenta por cento do imposto incidente sobre a importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos, destinados exclusivamente aos processos produtivos das empresas montadoras e dos fabricantes de (Lei nº 10.182, de 12 de fevereiro de 2001, art. 5º e § 1º):*

*I – veículos leves: automóveis e comerciais leves;*

*II – ônibus;*

*III – caminhões;*

*IV – reboques e semi-reboques;*

*V – chassis com motor;*

*VI – carrocerias;*

*VII – tratores rodoviários para semi-reboques;*

*VIII – tratores agrícolas e colheitadeiras;*

*IX – máquinas rodoviárias; e*

*X – autopeças, componentes, conjuntos e subconjuntos, necessários à produção dos veículos listados nos incisos I a IX, incluídos os destinados ao mercado de reposição.”*

Impossível, dessa maneira, pretender que os decretos de promulgação dos pretensos tratados internacionais tenham alterado diretamente a alíquota do imposto de importação.

### **3.2.2. O princípio do efeito negativo dos tratados tributários.**

Ainda que os Protocolos Adicionais nº 30 e 31 ao ACE nº 14/90 entre o Brasil e a Argentina sejam considerados tratados internacionais – superando-se a argumentação expendida no item anterior – impor-se-á a conclusão pela ilegitimidade da pretensão vazada no Parecer PGFN/CAT nº 1.442/2005.

A demonstração da assertiva passa pela comparação das alíquotas que seriam aplicáveis à importação de autopeças em presença ou à falta dos ditos Protocolos.

Considerando-se alíquotas cheias de 17%, 19% e 21%, tem-se que só para as peças de tipo I e II, e somente para o ano de 2001, os Protocolos terão um efeito redutor sobre as alíquotas determinadas pela aplicação exclusiva da legislação interna (que seriam de 10,2%, 11,4% e 12,6%, em razão da redução de 40% de-

---

com a venda desses produtos para a produção dos aludidos veículos ou para o mercado de reposição.

terminada pelo art. 5º da Lei nº 10.182/2001). Para todos os demais períodos, o efeito é de majoração do valor devido.

Em caso de mercadorias tributadas a percentual diferente de 17%, 19% ou 21%, de 2001 (inclusive) em diante, a aplicação dos Protocolos acarretará sempre majoração do tributo que seria devido caso estes atos não existissem.

Tal constatação basta para demonstrar a ilegitimidade da pretensão do Fisco, que só poderia ser exercitada se os Protocolos (aceitos como tratados, para fins de argumentação) tivessem sido seguidos de alteração na legislação interna tendente a elevar as alíquotas aos patamares neles autorizados.

Isso porque as convenções tributárias são dotadas de efeito meramente negativo, o que significa que podem excluir ou reduzir o valor devido segundo a legislação doméstica, mas não impor ou elevar tributo ao arrepio desta.

O princípio é normalmente ligado aos tratados contra a dupla tributação internacional, mas se aplica a quaisquer convenções que disponham sobre tributos, já que finca raízes na exigência de estrita legalidade da tributação (CF, art. 150, I; CTN, art. 97).

De notar que, sempre que entende devido, a Constituição faz referência específica a *lei* e *tratado* (cf. arts. 102, III, *b*, e 105, III, *a*). Do mesmo modo, o CTN reserva a expressão *legislação tributária* para referir-se ao conjunto de fontes do Direito Tributário, dentre as quais figuram os tratados. Mas nem o art. 150, I, da Constituição, nem o art. 97 do CTN, deixam qualquer dúvida quanto ao fato de exigirem *lei* (ou em alguns casos decreto, atendidos os limites da lei; mas nunca tratado) para a instituição ou a majoração de tributo.

Veja-se o testemunho da doutrina sobre o princípio do efeito negativo dos tratados em matéria tributária.

Começemos com ALBERTO XAVIER<sup>10</sup>:

**“O princípio do ‘efeito negativo’ dos tratados**

*Um dos problemas fundamentais nas relações entre os tratados de dupla tributação e a lei interna consiste em saber se tais tratados têm uma função positiva de atribuir aos Estados em causa pretensões tributárias que neles tenham o seu fundamento direto, ainda que tais pretensões não encontrem suporte na lei interna; ou se têm uma simples função negativa de delimitar, por via convencional, pretensões tributárias dos Estados cujo fundamento seja a respectiva lei interna.*

*A orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa, como corolário do princípio da legalidade ou da tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei. Como muito bem diz ARNOLD KNECHTLE, ‘the conflict rules of DTAs can only leave the taxing power unchanged, restrict it, or repress it, but they cannot enlarge it or initiate it’. Em fórmula similar, KLAUS VOGEL sublinha que ‘a tax treaty neither generates a tax claim that does not otherwise exist under domestic law nor expands the scope or alters the type of an existing claim (...)’. E no mesmo*

---

<sup>10</sup> *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 138.

sentido BAKER conclui *'the treaty comes only to relieve from tax which might otherwise have been imposed'*.

Assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a permita; é ainda necessária a existência de uma norma interna que a imponha. E daí que seja necessária uma investigação em duas fases: uma primeira, consistente em verificar se existe uma lei interna que fundamente a tributação; em caso afirmativo, uma segunda, na qual se apure se tal pretensão foi eventualmente limitada por norma convencional."

A noção é reafirmada por GABRIEL FRANCISCO LEONARDOS<sup>11</sup>:

*"Não se deve esquecer que os tratados bilaterais não têm por objetivo aumentar os poderes de imposição fiscal dos Estados, pois tais poderes já decorrem de sua soberania. Os tratados, ao contrário, visam o mitigamento desta soberania pela via consensual (pois a soberania pode autolimitar-se). Assim, é geralmente reconhecido que um contribuinte não pode ter a sua situação mais agravada em decorrência da aplicação de um tratado contra a bitributação."*

E, dentre os estrangeiros, pelo mundialmente acatado KLAUS VOGEL<sup>12</sup>:

*"Thus, DTCs establish an independent mechanism to avoid double taxation through restriction of tax claims in areas where overlapping tax claims are expected, or are at least theoretically possible. In other words, the contracting States mutually bind themselves not to levy taxes, or to tax only to a limited extent, in cases when the treaty reserves taxation for the other contracting State either entirely or in part. Contracting States are said to 'waive' tax claims (...), or, more illustratively, to divide 'tax sources', the taxable objects (Steuergut) among themselves (...).*

*It could also be said that the treaty establishes 'boundaries' (Schranken) on domestic taxation (...)*

*The limitation by a contracting State of its domestic tax law may consist of the waiver of its tax claim in favour of the other contracting State (exemption method) or of the grant of a credit against its tax for taxes paid in the other State (credit method). In contrast, a tax treaty neither generates a tax claim that does not otherwise exist under domestic law nor expands the scope or alters the type of an existing claim, e.g., as with respect to the type of income or property (...). The extent to which a State levies taxes within the boundaries drawn by DTCs is determined exclusively by its own domestic law (...). In the Swiss literature this is described as the (only) 'negative effect' of DTCs (...)."*

Em se tratando de blocos de integração regional, é bastante provável que não se reconheça aos Estados-membros o direito de praticarem alíquotas inferiores às definidas na Tarifa Externa Comum, o que decerto desequilibraria o fluxo de bens e serviços com terceiros países.

---

<sup>11</sup> GABRIEL FRANCISCO LEONARDOS, *Tributação da Transferência de Tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 30.

<sup>12</sup> *On Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*. 3 ed. The Hague, London, Boston: Kluwer International Law, 1997, p. 26-27.

Trata-se de questão diversa: o compromisso assumido por cada parte de cumprir as determinações dos órgãos comunitários, sob as penas previstas no respectivo tratado constitutivo.

Mas daí não se pode tirar a conclusão inversa, de que a TEC possa ser aplicada, independentemente de reprodução por ato interno, para produtos que a normativa doméstica anterior submetesse a alíquota inferior àquela prevista na tarifa comum (i.e., elevação de alíquota por ato internacional).

Tanto isso é verdade que, no Brasil, a TEC do Mercosul foi introduzida pelo Decreto nº 2.376/97, posteriormente modificado por diversos diplomas de igual hierarquia.

#### **4. Conclusão.**

Pelo exposto, concluímos ser juridicamente insustentável a pretensão do Fisco federal de desconsiderar o percentual de redução de alíquota do imposto de importação definido no art. 5º da Lei nº 10.182/2001 e de exigir o tributo – para o futuro e retroativamente – na forma do art. 6º dos Protocolos Adicionais nº 30 e 31 ao ACE nº 14/90 firmado entre o Brasil e a Argentina no âmbito do tratado constitutivo da ALADI.

Tal pretensão, expressa no Parecer PGFN/CAT nº 1.442/2005, esbarra no conceito de tratado internacional (e de acordo executivo), na letra do art. 153, § 1º, da Constituição, no próprio Tratado da ALADI (art. 9º, e) e no princípio do efeito negativo dos tratados em matéria tributária.

Por isso, pensamos que são elevadas as chances de êxito em ação judicial que conteste eventual lançamento fundado no referido Parecer.