

UNIVERSIDADE ANHANGUERA - UNIDERP

REDE DE ENSINO LUIZ FLÁVIO GOMES

PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO/TURMA 13

**A COMPATIBILIZAÇÃO DO ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL AO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO**

CAMILA CAROLINA DAMASCENO SANTANA

BRASÍLIA/DF

2013

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. OS TRATADOS INTERNACIONAIS À LUZ DO ART. 98 DO CTN.....	1
3. AS CRÍTICAS AO ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	4
4. O ENFRENTAMENTO E A SUPERAÇÃO DOS CONFLITOS	7
5. CONCLUSÃO.....	10
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	11

1. INTRODUÇÃO

Este estudo, cujo tema é a compatibilização do art. 98 do Código Tributário Nacional ao sistema jurídico brasileiro, tem como referência, diversas doutrinas e jurisprudências que versem sobre a predominância dos tratados internacionais tributários sobre as normas domésticas fiscais.

Primordialmente, este trabalho tentará extrair a intensão genuína do legislador quando ele acolheu a tese da primazia dos tratados internacionais na legislação tributária brasileira. Neste sentido, buscar-se-á analisar o processo de formação do Código Tributário Nacional, para tanto, serão observados os subsídios oferecidos pelos projeto de lei n. 4.834/1954 da Câmara dos Deputados, e pelo projeto de lei do Congresso Nacional n. 13, de 1966. Inclusive, para enriquecer o trabalho constará uma análise do cenário histórico internacional e nacional do momento em que o Código Tributário Nacional foi projetado.

À guisa de alcance da melhor exegese para a norma legal em comendo, durante esta pesquisa serão examinadas as diversas críticas da doutrina e da jurisprudência brasileira colocadas ao ineditismo de conferir predominância aos tratados internacionais em detrimento da legislação interna fiscal.

Dessa forma, importará para este trabalho observar como o Poder Judiciário enfrenta o grande desafio de extrair desse dispositivo sua eficácia máxima, permitindo, assim, que os acordos internacionais combatam a bitributação, reduzam as tarifas aduaneiras ou alfandegárias, e eliminem as barreiras comerciais entre as partes contratantes.

Enfim, este trabalho buscará o diagnóstico e o remédio prescrito pelos tribunais brasileiros para a compatibilização do art. 98 do CTN ao ordenamento jurídico brasileiro, de forma que os tratados internacionais em matéria tributária possam coexistir, dentro de sua especialidade, sem conflitos com a legislação tributária do Brasil.

2. OS TRATADOS INTERNACIONAIS À LUZ DO ART. 98 DO CTN

O projeto de lei n. 4.834/1954, encaminhado pelo Poder Executivo à Câmara dos Deputados, era a primeira tentativa de codificação do direito tributário nacional. Observa-se,

que desde esse projeto já havia a intensão de se consagrar no Código Tributário Nacional o primado dos tratados internacionais sobre a lei interna. Nesse sentido, frise-se, o art. 55, do projeto de lei n. 4.834/1954:

Art. 55. Têm a mesma eficácia da lei tributária os tratados, acordos, convenções e demais atos internacionais versando, no todo ou em parte, sobre a matéria referida no art. 51, celebrados pelo Governo Federal.

Parágrafo único: Os atos internacionais referidos neste artigo revogam ou modificam, segundo o caso, a legislação tributária vigente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e serão observados pela mesma legislação futura. (BRASIL, 1954).

Insta esclarecer, sobre o projeto de lei supracitado, que a matéria referida no seu art. 51, resume-se a instituição, conceituação, incidência, cobrança, fiscalização e extinção de tributos¹. Portanto, desde o primeiro projeto de sistematização do direito tributário pátrio, já se concebia a prevalência dos tratados internacionais que versem sobre questões tributárias em detrimento da legislação interna conflitante.

Apesar de o projeto de lei n. 4.834/1954 não ter vingado (BRASIL, 1971), o trabalho desenvolvido não foi desperdiçado totalmente. Decerto, houve um reaproveitamento e amadurecimento do texto desse projeto de encontro ao novo sistema de receitas de 1966 (MARTINS, 2001, p. 1-2). Assim sendo, nascia o projeto de lei do Congresso Nacional n. 13, de 1966, que foi transformado na lei n. 5.172/1966, conhecida hodiernamente como o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

A propósito, o nascimento do Código Tributário Nacional no ano de 1966, trouxe um relevante ineditismo objeto do presente trabalho: O art. 98 do Código Tributário Nacional. Portanto, é imperioso enaltecer o teor desse dispositivo:

Art. 98. **Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.** (BRASIL, 1966; grifo nosso).

A importância do dispositivo supracitado é notória, ele é único, só há esse dispositivo na legislação brasileira garantindo a prevalência de tratados internacionais sobre a nossa legislação doméstica (MAZZUOLI, 2011, p. 386). Para se entender a valorização

¹ “Art. 51. Lei tributária é todo ato votado pelo Poder Legislativo, versando, no todo ou em parte, sobre **instituição, conceituação, incidência, cobrança, fiscalização e extinção de tributos**, promulgado na forma prescrita pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios.” (BRASIL, PROJETO DE LEI N. 4.834, 1954, grifo nosso).

agregada aos tratados internacionais pelo legislador deve ser observado o art. 96 do Código Tributário Nacional:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, **os tratados e as convenções internacionais**, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 1966, grifo nosso).

São indissociáveis os artigos 96 e 98 do CTN². A ampliação da legislação tributária aos tratados internacionais é útil a consagração do primado dos tratados internacionais no Código Tributário Nacional. Assim, evidencia-se, com clareza, que desde 1954 o Legislador já tinha a intenção de conferir primazia aos tratados internacionais de matéria tributária. A redação do art. 55, do projeto de lei n. 4.834/1954, possui paridade semântica com os art. 96 e 98, do Código Tributário Nacional vigente.

Nesse diapasão, pergunta-se: por que o legislador se preocupou em conferir primazia aos tratados internacionais no CTN? A resposta reflete-se no cenário histórico internacional e nacional em que o Código Tributário Nacional foi projetado. Durante a elaboração do CTN a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados estava sendo concluída³, um dos pilares dessa convenção internacional é a ideia de adimplemento dos tratados internacionais de boa-fé⁴. Não bastasse essa inspiração internacional, ressalte-se, que na época em o CTN era editado a jurisprudência da Suprema Corte brasileira manifestava entendimento pacífico no sentido da prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna (SANTANA, 2011, p. 40).

Enfim, à luz do art. 98 do CTN, observa-se, que a intenção do legislador era projetar no sistema tributário brasileiro a sobreposição de preceitos derivados dos tratados internacionais em detrimento da legislação doméstica. Todos os acontecimentos históricos

² Nesse rumo o Professor Valerio de Oliveira Mazzuoli aduz que “[...] *A expressão legislação tributária referida pelo art. 98 do CTN tem o seu alcance determinado pelo art. 96 do mesmo Código.*” (MAZZUOLI, 2011, p. 386).

³ “[...] *É que o artigo 98 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), ajusta-se à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969. Os responsáveis pelo Projeto do atual Código Tributário Nacional (Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto) já influenciados pelo movimento internacional da referida Convenção Internacional, idealizaram o artigo 98 do Código Tributário Nacional em plena sintonia com aqueles ditames de interpretação internacional na ordem tributária.*” (ROSSI, 2011, p. 51-52).

⁴ Cf. “*Artigo 26 - Pacta sunt servanda - Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.*” e “*Artigo 27 - Direito Interno e Observância de Tratados - Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.*” (Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, 1969).

ocorridos na época da edição do Código Tributário Nacional convergiram na aplicação do princípio da prevalência dos tratados internacionais (MARTINS, 1995).

3. AS CRÍTICAS AO ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A exegese do art. 98 do CTN é vista por vários ângulos, posicionamentos extremados e conciliadores são propostos na tentativa de extrair dessa norma a sua melhor compreensão.

De encontro com a intensão genuína do legislador⁵, há quem defenda veementemente a redação do art. 98 do Código Tributário Nacional⁶, nesse sentido, insta destacar o posicionamento do Professor Atila de Souza Leão Andrade Junior:

[...] a oração principal do art. 98 dispõe claramente que os tratados e as convenções internacionais de natureza tributária revogam a legislação tributária interna o que reforça ainda mais a tese da predominância dos tratados internacionais tributários sobre as leis internas fiscais. (ANDRADE JUNIOR, 1997, p. 147).

De outro lado, o Professor Hugo de Brito Machado sustenta que: *“Há evidente impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna”* (MACHADO, 2008, p. 86).

Decerto, o debate em torno do uso dos verbos “modificar” e “revogar” gera bastante polêmica na doutrina, a idoneidade jurídica dos tratados e convenções internacionais também foi colocada em cheque por Paulo de Barros Carvalho quando ele aduz que:

[...] Há equívoco incontornável na dicção do art. 98, porquanto não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar ou modificar a legislação interna e sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira. (CARVALHO, 2011, p. 112).

Corroborando esse posicionamento, Sasha Calmon Navarro Coêlho assevera que: *“em verdade não se trata de revogação, mas de paralisia parcial da parte regradada diferentemente pela legislação interna”*. (COÊLHO, 2010, p. 547).

⁵ Conforme já demonstrado no tópico 2, a intensão do legislador era de aplicar o princípio da prevalência dos tratados internacionais. Nesse sentido, o eminente jurista, Aliomar Baleeiro, que participou da comissão para elaboração do Código Tributário Nacional, assegura que: *“O art. 98 do CTN expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente.”* (BALEEIRO, 2006, p. 639).

⁶ É imperioso frisar que o Ex-Ministro do STF e do STJ, Carlos Mário da Silva Velloso, assim expressamente se posiciona: *“No campo tributário, o meu entendimento é no sentido do primado do direito internacional sobre o direito interno.”* (VELLOSO, 2004, p. 37).

De fato, a expressão gênero “revogação” pode ser dividida tecnicamente em ab-rogação (revogação total de uma lei) e em derrogação (revogação parcial dessa mesma lei), a celeuma doutrinária elege o termo “derrogação” como o mais adequado ao art. 98 do CTN⁷ (MAZZUOLI, 2011, p. 387).

Contudo, poderia um tratado internacional derrogar uma lei? O Professor Luciano Amaro discorda⁸, em apartada síntese, ele argumenta que não há derrogação da lei conflitante com o tratado, pois, após a denúncia do tratado os aspectos da lei conflitantes, aqueles casos excepcionados ou especificados pelo tratado, voltam à observar a lei anterior ao tratado (AMARO, 2011, p. 203-205).

Superado o exame das críticas sobre a técnica redacional do art. 98 do CTN, faz-se mister analisar, nesse momento, a outra vertente crítica que discute a constitucionalidade do dispositivo legal supracitado.

A inconstitucionalidade do art. 98 do CTN é defendida sob a alegação de que houve uma usurpação de competências, pois, o texto que pretendia complementar a constituição (lei complementar) definiu uma prevalência dos tratados internacionais que só o constituinte poderia estabelecer (AMARO, 2011, p. 206-207; BORGES, 1984; OZAI, 2003).

Inclusive, por acreditar que não existe nenhum dispositivo constitucional que impeça ao membro do Congresso apresentar projeto que revogue, tácita ou expressamente, uma lei que tenha sua origem em um tratado, no julgamento do Supremo Tribunal Federal do

⁷ Na mesma linha, Alberto Xavier endossa a crítica dissertando assim: [...] *Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.* (XAVIER, 2005, p. 131, apud MAZZUOLI, 2011, p. 387).

⁸ A propósito, insta destacar esse trecho que demonstra seu posicionamento divergente: “[...] *Alberto Xavier afirmou existir aí hipótese de derrogação. Não nos parece que se possa invocar esse instituto. Nem há, nas situações disciplinadas no tratado, fenômeno da revogação da lei interna quando o preceito do tratado afasta a aplicação da norma interna, nem se opera derrogação (revogação parcial) nos casos em que o tratado modifique o regime jurídico emergente da lei interna. Por isso, como assinalamos linhas acima, a eventual denúncia do tratado (afastando o preceito especial ou de exceções nele estabelecido) implica voltarem aqueles casos a submeter-se à aplicação da lei interna anterior ao tratado (com as modificações que ela eventualmente tenha sofrido mercê de outras leis internas). Não se dá aí repristinação; o que ocorre é que perde eficácia a norma especial que afastava da disciplina da norma geral determinada hipótese, fazendo com que esta volte a submeter-se à norma geral.*” (AMARO, 2011, p. 204).

RE 80.004, o Min. Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto chegou a sustentar que a constitucionalidade do art. 98 do CTN é duvidosa (SANTANA, 2011, p. 43).

Sob outro enfoque, a inconstitucionalidade é percebida por alguns através da lesão ao Princípio do Federalismo, alega-se que o art. 98 do CTN interfere na autonomia dos Estados. Além disso, a inconstitucionalidade do dispositivo é suscitada em nome do princípio da lei posterior derroga a anterior, pois, caso haja divergências entre a lei interna e os tratados internacionais o conflito deve ser sempre resolvido com a aplicação da última manifestação do Congresso Nacional, para que assim se consolide a segurança jurídica do ordenamento jurídico brasileiro. (MARTINS, 1995).

De outro lado, há os que se colocam pela constitucionalidade do art. 98 do CTN, no sentido de que esse dispositivo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (HARADA, 2012, p. 495). Nessa passo, asseveram que não há ausência de dispositivo constitucional que proteja os tratados internacionais diante do art. 4º da Constituição Federal que por muitas vezes acaba mitigando os efeitos das omissões atinentes ao processo de incorporação dos tratados ao direito doméstico (SANTANA, 2011, p. 48); perante o art. 5º, § 2º, da Carta Magna, que preconiza que os direitos do contribuinte (direitos e garantias fundamentais), assegurados por tratados internacional, passam à categoria de direito subjetivo material em nível constitucional (HARADA, 2012, p. 308); e defronte do § 3º, desse mesmo artigo, que poderá garantir status constitucional a um tratado que verse sobre direito tributário desde que esse mesmo tratado também se enquadre na categoria dos tratados de direitos humanos (SABBAG, 2012, p. 600).

Ademais, é imperioso observar que o art. 98 do CTN cumpre fielmente a função relativa às leis complementares, que é a de complementar as normas constitucionais como impõe o art. 146, III, da Constituição Federal, transmitindo seu comando à lei ordinária, para que esta observe, na dicção do art. 98 em comento, o comando estabelecido pelos tratados internacionais (MAZZUOLI, 2011, p. 388). Assim sendo, qualquer tentativa legal para tornar ineficaz um tratado internacional de matéria tributária preexistente é que deve ser tida como inconstitucional⁹.

⁹ “[...] a lei posterior que pretenda violar o art. 98 do CTN e revogar (em verdade, tornar ineficaz) o tratado em matéria tributária preexistente, passa a ser inconstitucional, mas não por atacar diretamente o texto da Lei

À guisa de curiosidade, impende salientar que Roque Antonio Carraza já se posicionou pela inconstitucionalidade do art. 98 do CTN (CARRAZA, 2002, p. 204-205), porém, hodiernamente, por entender que os tratados internacionais devidamente aprovados, ratificados e promulgados são fontes primárias do direito tributário, o eminente doutrinador defende a constitucionalidade dessa norma legal (CARRAZA, 2011, p. 248-249).

O debate é fértil, como se nota, contudo, vale destacar que até o presente momento a Suprema Corte brasileira se coloca pela constitucionalidade do art. 98 do CTN¹⁰. Enfim, registre-se que os supostos conflitos ao Princípio do federalismo e ao Princípio da lei posterior derroga a anterior já foram direta e indiretamente enfrentados pelos tribunais brasileiros.

4. O ENFRENTAMENTO E A SUPERÇÃO DOS CONFLITOS

Decerto, o art. 98 do CTN não foi unânime, esse dispositivo instaurou uma série de conflitos para alcançar sua consolidação no ordenamento jurídico brasileiro. A propósito, alguns dos litígios gerados por essa norma legal já foram enfrentados pelos tribunais brasileiros, como no emblemático julgamento do RE 80.004¹¹, pelo STF, o qual assentou, por maioria, que na ocorrência de um conflito entre o tratado e lei posterior, a lei posterior ao tratado deve prevalecer (SANTANA, 2011, p. 42).

Analisando detidamente o voto do Ministro Cunha Peixoto nesse julgamento, que colocou em suspeita a constitucionalidade do art. 98 do CTN, observa-se que sua fundamentação se baseia na doutrina de Triepel para apontar a primazia do direito interno e para definir a Convenção de Genebra como um tratado-contrato¹². Todavia, a doutrina de

Maior, e sim por pretender violar o campo de competência que a Constituição atribuiu, com exclusividade, à legislação complementar (caso de inconstitucionalidade reflexa ou indireta)". (MAZZUOLI, 2011, p. 390).

¹⁰ Não há nenhum julgamento no Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional o art. 98 do CTN até o presente momento.

¹¹ Impende observar que antes do RE 80.004 ser decidido no ano de 1977, a Suprema Corte brasileira se manifestava pela prevalência dos preceitos contidos nos tratados internacionais de matéria tributária, ainda que em conflito com a lei interna, nessa toada, destaque-se a apelação cível n. 9.587 (BRASIL, 1951) e a apelação cível n. 7.872 (BRASIL, 1943).

¹² Para uma melhor contextualização, insta destacar a citação de Triepel feita pelo Min. Cunha Peixoto para demonstrar diante de um caso ocorrido na Itália a possibilidade de equiparar uma lei uniforme a um tratado contratual: "Por um decreto de 1893, o governo italiano exigiu que todos os direitos aduaneiros fossem pagos em metal, ou em meios de liberação análogos. A Suíça reclamou e, apoiando-se na cláusula compromissória do art. 14 do tratado de comércio, provocou a instauração do Tribunal arbitral, previsto para as dificuldades que

Tripel teria sido bem interpretada pelo Min. Cunha Peixoto? Patrícia Grazziotin Noschang acredita que não, em suma, ela aduz que a Convenção de Genebra é um tratado-lei, dessa forma, o objetivo desse tratado é a criação de uma lei uniforme para facilitar o comércio internacional, especialmente, em matéria cambial (NOSCHANG, 2009, p. 109-110).

É importante esclarecer que o julgamento do RE 80.004 apenas investiga a constitucionalidade do art. 98 do CTN como uma questão indireta, não foi alvo desse recurso a declaração de inconstitucionalidade do art. 98 do CTN (BRASIL, 1977). Nesse passo, frise-se, que a posição exarada nesse julgado pela Suprema Corte brasileira conduz a primazia dos tratados sobre dupla tributação em relação à legislação tributária interna, uma vez que esses tratados são tratados-contrato, que abordam assuntos específicos dentro do relacionamento de dois Estados (MAZZUOLI, 2011, p. 390).

Após o RE 80.004, outro julgamento relevante é o do RE 105.606/RJ, do ponto de vista da consagração do princípio da especialidade em matéria tributária como solução do conflito entre lei e tratado internacional (BRASIL, 1985). De fato, consolida-se nesse julgado que o critério que deve ser utilizado para dirimir tais colisões normativas não é o da hierarquia dos tratados internacionais, indubitavelmente, é o da sua especialidade perante as normas internas¹³ (MENDONÇA, 2010, p. 145). Com efeito, nessa direção também seguiu o Superior Tribunal de Justiça¹⁴, destarte, insta enaltecer trechos da ementa do REsp 116.146-7/RS:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. [...] PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO. [...] 7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. 8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. 9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema

surgissem quanto à interpretação e aplicação do tratado. A Itália não aceitou, e, em nossa opinião, com razão, porque a modificação do direito italiano, de que a Suíça se queixava, era apenas modificação do direito interno suposto, não ordenado, pelo tratado de comércio.” (BRASIL, 1977, p. 955-956, apud TRIPEL, 1925, p. 27).

¹³ Apesar da ADI 1.480 não tratar dos tratados internacionais de matéria tributária, inegavelmente, esse precedente corrobora a aplicação do princípio da especialidade em assuntos relativos aos acordos internacionais: “*nesse julgado se reafirma que, para a solução do conflito entre normas internas e internacionais, aplicar-se-á o critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou ainda, quando cabível, o critério da especialidade*” (SANTANA, 2011, p. 43).

¹⁴ O professor Eduardo Sabbag faz um ótimo apanhado da jurisprudência do STJ nesse sentido, frise-se: “*REsp 196.560, REsp 27.728; REsp 37.065; REsp 45.759; REsp 47.244.*” (SABBAG, 2012, p. 598).

normativo interno. [...] 10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. **As demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.** 11. Recurso especial não provido. (BRASIL, 2012; grifo nosso).

Por derradeiro, observa-se que esse recente julgado deixa de lado a discussão de qual norma é anterior ou posterior, pois, para a resolução da antinomia existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno, a aplicação da característica especial presente nos tratados internacionais distancia o comando da norma geral interna (AMARO, 2011, p. 203; BRASIL, 2012). Ademais, ressalte-se que a aplicação do princípio da especialidade já foi reconhecida pela legislação previdenciária brasileira¹⁵ (SABBAG, 2012, p. 599).

No concernente à suposta lesão ao princípio do federalismo pelo art. 98 do CTN, impende esclarecer que nos termos dos art. 21, I, e art. 84, VII, da Constituição Federal, os tratados internacionais são firmados pela República Federativa do Brasil em suas relações externas (DENARI, 2008, p. 152-153), partindo desse pressuposto, percebe-se que inexistente ofensa ao art. 151, III, da Carta Magna, que proíbe a União instituir isenções para tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, uma vez que o “*âmbito de aplicação do art. 151, CF, é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa*” (BRASIL, 2001, apud PAULSEN, 2012, p. 326). A propósito, sob o mesmo ponto de vista o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça possuem vastas e consolidadas jurisprudências¹⁶.

Percebe-se, então, no que tange ao art. 98 do CTN, que a aplicação do princípio da especialidade e o reconhecimento de que não há lesão ao princípio do federalismo, resolve os conflitos em definitivo. Portanto, se torna eficaz em matéria tributária a função harmonizadora dos tratados internacionais (HARADA, 2012, p. 497), o que viabiliza que cada

¹⁵ Destaque-se o art. 85-A da lei 8.212/91, com a redação alterada pela lei n. 9.876/99: “*Art. 85-A. Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial.*” (BRASIL, 1999; grifo nosso).

¹⁶ No STF: RE 229.096/RS e a ADI 1.600, e No STJ: REsp 480.563/RS, AgRg no AG n. 438.449/RJ, REsp 1.169.590/RS, REsp 602725/PR, dentre outros.

vez mais os acordos internacionais possam combater a bitributação, diminuir as tarifas aduaneiras ou alfandegárias, e eliminar as barreiras comerciais entre as partes contratantes¹⁷.

5. CONCLUSÃO

O propósito desse trabalho consistiu em estudar e pesquisar as diversas críticas e entendimentos dos tribunais brasileiros sobre o artigo 98, do Código Tributário Nacional. Por todo o exposto, percebe-se que a compatibilização desse dispositivo com o ordenamento jurídico brasileiro se deu de forma complexa.

Sem dúvidas, o ineditismo almejado de conferir primazia aos tratados internacionais no Código Tributário Nacional é hoje aceito dentro da concepção do princípio da especialidade, contudo, para se chegar a essa adequação a intensão do legislador sofreu duras críticas, desde a técnica redacional inadequada até a sua inconstitucionalidade, muitos argumentos contrários ao art. 98 do CTN foram suscitados.

Analisando todas as críticas, tenho convicção que os argumentos contrários a essa norma legal são plausíveis no ponto tangente a revogação de uma lei interna por um tratado internacional, mesmo quando se acredita na equiparação de tratado e lei, pois, tendo em vista o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/1942), destaque-o: “*A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.*” (BRASIL, 1942), é defeso que um tratado internacional, especializando uma determinada hipótese, possa revogar a legislação doméstica.

Contudo, em se tratando de lei posterior ao tratado internacional, especialmente no âmbito do direito tributário, acredito que qualquer tentativa legal de tornar ineficaz um tratado internacional preexistente é que deve ser tida como inconstitucional, inclusive, essa situação seria um desrespeito a jurisprudência dos tribunais brasileiros e internacionais, insta

¹⁷ Um exemplo prático e corriqueiro disso é o GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio) que o Brasil é Estado-parte, “*na esteira do intitulado tratamento nacional, o GATT prevê uma equivalência de tratamento entre o produto nacional e o produto importado quando ingressa em nosso território.*” (SABBAG, 2012, p. 595). Nessa toada, merece ser explicitado que as Súmulas do STJ n. 20 e 71, e do STF a de n. 575, consolidam o entendimento de que é factível a isenção de tributos (ICMS) nos casos de mercadorias importadas de países signatários do GATT que concedem idêntico tratamento ao similar nacional.

consignar que as normas constitucionais que podem ser feridas nesses casos são os artigos 4º; 5º, §§ 1º ao 3º; 146, III; dentre outros que podem ser aplicados na situação em concreto.

Ao termo das considerações expendidas, percebo que a compatibilização do art. 98 do CTN com o ordenamento jurídico brasileiro se deu em virtude da consagração do princípio da especialidade nos entendimentos exarados pelos tribunais brasileiros. Dessa forma, a interpretação empregada ao dispositivo em comento se adequa aos notórios avanços da política externa brasileira, e conduz ao respeito dos tratados internacionais que versem sobre direito tributário, especialmente, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, os acordos firmados no âmbito do MERCOSUL e das zonas de livre comércio (GATT).

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE JÚNIOR, Attila de Souza Leão. **O novo direito tributário brasileiro**: (contendo as propostas de emendas constitucionais de natureza tributária). São Paulo: Fiúza, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BERRI, Carolina Heloisa Guchel. **Tratados internacionais concessivos de isenção tributária heterônoma**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 84, jan 2011. Disponível em:

<http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8935>. Acesso em 03. mar. 2013.

BORGES, José Alfredo. **Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito**. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v.8, n. 27/28, p. 161-178, jan./jul. 1984. p.172.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil, Poder Executivo.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Apelação Cível 7.872/RS, do Plenário do Supremo Tribunal Federal**. Relator: Ministro Philadelpho de Azevedo, julgada em 11.10.1943. *Arquivo Judiciário*, v. 69, p. 13.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Apelação Cível. 9.587**. 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Lafayette de Andrada. 21 de agosto de 1951. Disponível em: <<http://bit.ly/bt14Gu>>. Acesso em: 08. dez. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de lei n. 4.834, apresentado em 06 de setembro de 1954.** Institui o código tributário nacional. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224724>>. Acesso em: 29 de mar. de 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** 1966.

BRASIL. **Arquivamento do projeto de lei n. 4.834/1954.** Diário do Congresso Nacional (Seção I) de 02/04/1971, p. 46. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD02ABR1971.pdf#page=22>>. Acesso em: 29. mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 80.004, do Plenário do Supremo Tribunal Federal.** Recorrente: Belmiro da Silveira Góes. Recorrido: Sebastião Leão Trindade. Relator: Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 1º de junho de 1977. Disponível em: <<http://bit.ly/aPii7I>>. Acesso em: 24. nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 105.606, do Plenário do Supremo Tribunal Federal.** Recorrente: Estado do Rio de Janeiro Recorrida: Distribuidora de comestíveis disco S/A. Relator: Ministro Rafael Mayer. Brasília, 26 de novembro de 1985. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197419>>. Acesso em 22. abr. 2013.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal. 1988.

BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em 10. abr. 2013.

BRASIL. **Emenda à Constituição nº 45, de 30 de dezembro de 2004.** Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil, Poder Executivo.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 116.146-7/RS, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: COPESUL Companhia Petroquímica do Sul. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 17 de maio de 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200901980512>>. Acesso em 23. abr. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS na Constituição**. Revista de Direito Tributário, n. 46, São Paulo: 1988.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed., São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. Coord. Carlos Valder Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. São Paulo, Resenha Tributária, Coletânea de Imposto de Renda nº 22, jun./1991.

MARTINS, Natanael. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v.3, n. 12, p. 193-201, jul./set. 1995.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. A opção do judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas. Revista CEJ, Brasília, n. 14, p. 112-220. mai./ago. 2001a. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/415/596>>. Acesso em: 16. out. 2012.

MENDONÇA, Laís Maranhão Santos. **O Supremo Tribunal Federal e a relação entre direito interno e direito internacional**. Revista dos Estudantes de Direito da UnB. Brasília. Núm. 9, p. 133-158, Jan. 2010. Disponível em: <<http://www.red.unb.br/index.php/redunb/article/view/7057/5577>>. Acesso em: 11. abr. 2013.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen; RIBEIRO, Maria de Fátima. **O imposto sobre o valor agregado (IVA) no Mercosul e os direitos fundamentais**. Fenakon, 2002. Disponível em: <<http://migre.me/e23kz>>. Acesso em: 8. abr. 2013.

NOSCHANG, Patrícia Grazziotin. **A Teoria de Triepel e o Recurso Extraordinário 80.004**. Revista Ius Gentium - Teoria e Comércio no Direito Internacional, Universidade Federal de Santa Catarina, 2. ed., 2009, Disponível em: <http://www.iusgentium.ufsc.br/revista/ed2/5_Patricia_Noschang.pdf>. Acesso em: 08. abr. 2013.

OZAI, Ivan Ozawa. **As restrições existentes na celebração de tratados internacionais no Direito Tributário**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 62, 1 fev. 2003 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3713>>. Acesso em: 6 abr. 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

ROSSI, Júlio César. **Os tratados internacionais e a sua superioridade: a interpretação do artigo 98 do Código Tributário Nacional à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos tratados**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 186, mar. 2011. p. 43-54.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTANA, Camila Carolina Damasceno. **O controle de constitucionalidade dos tratados internacionais**. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília, v. 22/ 23, n. 12, p. 35-51, dez. 2010./ jan. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37365>>. Acesso em: 26 mar. 2013.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista de Informação Legislativa, v.41, n.162, p. 35-45, abr./jun., 2004. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/id/946/4/R162-06.pdf>>. Acesso em: 01. Abr. 2013.

VIENA. **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**. 1969. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>. Acesso em: 27. fev. 2013.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes e o professor orientador de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas no presente Trabalho de Conclusão de Curso. Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

[BRASÍLIA, 15 de abril de 2013]