

# Relação entre o Direito Doméstico e as Convenções para evitar a Dupla Tributação da Renda no Brasil: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional

Sergio André Rocha

*Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro.*

## *Resumo*

Este artigo analisa a origem histórica do artigo 98 do Código Tributário Nacional, assim como sua constitucionalidade, passando pelo exame de relevantes decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal sobre o tema do relacionamento entre as leis tributárias domésticas e o Direito internacional.

*Palavras-chave:* tratados tributários, descumprimento de tratados, artigo 98 do Código Tributário Nacional, Caso Volvo.

## *Abstract*

This article covers the history of article 98 of Brazil's Tax Code. It also analyzes its constitutionality, examining important decisions issued by the Superior Court of Justice and the Supreme Court about the issue of the interaction between domestic laws and international law.

*Keywords:* tax treaties, treaty override, article 98 of Brazil's Tax Code, Volvo Case.

## **Introdução**

Com a cada vez mais acentuada mundialização dos esforços econômicos, torna-se habitual a submissão das pessoas, físicas ou jurídicas, à potestade tributária de países distintos, fenômeno que muitas vezes dá ensejo à denominada dupla tributação internacional.

De regra, a referida dupla tributação incide sobre a renda auferida pelos agentes econômicos vinculados por elementos de conexão a mais de um país, sendo que, de forma a se evitarem os nefastos efeitos que a mesma acarreta, muitos países têm celebrado tratados com vistas a evitar a dupla tributação da renda, entre os quais o Brasil.

Em linhas gerais, tais tratados têm por finalidade delimitar o campo de exercício legítimo do poder tributário de cada um dos signatários, conciliando seus interesses fiscais e protegendo os contribuintes contra a dupla imposição que ocorreria se ambos os países tributassem, indistintamente, as rendas auferidas por pessoas a eles vinculadas por elementos de conexão.

O Brasil tem celebrado diversos tratados internacionais sobre a tributação da renda e do capital, os quais, em linhas gerais, seguem a Convenção Modelo editada pela Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento

(OCDE), mesmo não figurando o Brasil entre os membros da referida Organização<sup>1</sup>.

Como é cediço, as convenções internacionais tributárias, na medida em que veiculam normas jurídicas, não raro entram em conflito com regras previstas na legislação interna.

Regra geral, nas situações em que o tratado internacional é posterior à legislação interna não há maiores dúvidas quanto à sua prevalência.

Todavia, discute-se intensamente a possibilidade da legislação interna superveniente afastar a aplicação da convenção internacional, configurando o chamado *treaty override*, a violação do tratado.

A questão do *treaty override* no Brasil, no que se refere às convenções internacionais, passa: (a) pela definição da posição hierárquica de tais tratados no ordenamento jurídico pátrio; e (b) pela possibilidade de aplicação do critério de especialidade, caso se conclua pela inexistência de superioridade dos tratados sobre a legislação ordinária.

No que se refere à posição hierárquica das ditas convenções internacionais no ordenamento pátrio, embora haja quem sustente que as mesmas teriam uma posição hierárquica superior à legislação doméstica, por força dos parágrafos 2º e 3º do artigo 5º da Constituição Federal<sup>2</sup>, vimos sustentando posição diversa<sup>3</sup>, de modo que neste texto não tornaremos ao exame da matéria.

Neste texto focarei minha análise no artigo 98 do Código Tributário Nacional - CTN, segundo a qual “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Em razão da jurisprudência que se pacificou no âmbito do Supremo Tribunal Federal desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, no sentido de que os tratados internacionais são incorporados ao ordenamento jurídico pátrio com *status* de lei ordinária, solucionando-se os eventuais conflitos entre a norma de Direito Internacional e a interna com a aplicação dos critérios cronológico e de especialidade, a validade do artigo 98 do CTN tornou-se controvertida.

O Superior Tribunal de Justiça durante algum tempo, até a decisão proferida no Recurso Especial nº 426.945 (publicação no *DJU* em 25 de agosto de 2004), decidia de forma uniforme no sentido de que a regra prevista no artigo 98 somente seria aplicável aos tratados contratuais, negando-se sua aplicação aos ditos tratados normativos, isso independentemente da questionável validade científica dessa classificação. Essa orientação encontrava raízes em decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Mais recentemente, foi proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096-0 (publicação no *Diário da Justiça* em 11 de abril de 2008), decisão na qual a constitucionalidade do artigo 98 foi tratada

<sup>1</sup> Vale notar que as convenções brasileiras são influenciadas por alguns dispositivos da Convenção Modelo da ONU.

<sup>2</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 124.

<sup>3</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 58-69.

como *ratio decidendi* da discussão a respeito da possibilidade de tratado internacional conceder desoneração de tributo estadual, distrital ou municipal.

Independentemente desses debates acerca da prevalência hierárquica das convenções tributárias sobre a legislação fiscal interna brasileira por força do artigo 98, é relevante examinar a questão da solução de eventuais antinomias pelo critério de especialidade.

Como se sabe, via de regra a lei especial anterior prevalece sobre a lei geral posterior. Dessa forma, a caracterização das convenções internacionais de que se cogita como instrumentos introdutórios de regras especiais de tributação no ordenamento jurídico pátrio pode afastar o *treaty override* em um caso concreto de antinomia decorrente da edição de lei ordinária contrária ao tratado.

## 1. Origens do Artigo 98 do Código Tributário Nacional

Até o julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 80.004, o Supremo Tribunal Federal manifestava tendência à adoção de entendimento no sentido de que as normas de Direito Internacional sobrepunham-se ao direito interno, sendo hierarquicamente superiores a estas últimas<sup>4</sup>.

O julgamento do referido Recurso Extraordinário nº 80.004 ocorreu no dia 1º de junho de 1977, data em que a Lei nº 5.172/1966 (Lei sobre o Sistema Tributário Nacional), já declarada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36/1967, havia completado dez anos de vigência.

Dessa forma, quando o Pretório Excelso entendeu por bem consolidar seu posicionamento pela paridade entre as normas internacionais e o direito interno, o legislador já havia introduzido no Código Tributário Nacional norma que prestigiava o posicionamento ainda incipiente da Corte Suprema, segundo o qual predominava a superioridade do Direito Internacional.

Vê-se, portanto, que a análise das razões históricas do artigo 98 é relevante para que se tenha uma melhor compreensão dos fins que se queria alcançar.

### 1.1. Da redação original do artigo 98 no Projeto Oswaldo Aranha

No projeto apresentado pelo Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, o artigo 98, então artigo 55, tinha uma redação que, embora mais longa, basicamente equivalia à atual. Em textual:

“Art. 55. Têm a mesma eficácia da lei tributária os tratados, acôrdos, convenções e demais atos internacionais versando, no todo ou em parte, sôbre a matéria referida no art. 51<sup>5</sup>, celebrados pelo Govêrno 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.”

<sup>4</sup> Para uma revisão da decisão proferida neste julgamento, cf. ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 22-36.

<sup>5</sup> “Art. 51. Lei tributária é todo ato votado pelo Poder Legislativo, versando, no todo ou em parte, sôbre 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.”

Embora o *caput* do artigo 55 estabelecesse que os tratados sobre matéria tributária teriam a mesma eficácia da lei doméstica, o parágrafo único lhes conferia o poder de revogar<sup>6</sup> a legislação federal, estadual ou municipal, devendo ainda, ser observados pela legislação futura. Ou seja, de forma bastante próxima ao que estabelece o artigo 98 do CTN previa o projeto original do Código Tributário a supremacia dos tratados internacionais sobre o direito interno.

### 1.2. O Anteprojeto de Rubens Gomes da Souza

No anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, o artigo 55 passou a 107, e ganhou nova redação:

“Art. 107. São equiparados à lei tributária os tratados, acôrdos, convenções e demais atos internacionais versando, no todo ou em parte, sôbre a matéria referida no art. 1<sup>o</sup>[7], celebrados pelo Govêrno Federal.

Parágrafo Único. Os atos internacionais referidos neste artigo revogam ou modificam, segundo o caso, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e serão observados pela mesma legislação futura, sempre que a matéria nêles regulada esteja compreendida na competência legislativa da União, fixada na Constituição Federal.”

Nota-se que no Anteprojeto de Rubens Gomes de Souza que, como dito, foi o que serviu de base às discussões da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, não foi repetida a regra de supremacia dos tratados internacionais tributários sobre as leis domésticas. De fato, o novo parágrafo único, ao contrário do anterior, não cuida da relação hierárquica entre tais atos normativos, mas, sim, do relacionamento entre os tratados internacionais celebrados pela União Federal com as leis estaduais e municipais. Ou seja, a regra contida neste dispositivo visava garantir a observância dos tratados internacionais pelos Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

### 1.3. O Relatório do Professor Rubens Gomes de Souza

Da leitura do relatório do Professor Rubens Gomes de Souza sobre o projeto de Código Tributário Nacional apresentado pelo Ministro Oswaldo Aranha, nota-se claramente a preocupação que levou à redação do artigo 107 comentado acima: a necessidade de se redigir uma lei sobre normas gerais de Direito Tributário que fosse observada por todos os entes federados<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> A utilização do verbo “revogar” tem gerado diversas críticas por parte da doutrina. Cf. ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 74.

<sup>7</sup> “Art. 1<sup>o</sup> Este Código determina, com fundamento na alínea ‘b’ do inciso XV do art. 5<sup>o</sup> da Constituição Federal, as normas gerais de direito financeiro relativas à instituição, cobrança, arrecadação e fiscalização dos tributos, aplicando-se suas disposições, na ausência de ressalva expressa, igualmente à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Territórios e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar que observará o disposto no Título I do Livro III.”

<sup>8</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 81.

Rubens Gomes de Souza reafirmava o caráter do CTN de lei nacional, salientando que “uma peculiaridade do Código Tributário brasileiro, que o distinguirá de todos os demais da mesma natureza, é justamente o caráter nacional decorrente da sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação”<sup>9</sup>.

Foi exatamente esta preocupação de Rubens Gomes de Souza com a criação de regras que fossem seguidas de forma uniforme pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelo Município que o guiou na redação do parágrafo único do artigo 107 de seu anteprojeto.

Nada obstante, conforme mencionado pelo próprio Rubens Gomes de Souza, “maior problema era apresentado pela regra da supremacia do tratado sobre a lei ordinária, inclusive estadual e municipal, com que concordam as sugestões 13, 129 e 130, ao contrário das sugestões 478, 623, 636, 705 e 897, que lhe opuseram objeções de ordem constitucional”<sup>10</sup>. Será a revelação dos nomes por trás destes números que esclarecerá a origem do artigo 98 do CTN.

#### 1.4. As sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional

Ao analisarmos as sugestões mencionadas por Rubens Gomes de Souza, encontramos a origem do artigo 98 como se encontra hoje redigido.

A primeira sugestão, de número 13, não cuidava da questão da hierarquia entre tratados e direito interno, mas, sim, da possibilidade daqueles tratarem de tributos estaduais, distritais e municipais. Tal sugestão, apresentada por Jeronimo S. Vervloet, dizia que se deveria “suprimir no art. 107 o final do § único, a partir das palavras ‘sempre que’”, argumentando, para tanto, que “a competência federal no campo internacional deve ser ampla; deve-se resguardar o direito da União de, por meio de tratados, tomar providências que normalmente competiriam aos Estados. A União pode ter interesse, p. ex., em conceder isenção de tributos estaduais ou municipais em acordo recíproco com país estrangeiro, em troca de vantagens correspondentes no país com que se contrate. O direito da União obrigar os Estados na esfera internacional é reconhecido nos Estados Unidos.”<sup>11</sup>

Como esta sugestão se referiu mais à concessão das isenções heterônomas por tratado, vê-se, que a chave para a redação do artigo 98 está nas sugestões 129 e 130, ambas da lavra de um dos grandes do Direito Tributário brasileiro, Gilberto de Ulhôa Canto.

A sugestão de Ulhôa Canto, de número 129, referiu-se à redação da parte inicial do artigo 107, que dizia que os tratados tributários seriam *equiparados* à lei tributária. Para o citado tributarista o artigo deveria dizer apenas “terão a mesma

<sup>9</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de, Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, 1954, p. 89-90.

<sup>10</sup> Cf. SOUZA, Rubens Gomes de, Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, 1954, p. 166.

<sup>11</sup> Cf. Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 412.

eficácia e obrigatoriedade (...)", já que "os atos internacionais são preeminentes e não equiparáveis à lei tributária"<sup>12</sup>.

Por sua vez, na sugestão 130, dizia Ulhôa Canto que o parágrafo único do artigo 107 deveria "declarar o efeito revogatório ou modificativo dos atos internacionais, também quanto à legislação tributária da União e não apenas a dos Estados e Municípios", fazendo posteriormente uma referência às sugestões 77 e 127 por ele também apresentadas.

Na sugestão 77, por fim, esclarece-se a razão pela qual Ulhôa Canto sustentou que o artigo 107 tivesse redação que garantisse a supremacia dos tratados internacionais tributários sobre o direito doméstico. Esta nota era sobre o artigo 4º<sup>13</sup> do anteprojeto, o qual elencava as fontes de onde poderiam provir limitações à competência tributária, sendo que os tratados internacionais apareciam no inciso III, depois das leis. Sugeriu então Ulhôa Canto que os incisos II e III fossem trocados de ordem, para que os tratados aparecessem em primeiro lugar, com o objetivo de se "reconhecer a preeminência ao tratado sobre a lei interna, como admitido pelo Supremo Tribunal Federal"<sup>14</sup>.

Aqui, finalmente, descortina-se a origem histórica do artigo 98: o reconhecimento da supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a lei fiscal doméstica decorreu de uma interpretação de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal àquela época<sup>15</sup>.

Exatamente pelo motivo mencionado por Ulhôa Canto, ou seja, em razão da tomada de posição pela Suprema Corte, desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, pela paridade entre o direito internacional e o direito interno, que já afirmamos, em outro trabalho, que o artigo 98 *é decorrência de um açodamento do legislador tributário, que no exercício do futurismo tentou antever qual seria a posição que se cristalizaria na Corte Suprema*. Tivesse o Código sido elaborado após 1977 e a regra em comento muito provavelmente não existiria<sup>16</sup>.

### 1.5. A posição contrária na Comissão

A posição contrária à de Ulhôa Canto foi defendida pela Prefeitura de São Paulo, que na Sugestão nº 478 manifestou-se contra o reconhecimento da possibilidade de concessão de desoneração de tributos estaduais, distritais e municipais

<sup>12</sup> Cf. Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 426.

<sup>13</sup> "Art. 4º A competência tributária não sofre outras limitações além das que decorram: I - Da Constituição Federal, das Constituições dos Estados ou das Leis Orgânicas dos Municípios; II - Das leis tributárias federais, estaduais ou municipais, regulamentares de disposições da Constituição Federal, das Constituições dos Estados ou das Leis Orgânicas dos Municípios, relativas à competência tributária; III - Dos acordos, tratados, convenções ou outros atos internacionais referidos no artigo 107 e dos convênios referidos no artigo 108."

<sup>14</sup> Cf. Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 421.

<sup>15</sup> Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. "Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração". *Revista Forense* v. 267. Rio de Janeiro: Forense, julho/setembro de 1979, p. 27.

<sup>16</sup> Cf. RÓCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 73.

por tratado, sustentando que o parágrafo único do artigo 107 deveria ser revisto, já que “prescreve medida que não encontra o necessário apoio na Constituição, implicando, sem dúvida, violação da autonomia municipal, expressamente assegurada no artigo 28 do Estatuto Básico”<sup>17</sup>.

A mesma linha de entendimento foi sugerida pelo Município de Marília (Sugestão nº 623), pelo Governo do Estado de São Paulo (Sugestão nº 636), por Carlos da Rocha Guimarães (Sugestão nº 705) e pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (Sugestão nº 897). Contudo, nenhuma dessas sugestões foi muito elaborada, e todas acabaram sendo rejeitadas pela comissão.

Vistas as posições que resultaram na redação atual do artigo 98, cumpre-nos adentrar na análise de sua compatibilidade constitucional.

## 2. Análise quanto à Compatibilidade do Artigo 98 com a Constituição Federal

O grande problema relacionado ao artigo 98 do Código Tributário Nacional é que *o mesmo nasceu para ser neutro, indiferente, mera reprodução legislativa do posicionamento que seria acolhido pelo Supremo Tribunal Federal.*

Esta origem do artigo 98 foi reportada pelo próprio Ulhôa Canto em artigo posterior, de onde extraímos a seguinte passagem:

“(...) O artigo consagrou o princípio que ao tempo do Código era tranqüilamente aceito pela jurisprudência dos nossos tribunais. (...) Por volta de 1942, por aí, ou antes, talvez, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso, que por coincidência era um caso de direito tributário, em que se invocava um tratado de comércio e navegação entre o Brasil e o Uruguai, em abono do reconhecimento de isenção de Imposto de Importação, e tendo como relator essa figura exponencial que foi Philadelfo Azevedo, firmou o princípio da prevalência do tratado, muito embora após a sua promulgação várias leis de caráter geral tivessem estabelecido a incidência do Imposto de Importação. Considerou a Corte que essas leis não eram poderosas o bastante para tornar sem efeito a norma isentiva do tratado, porque este, depois de aprovado pelo Brasil, pela forma que a Constituição prevê, se integra na legislação interna, mas tem pré-eminência sobre as normas nacionais contrárias, até que seja denunciado. A esta orientação o Supremo Tribunal Federal se ateu por muitos anos. *Quando elaboramos o anteprojeto do CTN consignamos o princípio, porque tínhamos plena convicção de que além de prevalecer na jurisprudência, era certo. Acontece que, recentemente, em 1º de junho de 1977, julgando o RE nº 80.004, o Supremo Tribunal Federal mudou de posição, contra o voto do relator, Min. Xavier de Albuquerque (‘RTJ’, vol. 83, os. 809 e segs.)*”<sup>18</sup> (Destaque nosso)

Exatamente pelo motivo mencionado por Ulhôa Canto, ou seja, em razão da tomada de posição pela Suprema Corte, desde o julgamento do Recurso Extraor-

<sup>17</sup> Cf. Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 474.

<sup>18</sup> Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração”. *Revista Forense* v. 267. Rio de Janeiro: Forense, julho/setembro, 1979, p. 27.

dinário nº 80.004, pela paridade entre o direito internacional e o direito interno, que já afirmamos, em outro trabalho, que o artigo 98 *é decorrência de um aqodamento do legislador tributário, que no exercício do futurismo tentou antever qual seria a posição que se cristalizaria na Corte Suprema*. Tivesse o Código sido elaborado após 1977 e a regra em comento muito provavelmente não existiria<sup>19</sup>.

Contudo, na medida em que a Corte Suprema posteriormente acolheu posição diversa, o mencionado dispositivo teve depositada sobre seus ombros a responsabilidade de ser “a norma” que, em linha com as posições doutrinárias majoritárias e a experiência estrangeira, teria acolhido a supremacia do Direito das Gentes sobre as leis domésticas. De ator coadjuvante de menor importância, sem falas no *script*, o artigo 98 viu-se elevado a protagonista, com todos os holofotes voltados para sua frente.

A pergunta que resta, nesse cenário, é: o artigo 98 do Código Tributário Nacional é constitucional?

A maioria dos estudiosos do assunto sustenta posição no sentido da constitucionalidade do artigo 98, a qual decorreria do fato de estar este inserido no Código Tributário Nacional, o qual, a partir da Constituição Federal de 1988, passou a ter estatura de lei complementar, veiculando as normas gerais de Direito Tributário na forma do artigo 146 da Constituição Federal<sup>20</sup>.

Seguindo essa linha de entendimentos, o artigo 98 seria norma introdutora de uma limitação ao legislador ordinário de exercer sua competência desconsiderando as regras pactícias. Nas palavras de Heleno Taveira Tôrres, a segunda par-

<sup>19</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 73.

<sup>20</sup> Sustentando a constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional, espessamente ou de forma implícita, mediante a aceitação de seus efeitos, cf. GODOI, Marciano Seabra de. “Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no Direito brasileiro”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1.001-1.002; e SILVA, Felipe Ferreira. *A relação entre a ordem jurídica e os tratados internacionais*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 127; e TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 578; e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 549; e TAVOLARO, Agostinho Toffoli. “A supremacia dos tratados internacionais em face da legislação interna”. *Revista de Direito Tributário de de Finanças Públicas* nº 44. São Paulo: LexMagister, maio/julho de 2002, p. 52-55; e NEVES, Marcio Calvet. “A comparative analysis on the relationship between tax treaties and domestic law in the United States and in Brazil: a testimony to the imperfection of the bilateral treaty network”. *Revista de Direito Empresarial Ibmec* v. 2. Rio de Janeiro, 2004, p. 155-157; e CAMINHA, Maria do Carmo Puccini. “Os tratados internacionais tributários e a eficácia de suas normas no ordenamento jurídico brasileiro”. *Revista de Direito Tributário e Finanças Públicas* nº 41. São Paulo: LexMagister, novembro/dezembro de 2001, p. 37-38; e MARTINS, Natanael. “Tratados internacionais em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 54. São Paulo: Malheiros, outubro/dezembro de 1990, p. 105-106; MACHADO, Hugo de Brito. “Tratados e convenções internacionais em matéria tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93. São Paulo: Dialética, junho de 2003, p. 31; e FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul*. 3. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 47; GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 191; SOUZA, Hamilton Dias de. “Tratados Internacionais - OMC e Mercosul”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 27. São Paulo: Dialética, dezembro de 1997, p. 36-37; e ALBUQUERQUE, Simone Gasperin de. *Isenção por meio de tratados internacionais e autonomia tributária*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 191; e CALIENDO, Paulo. *Estabelecimentos permanentes em Direito Tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005, p. 171; e BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 77.



te desse dispositivo “é uma restrição ao sistema, quanto à produção normativa, posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, coarctando qualquer possibilidade de futura ad-rogação ou derrogação por parte de lei interna às convenções em espécie”<sup>21</sup>.

Alberto Xavier postula entendimento no mesmo sentido, com a especificidade de afirmar que o artigo 98 insere-se no artigo 146 da Constituição por regular limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>22</sup>. O entendimento pela constitucionalidade do dispositivo é sustentado também por Francisco Rezek<sup>23</sup>.

Por mais respeitáveis que sejam as opiniões daqueles que sustentam a posição acima, não conseguimos nos filiar à mesma, e a razão para isso é que *nos parece irrazoável alegar que o Código Tributário Nacional está complementando a Constituição ao estabelecer uma supremacia dos tratados internacionais sobre o direito interno que não se encontra prevista na Lei Maior*.

Acolhendo aqui as lições de Celso Ribeiro Bastos, pode-se asseverar que a noção clássica de lei complementar é no sentido de que seria esta “norma voltada a integrar outra de sede constitucional que, por razões de conveniência do próprio constituinte, foi vazada em termos não suscetíveis de cumprimento pelos agentes não legislativos (inclusive o próprio Judiciário), ante a dose descomunal de discricção que enfeixa”<sup>24</sup>.

O próprio Celso Bastos afirma que essa noção clássica acerca das leis complementares não corresponde ao papel hodiernamente assumido pelas mesmas, já que há situações em que as leis complementares mais executam a Constituição do que a integram<sup>25</sup>.

Todavia, temos que as leis complementares têm por propósito dar um passo adiante na concretização das regras e princípios constitucionais, e não dos mesmos se divorciar<sup>26</sup>.

Sabe-se que hodiernamente foi superada a questão referente à suposta existência de uma superioridade hierárquica entre as leis complementares e as leis ordinárias.

Nada obstante, mesmo não havendo uma relação de supremacia entre essas duas espécies do gênero lei, é de se salientar que em algumas situações temos uma lei complementar exercendo um papel de guia do legislador ordinário, não podendo este se divorciar das previsões naquela contidas. Esse é o caso do Código

<sup>21</sup> Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*, 2001, p. 581; e VELLOSO, Carlos Mario da Silva. “O Direito Internacional e o Supremo Tribunal Federal”. In: BRANT, Leonardo Nemer Caldeira (org.). *O Brasil e os novos desafios do Direito Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 424.

<sup>22</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 132. No mesmo sentido, cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Tratados internacionais em matéria tributária”. *Direito Tributário atual* nº 3. São Paulo: Dialética, 1982, p. 354-355.

<sup>23</sup> Cf. REZEK, José Francisco. “Jurisprudência do Supremo e Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário* nº 37. São Paulo: Malheiros, julho/novembro de 1986, p. 122-123.

<sup>24</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. *Lei complementar: teoria e comentários*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 24.

<sup>25</sup> Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. Ob. cit., 1999, p. 45-46.

<sup>26</sup> Cf. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 243-244.

Tributário Nacional, que limita a ação do legislador ordinário ditando balizas ao seu labor.

Por tal razão o Ministro Carlos Velloso distingue as leis complementares entre aquelas que fundamentam a validade de outros atos normativos e aquelas que não fundamentam a validade de outros atos normativos, afirmando que “as do primeiro grupo ostentam superioridade hierárquica sobre os atos normativos cuja validade encontra fundamento naquelas leis complementares”<sup>27</sup>.

Nessa ordem de ideias, partindo-se da premissa de que o Código Tributário Nacional trata-se de lei ordinária com *status* de complementar, a qual veicula uma série de limitações ao legislador ordinário, impõe-se reconhecer que tais limitações somente serão válidas e eficazes quando compatíveis com a Constituição e então tornamos a repetir que na Lei Maior não há qualquer previsão que indique a supremacia do Direito das Gentes sobre as regras de direito interno.

Diz-se que a legitimidade do artigo 98 é decorrência de se encontrar o mesmo encartado na lei complementar que traz normas gerais de Direito Tributário. Contudo, a previsão da supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre o direito interno não parece inserir-se no conjunto das normas gerais de Direito Tributário.

Afirma-se que o artigo 98 trataria de uma limitação ao poder de tributar. Ora, o artigo 146 ao estabelecer caber à lei complementar tratar das limitações ao poder de tributar refere-se àquelas que se encontram previstas no texto constitucional, *entre as quais não está elencada a situação de que se cogita*. Assim, de forma alguma se trata o artigo 98 de regra que veicula a regulamentação de uma limitação ao poder de tributar.

Dessa forma, somos da opinião de que o artigo 98 do Código Tributário Nacional não é compatível com a Constituição Federal. Na verdade, cremos que tal artigo já nasceu inconstitucional<sup>28</sup>.

É possível concluir, portanto, que o artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao pretender estabelecer a supremacia dos tratados internacionais tributários sobre a legislação interna, usurpou competência da Constituição Federal de impor limites ao legislador ordinário sobre esta matéria, não podendo ser considerado compatível com a Carta Política.

A despeito da opinião sustentada neste trabalho, *é importante destacarmos que a inconstitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional nunca foi enunciada pelo Supremo Tribunal Federal*.

<sup>27</sup> Cf. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “Lei complementar tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 88. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 22.

<sup>28</sup> Nesse mesmo sentido, cf. CARRAZZA, Roque Antonio. “Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais”. *Revista de Direito Tributário* nº 64. São Paulo, 1995, p. 186; e CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 218-219; e LOURENÇO, Vladimir Rossi. “Tratados, convenções internacionais e tributação”. *Revista de Direito Tributário* nº 37. São Paulo: Malheiros julho/setembro de 1986, p. 172; HORVATH, Estevão; e CARVALHO, Nelson de Ferreira. “Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?” *Revista de Direito Tributário* nº 64. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 267; e AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 178; e SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: métodos de solução de conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 54.

Do contrário, a Corte Suprema em várias decisões reconheceu a aplicabilidade do artigo 98, *embora tenha limitado seu alcance aos denominados tratados contratuais, afastando de seu alcance os ditos tratados normativos*.

Após a Constituição Federal de 1988 essa linha de entendimentos também foi acolhida de forma expressa em diversas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nada obstante, em 22 de junho de 2004, foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça o Recurso Especial nº 426.945, no qual a Corte adotou postura que rompe com a tradição das decisões tanto do Superior Tribunal de Justiça como do Supremo Tribunal Federal, seguindo entendimento que vai na linha da prevalência do Direito Internacional sobre o direito interno.

A seguir analisaremos essas posições, iniciando pela tradicional distinção entre tratados normativos e tratados contratuais para fins de aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

### **3. As Decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça e a Classificação dos Tratados em Normativos e Contratuais**

Ao se examinarem os votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, verifica-se que já naquela ocasião houve quem se pronunciasse a respeito da constitucionalidade e alcance do artigo 98 do Código Tributário Nacional<sup>29</sup>.

O entendimento então prevalecente foi aquele sustentado pelos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra, para quem a constitucionalidade do artigo 98 dependeria da limitação de sua aplicação aos chamados tratados contratuais<sup>30</sup>.

Essa orientação foi afirmada pelo Pretório Excelso nos autos dos Recursos Extraordinários nº 100.105 (publicação no *DJU* em 27 de abril de 1984) e nº 99.376 (publicação no *DJU* em 27 de abril de 1984), ambos relatados pelo Ministro Moreira Alves, onde se deixou registrado que “em se tratando de tratado de natureza contratual, não há dúvida de que se lhe aplica o disposto no artigo 98 do C.T.N.”

O entendimento quanto à aplicação restrita do artigo 98 aos tratados contratuais posteriormente migrou do Supremo Tribunal Federal para o Superior Tribunal de Justiça.

Com efeito, analisando-se as decisões desta corte, localiza-se, em várias delas, a menção expressa à exegese do artigo 98 no sentido acima apontado.

<sup>29</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*, 2007, p. 22-36.

<sup>30</sup> Tratados normativos são aqueles por intermédio dos quais pretendem os pactuantes criar uma norma jurídica à qual se encontrarão submetidos. Já os tratados contratuais são aqueles em que o fim buscado não é propriamente o estabelecimento de regras de direito objetivo, mas, sim, gerar direitos e deveres para as partes pactuantes, mediante a celebração de instrumento sinalagmático cuja finalidade é a conciliação dos interesses divergentes das partes. Na elucidativa lição de Fausto de Quadros e André Gonçalves Pereira, “no tratado-lei dá-se a criação de uma regra de Direito pela vontade conforme das partes. No tratado-contrato as vontades são divergentes, não surgindo assim a criação de uma regra geral de Direito, mas a estipulação recíproca das respectivas prestações e contraprestações. Essa classificação tem certa analogia com os termos correspondentes no Direito interno.” (Cf. QUADROS, Fausto de; e PEREIRA, André Gonçalves. *Manual de Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 182)

Esse foi o entendimento acolhido no recente julgamento pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial nº 228.324 (publicação no *DJU* em 1º de julho de 2005), cuja ementa encontra-se transcrita a seguir:

“Tributário. Imposto sobre Operações Financeiras. Operações de Câmbio Relativas à Guia de Importação. Protocolo de Proteção Comercial Brasil-Uruguai. Não-incidência.

1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN.

2. Recurso especial não-provido.”

São várias as decisões do Superior Tribunal de Justiça que se orientam nessa linha de entendimentos, podendo-se citar aquelas proferidas nos seguintes processos: Recurso Especial nº 34.932 (publicação no *DJU* em 13 de setembro de 1993); Recurso Especial nº 37.065 (publicação no *DJU* em 21 de fevereiro de 1994); Recurso Especial nº 45.759 (publicação no *DJU* em 6 de junho de 1994); Recurso Especial nº 47.244 (publicação no *DJU* em 27 de junho de 1994); Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 67.007 (publicação no *DJU* em 28 de abril de 1997); e Recurso Especial nº 196.560 (publicação no *DJU* em 10 de maio de 1999).

Em diversas outras oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça utilizou o artigo 98 do Código Tributário Nacional para atribuir superioridade a tratado internacional, isso sem mencionar expressamente a sua aplicação restrita aos tratados contratuais.

Todavia, em todos esses casos se estava apreciando, efetivamente, conflitos com tratados que se enquadram na noção de tratado contratual, como, por exemplo, o Acordo de Complementação Econômica nº 14, entre Brasil e Argentina.

Decisões nessa linha foram proferidas nos seguintes processos: Recurso Especial nº 154.092 (publicação no *DJU* em 2 de março de 1998); Recurso Especial nº 7.517 (publicação no *DJU* em 23 de novembro de 1998); Recurso Especial nº 104.566 (publicação no *DJU* em 7 de junho de 1999); Recurso Especial nº 209.526 (publicação no *DJU* em 25 de junho de 2000); e Recurso Especial nº 480.563 (publicação no *DJU* em 3 de outubro de 2005).

Diante do exposto, pode-se afirmar que a jurisprudência dos tribunais superiores tradicionalmente reconheceu a aplicabilidade do artigo 98, limitando, entretanto, sua aplicação aos denominados tratados contratuais.

Ácidas críticas foram apresentadas contra as decisões que utilizam a distinção entre tratados contratuais e tratados normativos para fundamentar uma limitação ao alcance do artigo 98 do Código Tributário Nacional, muitas das quais se fundamentam na falta de juridicidade da própria classificação<sup>31</sup>.

Realmente, é longa a lista de juristas que nega qualquer validade à classificação dos tratados internacionais em tratados contrato e tratados normativos. Como acentuam Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier e Alain Pellet, tal distinção

<sup>31</sup> Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. “O § 2º do art. 5º da Constituição Federal”. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 135.

“é uma das mais clássicas na doutrina, mas também uma das mais controversas. Apresenta certo interesse histórico e sociológico, mas não possui qualquer alcance jurídico: não existe um regime jurídico próprio para cada uma dessas categorias de tratados; aliás, como poderia ser de outro modo, se um mesmo tratado pode ter um caráter misto, ser uma amálgama de disposições dos dois tipos.”<sup>32</sup>

Nada obstante, embora seja grande o número de juristas que repudiam a distinção entre tratados contratuais e tratados normativos, não há como sustentar que a classificação seja por todos rejeitada.

Verdross trazia a distinção entre tratados lei e tratados contrato em sua obra<sup>33</sup>, o mesmo fazendo Antonio Truyol<sup>34</sup>.

Na doutrina nacional, Hildebrando Accioly<sup>35</sup>, Luis Ivani de Amorim Araújo<sup>36</sup>, José Dalmo Fairbanks Belfort de Mattos<sup>37</sup>, Amílcar Castro<sup>38</sup>, Irineu Strennger<sup>39</sup>, Bruno Pereira Yepes<sup>40</sup>, Adherbal Meira Mattos<sup>41</sup>, Roberto Luiz Silva<sup>42</sup>, Carlos Roberto Husek<sup>43</sup>, Valerio de Oliveira Mazzuoli<sup>44</sup> e Oliveiros Litrento<sup>45</sup> também trazem a classificação, sem lhe apresentar oposição.

Internacionalistas portugueses contemporâneos permanecem trazendo a classificação e, com alguma ressalva, aceitam-na. Esse é o caso de Jorge Miran-

<sup>32</sup> Cf. DINH, Nguyen; DAILLER, Patrick; e PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. 2. ed. Tradução Vítor Marques Coelho. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2003, p. 124. Nesse mesmo sentido, cf. REZEK, J. F. *Direito Internacional Público*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 28; e MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. V. 1. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 131; e MELLO, Celso D. de Albuquerque. “O § 2º do art. 5º da Constituição Federal”. Ob cit., p. 27; REUTER, Paul. *Introducción al Derecho de los Tratados*. Tradução Eduardo Soárez. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 40; DEL VECHIO, Giorgio. *Filosofía del Derecho*. Barcelona: Bosch, 1997, p. 391; BROWNLIE, Ian. *Princípios de Direito Internacional Público*. Tradução Maria Manuela Farrajota et. al. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 656-657.

<sup>33</sup> Cf. VERDROSS, Alfred. *Derecho Internacional Publico*. Tradução Antonio Truyol y Serra. Madri: Aguilar, 1955, p. 126.

<sup>34</sup> Cf. TRUYOL, Antonio. *Noções fundamentais de Direito Internacional Público*. Tradução de Ehrhardt Soares. Coimbra: Armenio Amado, 1952, p. 92.

<sup>35</sup> Cf. ACCIOLY, Hildebrando; e SILVA, G. E do Nascimento e. *Manual de Direito Internacional Público*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 24.

<sup>36</sup> Cf. ARAÚJO, Luis Ivani de Amorim. *Curso de Direito Internacional Público*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 35.

<sup>37</sup> Cf. MATTOS, José Dalmo Fairbanks Belfort de. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 46-47.

<sup>38</sup> Cf. CASTRO, Amílcar. *Direito Internacional Privado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101.

<sup>39</sup> Cf. STRENGER, Irineu. *Direito Internacional Privado*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2000, p. 111.

<sup>40</sup> Cf. YEPES, Bruno Pereira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 62-63.

<sup>41</sup> Cf. MATTOS, Adherbal Meira. *Direito Internacional Público*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 114.

<sup>42</sup> Cf. SILVA, Roberto Luiz. *Direito Internacional Público*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 52-53.

<sup>43</sup> Cf. HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 6. ed. São Paulo: Ltr, 2006, p. 60.

<sup>44</sup> Cf. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: RT, 2006, p. 123-124.

<sup>45</sup> Cf. LITRENTO, Oliveiros. *Curso de Direito Internacional Público*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 108.

da<sup>46</sup>, Jorge Bacelar Gouveia<sup>47</sup>, André Pereira Gonçalves e Fausto de Quadros<sup>48</sup>, que acentuam que se ainda há interesse na classificação em questão é por conta da hermenêutica dos tratados internacionais.

Nessa ordem de ideias, cremos que não se pode dizer que a classificação dos contratos em contratuais e normativos seja completamente ignorada pela doutrina internacionalista. Parece-me valer aqui a máxima de que classificações não são boas nem ruins, mas úteis ou inúteis.

Feitos esses comentários, cumpre-nos indagar acerca da classificação das convenções para evitar a dupla tributação da renda. Seriam estas tratados normativos ou contratuais?

Embora as convenções para evitar a dupla tributação da renda tenham fins diversos<sup>49</sup>, parece-nos que em última instância tais tratados contêm normas jurídicas decorrentes de negociações quanto à repartição de receitas e renúncias tributárias.

Alguns especialistas têm sustentado que tais convenções seriam classificáveis como tratados contrato. Dessa forma, mesmo em se considerando a distinção feita pelo Superior Tribunal de Justiça no que tange ao alcance do artigo 98 do Código Tributário Nacional, esta disposição seria aplicável no caso das convenções para evitar a dupla tributação da renda.<sup>50</sup>

Todavia, mesmo sendo os tratados em questão, via de regra, negociados bilateralmente, diante das características particulares de cada um dos Estados Contratantes, parece-nos que as convenções para evitar a dupla tributação da renda estão muito mais próximas de veicular regras jurídicas a serem observadas pelos residentes de cada um dos Estados, de modo que em nossa opinião seriam classificáveis como tratados lei.

Esse entendimento é corroborado pelo magistério de Klaus Vogel e Rainer Prokisch que, ao comentarem o relatório dos Estados Unidos da América na Convenção da IFA em Florença (1993), afirmaram concordar com o representante americano quando este defende que as convenções para evitar a dupla tributação da renda são uma avença contratual que implica concessões mútuas. “Mesmo assim - prosseguem Vogel e Prokisch - acreditamos que não deva ser negligenciado que as convenções para evitar a dupla tributação não apenas criam direitos e

<sup>46</sup> Cf. MIRANDA, Jorge. *Curso de Direito Internacional Público*. Cascais: Principia, 2002, p. 61- 62.

<sup>47</sup> Cf. GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 171-172.

<sup>48</sup> Cf. PEREIRA, André Gonçalves; e QUADROS, Fausto de. *Manual de Direito Internacional Público*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 182-183.

<sup>49</sup> Para uma análise dos fins visados pelas convenções, cf. ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para evitar a bitributação da renda*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 74-89.

<sup>50</sup> Nesse sentido, cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*, 2004, p. 137; GODOI, Marciano Seabra de. *Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no Direito brasileiro*. 2003, p. 1.004; e SCHOUERI, Luís Eduardo. “Acordos de bitributação e lei interna - investimentos na Ilha da Madeira - efeitos da Lei nº 9.249/95”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 17. São Paulo: Dialética, fevereiro de 1997, p. 99-100; e SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 77; e KATZ, Stanley I. “National Report: United States of America”. IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: interpretation of Double Taxation Conventions* v.78a. Deventer: Kluwer Law International, 1993, p. 649.

obrigações dos Estados Contratantes, mas também têm uma implicação direta para os contribuintes, cujos planejamentos fiscais dependem da definitividade e confiabilidade das provisões do tratado. Autoridades fiscais nacionais e cortes aplicam essas convenções da mesma forma que aplicam leis, e assim os termos usados nas convenções se tornam termos legais. Ademais, convenções hoje devem seguir, em grande parte, os modelos da OCDE e das Nações Unidas, e portanto perdem parte de sua característica de acordos recíprocos e se movem mais para perto dos tratados lei.”<sup>51</sup>

Vê-se, portanto, que não há como afirmar com segurança que as convenções para evitar a dupla tributação da renda seriam tratados contratuais.

Por outro lado, parece ser procedente a crítica à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quando busca limitar a aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional aos tratados contrato.

Com efeito, ou se reconhece a incompatibilidade constitucional deste dispositivo, como sustentado neste trabalho, ou se parte para sua aplicação sem a pretendida inserção de restrição que não se encontra expressa na própria disposição. Concordamos, portanto, com Paulo Caliendo, quando, ao comentar esta questão, afirma: “inexistem razões para o *aplicador* a tratar de modo diferenciado o que o legislador não diferenciou”<sup>52</sup>.

Conforme já mencionado, embora essa distinção tenha se estabelecido no Superior Tribunal de Justiça ao longo dos anos, foi a mesma posta de lado no julgamento do Recurso Especial nº 426.945, examinado a seguir.

#### **4. Analisando a Decisão Proferida no Recurso Especial nº 426.945 (“Caso Volvo”)**

A decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 426.945 trata-se de uma das decisões mais importantes referentes à matéria ora sob exame, especialmente porque pela primeira vez um caso em que se discutia um conflito entre uma norma interna e uma convenção para evitar a dupla tributação da renda foi objeto de análise<sup>53</sup>.

Com efeito, nos autos do referido processo discutia-se acerca do conflito entre a regra insculpida nos artigos 75 e 77 da Lei nº 8.383/1991 e o disposto nos artigos 10 e 24 da Convenção para evitar a Dupla Tributação da Renda celebrada entre o Brasil e a Suécia. Expliquemos melhor.

De acordo com o referido artigo 75, “sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido,

<sup>51</sup> Cf. VOGEL, Klaus; e PROKISCH. “Rainer G. General Report”. IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: interpretation of Double Taxation Conventions* v.78a. Deventer: Kluwer Law International, 1993, p. 67-68.

<sup>52</sup> CALIENDO, Paulo, *Estabelecimentos permanentes em Direito Tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005, p. 174.

<sup>53</sup> Há estudo sobre a decisão em comento, de autoria de André Elali, cf. ELALI, André. “Direito Tributário numa economia globalizada - tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 68. São Paulo: LexMagister, maio/junho de 2006, p. 289-310.

de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País”.

Todavia, dispunha o artigo 77 da referida lei que “a partir de 1º de janeiro de 1993, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 [*tributação de não residentes*], com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento”.

Veja-se, portanto, que de acordo com essa regra a distribuição de dividendos para sócios de empresas residentes no Brasil não seria objeto de tributação pelo Imposto de Renda. De outra parte, a remessa de dividendos para o exterior estaria sujeita à tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 15%.

Tanto era assim que o Regulamento do Imposto de Renda então em vigor estabelecia, em seu artigo 756, estarem “sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os lucros ou dividendos, distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior”.

Dessa forma, temos que a questão controvertida no caso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça era o tratamento discriminatório dado aos não residentes (ou melhor, aos residentes na Suécia) no que tange à tributação, pelo Imposto de Renda, do recebimento de dividendos e a sua compatibilidade com as regras previstas na Convenção para evitar a Dupla Tributação da Renda celebrada entre o Brasil e a Suécia.

Um dos argumentos trazidos pelos postuladores da empresa envolvida era exatamente violação ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, na medida em que se argumentava que lei interna posterior estava em contradição com a aludida convenção, aprovada por intermédio do Decreto Legislativo nº 93, de 5 de novembro de 1975 e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 77.053, de 19 de Janeiro de 1976.

Participaram do julgamento do Recurso Especial nº 426.945 os Ministros Teori Albino Zavascki, José Delgado (Relator para o acórdão), Francisco Falcão, Luiz Fux e Denise Arruda, tendo a decisão sido tomada por três votos contra dois a favor da ilegitimidade da tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte nas remessas de dividendos feitas para a Suécia.

Vale a pena examinarmos cada um dos votos proferidos pelos Ministros do Superior Tribunal de Justiça nesse julgamento:

*a) Ministro Teori Albino Zavascki*

Originariamente, o Ministro Teori Albino Zavascki era o Relator do Recurso Especial nº 426.945. Como sua posição restou vencida o relator para o acórdão foi o Ministro José Delgado.

Um primeiro aspecto interessante é que para o Ministro não havia qualquer contradição entre a lei interna e a convenção internacional, uma vez que em sua análise o tratado não impedia o Estado brasileiro de tributar as remessas para a Suécia a título de dividendos.



Nada obstante, mesmo partindo da premissa de que não havia contradição entre a lei interna e o tratado internacional, e assim, necessidade de aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, o Ministro Teori Albino Zavascki passou ao exame desse dispositivo.

Em linhas gerais, Teori Albino Zavascki acolheu as posições sustentadas pelos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra nos autos do Recurso Extraordinário nº 80.004, *sustentando a ausência de previsão constitucional no sentido da supremacia dos tratados sobre a legislação interna e a consequente paridade hierárquica entre o direito interno e o Direito das Gentes*.

Já em relação ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, sustentou o Ministro posição no sentido de sua aplicação restrita aos tratados contratuais, na linha dos votos dos Ministros Cunha Peixoto e Cordeiro Guerra no mencionado Recurso Extraordinário.

A grande inovação presente no voto do Ministro *foi a alocação das convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda entre os tratados normativos* (em linha com a posição sustentada neste estudo), e assim fora do campo de aplicação do artigo 98.

#### *b) Ministro José Delgado*

O voto do Ministro José Delgado, Relator para o acórdão, dissentiu bastante daquele proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki, até mesmo por ter buscado alicerçar-se em fundamentos principiológicos além do debate quanto à interpretação do artigo 98.

Com efeito, José Delgado, logo no início de seu voto, enuncia os *princípios da proibição de dupla incidência tributária e da equiparação de tratamento*, os quais vão permear as ideias apresentadas ao longo de sua manifestação. Nessa linha, o Ministro José Delgado aplicou o parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal ao presente caso, isso para reconhecer, como decorrências do nosso sistema jurídico, os aludidos princípios da proibição da dupla incidência tributária e da equiparação de tratamento. Para José Delgado, o artigo 98 deveria ser interpretado à luz dos já mencionados princípios, os quais afirma estarem no campo dos direitos humanos.

Ao final, José Delgado assevera que a sua posição não está em confronto com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a lei ordinária posterior revoga as disposições de tratado anterior. Como diz, “a legislação revoga, sim, mas desde que esteja em compatibilidade com os princípios que regem o atual sistema das relações internacionais tributárias e outros tipos de relação, pois, tanto na ordem interna quanto na externa, os princípios estão acima de tais disposições infraconstitucionais”.

#### *c) Ministro Francisco Falcão*

O voto do Ministro Francisco Falcão se lastreou em dois fundamentos principais: a supremacia do Direito Internacional sobre o direito interno e a não discriminação entre os pactuantes de convenção internacional.

O Ministro Francisco Falcão sustentou, como o Ministro José Delgado, a supremacia do Direito das Gentes. Porém, o fez como regra geral e não como

exceção aplicável nos casos de dupla tributação e tratamento discriminatório, conforme sustentado por aquele último.

De todo modo, Francisco Falcão acompanhou a divergência iniciada por José Delgado.

*d) Ministro Luiz Fux*

Tendo em vista que o Ministro Luiz Fux identificou uma antinomia entre a regra pactícia e o direito interno, cresceu em importância em sua manifestação a análise da aplicabilidade do artigo 98. Assim, afirma que “não obstante a antinomia patente, subjaz a *vexata quaestio* inerente à suposta prevalência do tratado sobre a lei interna posterior, máxime pela dicção equivocada do art. 98 do Código Tributário Nacional”.

O Ministro Luiz Fux incorporou ao seu voto a fundamentação apresentada pelo juiz de primeira instância, na qual se sustenta a inaplicabilidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional ao caso, vez que limitado este aos tratados contratuais, bem como a inocorrência de qualquer afronta ao princípio da igualdade.

Encerra seu voto, acompanhando o voto do Ministro Teori Albino Zavascki, colacionando argumento macroeconômico no sentido de que “sob o enfoque axiológico recebe as bênçãos da razoabilidade a taxa engendrada, por isso que o capital remetido alhures não fomenta a economia interna, diversamente se a empresa, mesmo que estrangeira, estivesse aqui situada”.

*e) Ministra Denise Arruda*

Tendo em vista o empate alcançado com o voto do Ministro Luiz Fux, o processo ora em comento foi reinserido em pauta para que fosse colhido o voto do Ministro Humberto Gomes de Barros. Em razão do afastamento deste da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça foi pedida vista dos autos pela Ministra Denise Arruda.

O voto da Ministra Denise Arruda acompanhou a divergência iniciada pelo Ministro José Delgado, tendo-se fundamentado em três argumentos principais: (a) a prevalência dos tratados tributários sobre a legislação interna, à luz do artigo 98; (b) o caráter de regra especial assumido pelas convenções para evitar a dupla tributação da renda; e (c) o princípio da não discriminação.

Com efeito, considerando as posições doutrinárias de Alberto Xavier, Macêdo de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Maria de Fátima Ribeiro e Aliomar Baleeiro, concluiu a Ministra que o artigo 98 “veda o desrespeito ao tratado internacional ou a sua alteração por lei interna”.

Aduz, ademais, que a convenção em questão “configura uma relação de especialidade”, o que, conjuntamente com o artigo 98, dar-lhe-ia uma posição de primazia sobre a legislação interna.

Com base nesses argumentos, concluiu Denise Arruda que a tributação estabelecida pela lei interna estaria em contradição com o previsto no tratado, estabelecendo um tratamento discriminatório contra os sócios não residentes de uma empresa brasileira.

Após essa decisão, que trouxe alguns pontos importantes à análise da questão referente à posição hierárquica das convenções para evitar a dupla tributação

da renda no ordenamento jurídico pátrio, foi proferida pelo STF decisão nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096-0 (publicação no *Diário da Justiça* em 11 de abril de 2008), que trouxe ainda mais inovações ao tema ora examinado.

## 5. O Julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-0

O caso submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal cuidava da validade de isenção do ICMS na importação de mercadoria por empresa brasileira, em decorrência de o Brasil ser signatário do Gatt (Acordo Geral de Tarifas e Comércio)<sup>54</sup>, sempre que isenta similar nacional. Discutia-se, portanto, a possibilidade de tratado internacional estabelecer uma desoneração do imposto estadual.

### 5.1. A questão da desoneração de tributos estaduais, distritais e municipais por intermédio de tratado internacional

Como se sabe, à época em que vigia a Constituição Federal de 1969 havia previsão expressa deferindo à União Federal a atribuição para estabelecer isenções de impostos de competência de outros entes federativos, por intermédio de lei complementar, com vistas ao atendimento de relevante interesse social ou econômico (artigo 19, parágrafo 2º).

A Constituição Federal de 1988 não trouxe norma nesse sentido. Ao contrário, determinou expressamente, no inciso III de seu artigo 151, ser vedado à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Assim sendo, tem-se que a Constituição Federal vigente afastou, expressamente, a possibilidade da concessão das chamadas *isenções heterônomas* por parte da União Federal.

Nada obstante, a despeito da redação do inciso III do artigo 151 da Constituição Federal, há bastante tempo a doutrina majoritária levantou-se em defesa da constitucionalidade da concessão, pela União Federal, como representante do Estado Brasileiro, de desoneração de tributo estadual, distrital ou municipal por meio de *tratado internacional*.

Nosso entendimento a respeito da presente matéria ia na contramão da doutrina dominante<sup>55</sup>, sendo no sentido de que a Constituição Federal veda a possibilidade da União Federal conceder isenções heterônomas, seja por meio de leis internas (leis nacionais), seja por meio de normas de Direito Internacional, devendo-se interpretar o inciso III do artigo 151 do Constituição Federal como regra que estabelece a competência exclusiva dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para estabelecerem isenções de tributos de sua competência. A matéria em tela, como visto, era o objeto do julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-0.

O fundamento principal da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal é encontrado no voto do Ministro Ilmar Galvão, relator do acórdão, tendo

<sup>54</sup> Sobre o Gatt, cf. PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas abusivas no comércio internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 33-53.

<sup>55</sup> Sobre o tema, ver o item 6 *infra*.

como ponto de partida uma vinculação entre o artigo 98 do CTN e a possibilidade de concessão de isenção de tributos de todos os entes federativos por meio de tratado internacional.

Com efeito, o argumento inaugural do voto em comento é a aplicabilidade do artigo 98 a todos os entes tributantes, em razão da sua inserção no diploma que encarta as normas gerais sobre Direito Tributário. Nas palavras de Ilmar Galvão, “a regra do art. 98 do CTN, o que fez foi estabelecer, na forma prevista na Constituição, norma geral, para observância por todos os entes federativos. Constitui, por igual, lei nacional.”

Da leitura do voto depreende-se que a finalidade do Ministro era sustentar que a regra do artigo 98 do CTN atribuía igualmente aos tratados tributários o caráter de norma nacional, o que suportaria o entendimento quanto à possibilidade da desoneração, via tratado, de tributos estaduais, distritais e municipais. Nas suas palavras, “em verdade, se lei de caráter nacional estabeleceu a proeminência dos tratados de natureza tributária sobre as leis, abstração feita de sua origem federal, estadual ou municipal, neles reconheceu o caráter, por igual, de fonte normativa nacional, aliás, em consonância com o conceito de que o Estado Federal, ou a Nação, é pessoa soberana de direito público internacional, que atua, juntamente com os demais Estados soberanos, no palco do direito das gentes (...)”.

Seguindo essa linha de raciocínio, conclui o Ministro Ilmar Galvão que “a visualização do fenômeno jurídico dos tratados sobre esse prisma conduz à conclusão, inafastável, de que o tratado que dispõe sobre isenção tributária, como o de que tratam os autos - o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (Gatt) - não ofende a norma do art. 151, III, da Constituição, segundo a qual ‘é vedado à União: (...) III - instituir tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

O Ministro Sepúlveda Pertence, em voto-vista, seguiu parcialmente os argumentos jurídicos apresentados pelo Ministro Ilmar Galvão, deles divergindo apenas para sustentar que a legitimidade da desoneração de tributos de todos os entes tributantes por meio de tratado internacional não seria legítima em decorrência da feição de lei nacional de tais veículos normativos, conforme sustentado por Galvão, mas sim porque, em sua visão, seguindo neste ponto a doutrina de Souto Maior Borges, tal desoneração não configuraria isenção heterônoma para fins do artigo 151, III, da Constituição Federal.

Outro a se manifestar de forma mais detida sobre a matéria foi o Ministro Celso de Mello que, de certa maneira complementando as razões do Ministro Ilmar Galvão, fundamentou seu voto no argumento de que à República Federativa do Brasil não é aplicável a supracitada regra constitucional, sendo que a União, ao celebrar tratado internacional, seria mera representante daquela ordem total. Segundo o Ministro, “se revela possível, à República Federativa do Brasil, em sua qualidade de sujeito de direito internacional público, conceder isenção, em matéria de ICMS, mediante tratado internacional, sem que, ao assim proceder, incida em transgressão ao que dispõe o art. 151, III, da Constituição, pois tal regra constitucional destina-se, em sua eficácia, a vincular, unicamente, a União, enquanto entidade estatal de direito público interno, rigorosamente parificada, nessa específica condição institucional, às demais comunidades jurídicas parciais, de di-

mensão meramente regional e local, como o são os Estados-membros e os Municípios”.

Diante dos comentários acima, é possível afirmar que os argumentos que fundamentaram a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0, no que se refere à possibilidade jurídica da desoneração de tributos estaduais, distritais e municipais por tratado foram os seguintes: (a) os tratados internacionais tributários veiculam normas de escopo nacional; (b) o Código Tributário Nacional assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios; e (c) a proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União, como ordem jurídica parcial, e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo, onde representa a República Federativa do Brasil.

### *5.2. As referências ao artigo 98 do CTN*

Como mencionado anteriormente, a questão da eficácia do artigo 98 do CTN foi evocada pelo Ministro Ilmar Galvão como ponto de partida do seu argumento de que os tratados internacionais tributários, em função do disposto neste artigo, teriam o caráter de norma nacional e, portanto, seriam legítimos veículos introdutores de desonerações de tributos estaduais, distritais e municipais. Para sustentar tal entendimento defendeu o Ministro a constitucionalidade do referido artigo do Código Tributário. Em suas palavras:

“Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, resulta possível a afirmação de que o referido art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros.”

Somente o Ministro Sepúlveda Pertence tornou a fazer referência ao artigo 98. Ao resumir a manifestação de Ilmar Galvão, destacou que “o em. Relator, Ministro Ilmar Galvão, após afirmar que o art. 98 do Código Tributário Nacional - segundo o qual ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’ - foi recebido pela Constituição com status de lei complementar e - com fundamento na doutrina de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello, Sampaio Dória e Paulo Bonavides - tem natureza de lei nacional, concluiu que (...)”.

Após este breve relato, e antes de expor o seu ponto de divergência, declarou Sepúlveda Pertence que “a fundamentação do voto do em. Ministro Ilmar Galvão é irrefutável e não pretendo ser redundante no meu voto”, dando a entender que concordava com a argumentação do Ministro-Relator sobre o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

### *5.3. Comentários sobre a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0*

Feitos esses comentários, resta-nos delinear o alcance da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096-0.

Em relação à possibilidade da concessão de desonerações dos tributos de qualquer dos entes federativos por intermédio de tratado internacional, cremos que a decisão em comento não deixa espaço para dúvidas, restando claro o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o artigo 151, III, da Constituição Federal não alcança situações em que tal desoneração seja veiculada em tratado internacional, celebrado pela União como representante da República Federativa do Brasil na seara internacional.

No que se refere ao artigo 98 do CTN, contudo, tendo em vista que a questão não era objeto da demanda posta em juízo, tendo aparecido apenas como fundamento da decisão, parece-nos que a matéria deve ser examinada à luz dos debates quanto aos efeitos das razões de decidir do Supremo Tribunal Federal.

A questão aqui seria definir, primeiramente, se tal matéria configura *ratio decidendi* da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0, ou mero *obiter dictum*, identificando a seguir os seus efeitos, a depender da classificação sustentada.

Segundo Patrícia Perrone Campos Mello, “o *holding* ou *ratio decidendi* constitui a *norma extraída do caso concreto que vincula os tribunais inferiores*. Trata-se de uma das noções mais importantes para a orientação com julgados normativos e, paradoxalmente, uma das mais controvertidas.”<sup>56</sup> Já José Rogério Cruz e Tucci destaca que a *ratio decidendi* “constitui a essência da tese jurídica suficiente para decidir o caso concreto (*rule of law*). É essa regra de direito (e, jamais, de fato) que vincula os julgamentos futuros *inter alia*.”<sup>57</sup>

A seu turno o *obiter dictum* seria, nas palavras de Patrícia Perrone, “qualquer manifestação do Tribunal *não necessária à solução do caso concreto*, a exemplo de *considerações marginais* efetuadas pela corte, argumentos lançados por um dos membros do colegiado e não acolhidos ou apreciados pelo órgão, dissensos constantes de votos divergentes”<sup>58</sup>. José Rogério Cruz e Tucci, por sua vez, salienta que a *ratio decidendi* “como regra necessária à decisão, não se confunde com o *obiter dictum*, vale dizer, passagem da motivação do julgamento que contém argumentação marginal ou simples opinião, prescindível para o deslinde da controvérsia. O *obiter dictum*, assim considerado, não se presta para ser invocado como *precedente vinculante* em caso análogo, mas pode perfeitamente ser referido como argumento de persuasão.”<sup>59</sup>

Aplicando estes conceitos à decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0, cremos poder ser afastada de plano a possibilidade de os fundamentos apresentados pelo Ministro Ilmar Galvão serem considerados mero *obiter dictum*. De fato, considerando que foi o voto de Galvão que serviu de base para o julgamento da Corte, e que a constitucionalidade do artigo 98 foi o principal ponto de apoio deste voto, entendemos que poderia sim ser extraída da decisão em comen-

<sup>56</sup> Cf. MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedente: o desenvolvimento judicial do Direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 118.

<sup>57</sup> Cf. TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte do Direito*. São Paulo: RT, 2004, p. 175.

<sup>58</sup> Cf. MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedente: o desenvolvimento judicial do Direito no constitucionalismo contemporâneo*, 2008, p. 125.

<sup>59</sup> Cf. TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte do Direito*, 2004, p. 177.

to posicionamento do Supremo Tribunal Federal nesse sentido. Nessa linha de ideias, a constitucionalidade do artigo 98 do CTN constituiria *ratio decidendi* da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Não se pode deixar de ponderar, contudo, que mesmo os efeitos da *ratio decidendi* ainda são objeto de debates na doutrina. Socorrendo-nos uma vez mais em Patrícia Perrone Campos Mello, “demonstrados tais pontos, resta responder à questão que os suscitou. Afinal, o *holding* abrange ou não a fundamentação? Ou, em outras palavras, a *rationale* é dotada de eficácia vinculante? Embora o entendimento majoritário seja no sentido negativo, observa-se que a motivação é absolutamente essencial para se formular o comando geral que emergirá do precedente e que produzirá a aludida eficácia. Isto porque é nela que se encontram a identificação dos fatos relevantes, a definição da questão de direito e os debates travados em torno dos dois primeiros elementos. Assim, há uma razoável convergência dos juristas na adoção da conceituação do *holding* como: *a regra explícita ou implicitamente tratada pelo juiz como um passo necessário a atingir a decisão, à luz das razões por ele adotadas*. Pode-se dizer, portanto, que, ainda que a fundamentação não seja diretamente vinculante dos casos futuros, é a partir dela que se determinará a norma que lhes será aplicada.”<sup>60</sup>

Por outro lado, pela análise dos votos proferidos no julgamento em tela, percebe-se que *a questão da constitucionalidade do artigo 98 do CTN não foi exatamente discutida, tendo sido assumida como premissa pelo Ministro Ilmar Galvão*. Como tal tema não era objeto do julgamento não podemos ter certeza de que os demais ministros efetivamente seguem tal entendimento e que o suportariam em eventual julgamento em que o artigo 98 passasse de coadjuvante a ator principal, principalmente se levarmos em conta que Ilmar Galvão não compõe mais a Corte.

## 6. O Caso Volvo no STF

O Caso Volvo, antes comentado em razão de seu julgamento pelo STJ, encontra-se sob análise no Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 460.320. Por ora, apenas o Ministro Gilmar Ferreira Mendes proferiu voto. É possível que este julgamento determine, de vez, a constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional. É importante acompanhar a decisão do STF neste caso para verificar se haverá alguma evolução a respeito da matéria.

Em um longo e erudito voto, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes concluiu pela constitucionalidade do dispositivo. Em suas palavras “no mínimo, a Constituição Federal permite que norma geral, também recebida como lei complementar por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II e III, da CF/1988), garanta estabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária, em detrimento de legislação infraconstitucional interna superveniente”.

<sup>60</sup> Cf. MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedente: o desenvolvimento judicial do Direito no constitucionalismo contemporâneo*, 2008, p. 124.

### 7. Conclusão a Respeito do Artigo 98 do CTN

Diante do exposto, em nossa opinião o artigo 98 do CTN trata-se de dispositivo de inafastável incompatibilidade constitucional, na medida em que traz consigo limitação ao exercício da competência legislativa que somente poderia ser estabelecido pela própria Constituição Federal.

Dessa forma, seguindo este entendimento nem a Constituição Federal nem a legislação infraconstitucional estabeleceriam qualquer primazia dos tratados internacionais tributários em geral, ou das convenções para evitar a dupla tributação da renda em particular, sobre a legislação interna, devendo eventual conflito entre essas ordens normativas ser solucionado pelos critérios cronológico ou de especialidade.

A despeito desta opinião, devemos destacar que na decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 229.096-0 o Supremo Tribunal Federal pôs fim à controvérsia a respeito da compatibilidade constitucional da desoneração de tributo estadual, distrital ou municipal por intermédio de tratado internacional. Embora a constitucionalidade do artigo 98 do CTN possa ser identificada como parte da *ratio decidendi* do julgamento proferido pela Corte neste caso, podendo-se, desta feita, identificar ali um critério jurídico para a decisão de casos futuros que versem sobre tal matéria, é importante ter em conta que, de fato, os argumentos pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 98 não foram ponderados no julgamento, não se podendo desconsiderar completamente a possibilidade de a Corte vir a se posicionar em sentido diverso em julgamento futuro em que a compatibilidade constitucional deste dispositivo seja objeto principal do julgamento.

Vista a questão do alcance do artigo 98 do CTN, resta-nos examinar se, mesmo partindo-se da premissa de que as convenções e as leis domésticas estão no mesmo patamar hierárquico, poderiam eventuais antinomias entre as mesmas ser superadas pela aplicação do critério da especialidade.

### 8. Os Tratados sobre Matéria Tributária como Normas Especiais de Tributação

Não raro se encontra na literatura sobre o tema de que ora nos ocupamos a menção de que a prevalência das convenções para evitar a dupla tributação da renda decorreria de sua especialidade sobre a legislação tributária interna.

Tal fato (a especialidade das convenções em relação às regras internas) é, regra geral, sustentável, já que, tratando-se de acordos bilaterais, versam as convenções de que se trata sobre questões específicas concernentes à tributação de operações realizadas entre residentes dos dois países-contratantes.

Dessa forma, em função da especialidade de que em princípio se revestem as convenções para evitar a dupla tributação da renda, as mesmas prevaleceriam sobre o Direito interno, aplicando-se, portanto, o critério de especialidade<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> Nesse sentido, cf. DOLINGER, Jacob. "As soluções da Suprema Corte Brasileira para os conflitos entre o Direito interno e o Direito internacional: um excírcio de ecletismo". *Revista Forense* v. 334. Rio de Janeiro: Forense, abril/junho de 1996, p. 101.



Essa linha de raciocínio é sustentada no Brasil, entre outros, por Luís Eduardo Schoueri<sup>62</sup>, Luciano Amaro<sup>63</sup>, Marciano Seabra de Godoi<sup>64</sup>, Heleno Tôrres<sup>65</sup>, Paulo Ayres Barreto<sup>66</sup>, Betina Treiger Grupenmacher<sup>67</sup>, Diva Malerbi<sup>68</sup>, Helenilson Cunha Pontes<sup>69</sup>, Taísa Oliveira Maciel<sup>70</sup>, Gabriel Francisco Leonardos<sup>71</sup>, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Douglas Yamashita<sup>72</sup>. Na doutrina estrangeira lição nesse sentido é encontrada, por exemplo, em Klaus Vogel<sup>73</sup>.

O grande problema desse critério é que a análise acerca do caráter especial da norma internacional é de todo casuístico podendo ser, por vezes, de difícil apreciação. A dificuldade da utilização do critério da especialidade, notadamente quando verificado um conflito entre este e o critério cronológico, foi percebida por Norberto Bobbio no seguinte trecho:

“*Conflito entre o critério de especialidade e o cronológico*: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi transmitida uma regra geral que soa assim: *Lex posterior generalis non derogat priori speciali*. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio *lex posterior derogat priori*: esse princípio falha não só quando a *lex posterior* é inferior, mas também quando é *generalis* (e a *lex*

<sup>62</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 166-168.

<sup>63</sup> Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 174-177.

<sup>64</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no Direito brasileiro*. Ob. cit., p. 1.000.

<sup>65</sup> Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. Ob. cit., p. 593-594.

<sup>66</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 169.

<sup>67</sup> Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 118.

<sup>68</sup> Cf. MALERBI, Diva. “Tributação no Mercosul”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: RT, 2002 p. 79.

<sup>69</sup> Cf. PONTES, Helenilson Cunha. “Tributação no Mercosul”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: RT, 2002, p. 365; e PONTES, Helenilson Cunha. “A tributação dos lucros do exterior e os tratados para evitar a dupla tributação da renda”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; e TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 874-877.

<sup>70</sup> Cf. MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 151.

<sup>71</sup> Cf. LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação da transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 29.

<sup>72</sup> Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; e YAMASHITA, Douglas. “Norma antielisão: tributação de lucros no exterior. Disponibilidade da renda e tratados internacionais”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 912-913.

<sup>73</sup> Cf. VOGEL, Klaus. “The domestic law perspective”. In: MAISTO, Guglielmo (org.). *Tax treaties and domestic law*. Amsterdã: IBFD, 2006, p. 3.

*prior é especialis*). Essa regra, por outro lado, deve ser tomada com uma certa cautela, e tem um valor menos decisivo que o da regra anterior. Dir-se-ia que a *lex specialis* é menos forte do que a *lex superior*, e que, portanto, a sua vitória sobre a *lex posterior* é mais contrastada. Para fazer afirmações mais precisas nesse campo, seria necessário dispor de uma ampla casuística.”<sup>74</sup>

Nessa linha de raciocínio, e tendo em foco as convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda, no caso da lei posterior estabelecer o novo regime aplicável a “toda e qualquer operação”, por exemplo, é plausível a exegese no sentido de que a lei nova regulou por inteiro a matéria contemplada na convenção anterior, referente à tributação da mesma operação com um país específico, “visando substituir um sistema por outro, uma disciplina total por outra”, caso em que a aplicação do critério de especialidade poderia ser posta em cheque.

Além disso, e pensando agora em uma situação completamente hipotética, poderíamos imaginar um caso em que fosse editada lei mencionando, de forma expressa, que a tributação seria alterada “inclusive nos casos em que o Brasil possui convenção para evitar a dupla tributação da renda”<sup>75</sup>.

Em uma hipótese assim a aplicação do critério da especialidade teria que ceder espaço para o critério cronológico.

Diante do exposto, é possível concluir que, em princípio, sendo as normas previstas nas convenções para evitar a dupla tributação da renda especiais em relação ao direito interno, regra geral eventual antinomia entre as duas será resolvida em favor da aplicação do tratado.

<sup>74</sup> Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UNB, 1999, p. 108. Ver também: RÃO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. São Paulo: RT, 1999, p. 343.

<sup>75</sup> Nesse sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 168; e SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: métodos de solução de conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 56.



