

O TREATY OVERRIDE NO BRASIL: CONSIDERAÇÕES SOBRE A JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA E O ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

*TREATY OVERRIDE IN BRAZIL: CONSIDERATIONS ABOUT
THE PRECEDENTS OF THE SUPREME COURT AND THE
ASPECTS IN NATIONAL TAX CODE*

Beatriz Mattei de Cabane Oliveira

*Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – GVLaw SP. Advogada em Curitiba.
E-mail: beatriz@ped.adv.br*

Recebido em: 02-08-2019
Aprovado em: 11-11-2019

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n6-3>

RESUMO

Partindo das disposições da OCDE no sentido de combater o treaty override, este trabalho faz uma breve análise do atual cenário brasileiro, em que constata que é acertada a recepção dos tratados bilaterais em matéria tributária, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como leis especiais, assim como o art. 98 do Código Tributário Nacional é suficiente para obstar a prática do treaty override, de modo a prestigiar o pacta sunt servanda, disposto na Convenção de Viena. Dessa forma, o estudo, constituído por três partes, apura os principais julgados da Suprema Corte relativos ao tema, esclarece questões voltadas à citada Convenção de Viena, com destaque aos artigos 26 e 27, bem como examina a legislação pátria, a fim de fazer uma abordagem adequada do tema proposto.

PALAVRAS - CHAVE: TREATY OVERRIDE, CONVENÇÃO DE VIENA, TRATADOS BILATERAIS, MATÉRIA TRIBUTÁRIA, LEGISLAÇÃO DOMÉSTICA

ABSTRACT

This work analyzes the current Brazilian scenario about the possibility to practice treaty override in tax manners. This work considered that treaties obligations in the same rank as domestic law do not bring any

space for treaty override. In conclusion, the Brazilian tax law is capable to block any kind of violation to the *pacta sunt servanda*. The three-part study examined the main Supreme Court judgments and clarified matters related to articles 26 and 27 of the Vienna Convention, as well as examined the national legislation in order to approach the proposed theme.

KEYWORDS: TREATY OVERRIDE, VIENNA CONVENTION, TAX TREATIES, DOMESTIC LAW

INTRODUÇÃO

O *treaty override* consiste, aos olhos da OCDE, na preferência de um Estado por uma manifestação legislativa doméstica, em detrimento ao direito internacional, que conflita com as disposições de um ou mais acordos internacionais válidos, capaz de limitá-los e justificar o descumprimento de obrigações firmadas¹. Nesse sentido, o *treaty override* não envolve interpretações equivocadas por parte do Executivo (e seu braço fiscal), sendo algo relativo à postura do Poder Legislativo em superar, contrariar ou deixar de aplicar uma regra posta em tratado internacional, a despeito de se ter uma justificativa para tanto².

Evidentemente, a prática do *treaty override* é combatida pela OCDE, que preza pelo adequado vigor da rede de tratados contra a dupla tributação da renda entre os Estados nacionais, de forma a apontar que o fenômeno corresponde a flagrante ofensa ao *pacta sunt servanda*, prestigiado nos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena, sugerindo que as Nações optem por fazer acordos mútuos, de término ou negociação, e revisão dos tratados pactuados³. Além disso, a citada organização pontua que o *treaty override* pode facilmente ser evitado se atribuída primazia hierárquica aos tratados e convenções internacionais em relação ao direito doméstico⁴, a exemplo do que fazem países como a França, a Alemanha e a Holanda⁵.

Em contrapartida, os Estados Unidos, assim como o Brasil, não estabelecem nenhuma relação de hierarquia entre as convenções e a legislação doméstica, colocando-as no mesmo plano normativo. Em caso de conflito entre as disposições de tais diplomas, a solução reside

1 "Tax override refers to a situation where the domestic legislation of a State overrides provisions of either single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State." "Treaty override implies that a State by legislative action gives preference to a domestic law over international law, and thus refuses to fulfil certain obligations arising out of the contractual nexus on grounds that the treaty obligations conflict with domestic law." OCDE. Tax treaty override. Adopted by OCDE Council on 2 October 1989, p. 2-3. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1c05c36b-en>. Acesso em: 22 jun. 2019.

2 SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. Intertax v. 42, n. 11, p. 683-684. Aphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2014.

3 AVI-YONAH, Reuven S. Tax treaty overrides: a qualified defense of US practice, 12 Oct. 2005, p. 5. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=829746>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.829746>>. Acesso em: 02 maio 2019.

4 "'Treaty override' under domestic law can be automatically avoided if, under a State's Constitution, a higher value is attributed to a treaty obligation than to domestic law". Ibidem, p. 5.

5 Ibidem, p. 1.

na conhecida regra do “*lex posterior derogat priori*” e, se necessário, na *lex specialis*. Assim, considerando que os tratados bilaterais internacionais, principalmente aqueles voltados ao impedimento da dupla tributação da renda e do capital (objeto do nosso esforço neste trabalho, frisa-se), por discorrerem sobre relações específicas e situações determinadas entre dois países signatários⁶, se caracterizam como normas especiais dentro do ordenamento interno, eles acabam, geralmente, por não sofrer qualquer tipo de interferência advinda da legislação doméstica.

De qualquer forma, a crítica que se faz a respeito dos referidos critérios (cronológico e da especialidade) está na possibilidade de advir uma “lei tão especial quanto”, relativa à matéria prescrita em tratado bilateral (*royalties*, por exemplo), que possa – aparentemente – substituir ou contrariar o disposto na convenção, culminando no desincentivado *treaty override*⁷.

A princípio, tal fenômeno não incomoda os americanos, haja vista terem registros da citada prática nas décadas de 1930, 1980 e 1990⁸, quando ficou determinada a necessidade de a lei doméstica deixar expressa a sua vontade de se sobrepor à norma convencional, impedindo a presunção do *treaty override*⁹. Alguns autores, como Avi-Yonah, vale mencionar, argumentam que o fenômeno não é tão sério quanto a literatura propõe, sendo o *override*, muitas vezes, uma forma de atender aos objetivos dos tratados, quais sejam, frustrar a dupla tributação e a dupla não tributação, e melhorar o que denomina “*international tax regime*”¹⁰.

Entretanto, embora a prática do *treaty override* seja declaradamente permitida lá, entendemos que esta não deve ser incentivada, uma vez que consiste em mecanismo unilateral (mediante a promulgação de lei interna) capaz de superar ou contradizer o disposto em pactos internacionais, permeando a insegurança jurídica e a instabilidade das relações exteriores.

Assim, é necessário ponderar a respeito do atual cenário brasileiro, não só no tocante à recepção das tratativas pactuadas pelo País, mas também na forma encontrada pela legislação doméstica para perpetuar ou ao menos manter tais tratativas o mais seguras possível.

Nesse prospecto, fácil verificar que dois desafios se nos apresentam: o primeiro, no sentido de investigar se a mera adoção dos tratados internacionais como lei especial, em atenção à

6 ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 35.

7 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 683-684.

8 AVI-YONAH, Reuven S. *Op. cit.* p. 6-14.

9 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 123.

10 AVI-YONAH, Reuven S. *Op. cit.*, p. 20.

atual posição do Supremo Tribunal Federal, de fato permite a ofensa aos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena; e, segundo, se o art. 98 do Código Tributário Nacional é suficiente para obstar o *treaty override* em matéria tributária. Para tanto, este estudo será dividido em três partes. Na primeira, observar-se-ão os principais julgados do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema, a fim de verificar quais foram as motivações e fundamentos da Egrégia Corte ao culminar com a relação hierárquica entre leis internas e tratados e convenções internacionais. Em seguida, os contornos da Convenção de Viena, bem como os dispositivos que invocam o princípio do *pacta sunt servanda*, comentados pela OCDE, serão o foco da análise em tela, de modo a dar as condições necessárias para respondermos à primeira questão proposta. Por fim, na terceira e última parte do trabalho, esmiuçar-se-á o conteúdo do referido dispositivo tributário, objetivando consolidar adequada resposta à última indagação feita.

Desde logo, válido comentar que, preliminarmente, havia um ceticismo quanto aos termos jurisprudenciais referentes à matéria ora tratada e à adoção das convenções e tratados como normas especiais, visto que a solução com base no critério cronológico e da especialidade poderia permitir o advento de outra disposição doméstica capaz de subverter as tratativas postas na norma convencional e, assim, resultar no mencionado *override*. Nesse prospecto, a legislação tributária (art. 98 do Código Tributário Nacional) não seria suficiente para prejudicar tal fenômeno, não só por conta da má técnica da redação, mas também por utilizar de maneira duvidosa a expressão “legislação tributária”, permitindo entender que os atos normativos da administração pública, as decisões administrativas com eficácia normativa, bem como as práticas reiteradas do fisco “mais especiais” poderiam aniquilar as tratativas convencionadas. Nesse ponto, não haveria o *treaty override* propriamente dito, uma vez que seriam atos do Executivo lesando tratados e convenções internacionais, contudo, equivaler-se-iam em ofensa ao *pacta sunt servanda*, passíveis de críticas.

Todavia, a hipótese sugerida, felizmente, não se confirma. A jurisprudência a nosso ver é acertada, assim como a redação do art. 98 do Código Tributário Nacional, pois, ainda que textualmente inadequada, é capaz de proteger os acordos firmados pelo Brasil em matéria tributária.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O *STATUS* DE LEI ESPECIAL CONCEDIDO AOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Em 1997, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480-3/DF, foi didático ao resolver que os tratados internacionais estão centrados no mesmo plano de validade e eficácia que as leis ordinárias, sem desfrutar de qualquer primazia hierárquica em relação ao direito interno. Desse modo, as situações de antinomia entre as duas ordens, internacional e nacional, devem ser resolvidas pelo

critério cronológico (“*lex posterior derogat priori*”) ou, quando necessário, pelo critério da especialidade (*lex specialis*).

No voto condutor da discussão, o Ministro Relator Celso de Mello, após destacar que os tratados e convenções celebrados pelo Brasil, necessariamente, conformam-se ao domínio normativo da Constituição da República, discorreu sobre a sua executoriedade, no sentido de apontar que os atos internacionais incorporados ao direito interno têm paridade normativa às normas infraconstitucionais.

Em consonância aos ensinamentos de Geraldo Ataliba¹¹ e Antonio Roberto Sampaio Dória¹², dentre outros¹³, o referido Ministro firma a ausência de relação hierárquica entre os tratados e as leis internas, de modo que – conforme comentado – o conflito entre tais diplomas é resolvido da mesma forma como se solucionam os conflitos entre as leis domésticas: através da cronologia ou da especialidade.

Com efeito, a Suprema Corte salientou a ausência de disposição constitucional em sentido contrário, em que o Brasil se afasta de países como a França, a Argentina, a Holanda e o Paraguai, os quais incluem na Constituição a predominância dos tratados e convenções internacionais sobre as leis internas, e seguiu a orientação jurisprudencial pretérita do Plenário.

O julgamento da ADI n. 1.480/DF, de 1997, evidentemente não foi o primeiro pronunciamento da Egrégia Corte sobre o assunto. Antes disso, em junho de 1977, o Plenário, por maioria de votos, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 80.004/SE, decidiu que a lei doméstica posterior predominava em face da Convenção de Genebra, haja vista aquela ter sido a última expressão de vontade do legislador pátrio. Portanto, o critério cronológico foi utilizado como instrumento definidor do adequado diploma normativo a ser observado.

O referido caso ganha relevo não só por inaugurar o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal¹⁴, que até então pregava a primazia hierárquica do direito internacional sobre as normas internas¹⁵, mas também por dissertar sobre o vigor do art. 98 do Código Tributário Nacional, que será objeto de mais considerações no decorrer deste trabalho.

11 ATALIBA, Geraldo. Apontamentos da ciência das finanças: direito financeiro e tributário. São Paulo: RT, 1969. p. 110.

12 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Da lei tributária no tempo. São Paulo: [s.n.], 1968. p. 41.

13 O acórdão ainda menciona José Alfredo Borges, Francisco Campos, Irineu Strenger e José Francisco Rezek.

14 MENDES, Gilmar. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 460.320/PR. Partes litigantes: Volvo do Brasil Veículos Ltda. e União Federal. Relator Gilmar Mendes. Voto, 31.08.2011.

15 Destacam-se os seguintes julgamentos: HC n. 2.280, de 1905; Ext n. 7, de 1914; Apelação Cível n. 8.332, de 1944, e a Apelação Cível n. 9.587, de 1951, todos no sentido de ponderar a predominância do tratado internacional em face da legislação interna.

Naquela ocasião, em que pese o Ministro Relator Xavier Albuquerque ter destacado que a norma internacional é revogada tão somente através da denúncia ou por conta do advento de outra norma internacional ou supranacional posterior, e trazido à discussão o art. 98 do Código Tributário Nacional como forma de fundamentar seu ponto de vista, os demais ministros, Cunha Peixoto, Antonio Neder, Bilac Pinto, Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu (com ressalvas)¹⁶, Rodrigues Alckmin e Thompsom Flores, entenderam de modo diverso.

Em apertada síntese, os ministros não rechaçaram o dispositivo tributário, apenas o afastaram, na medida em que separaram os tratados e as convenções internacionais em duas espécies – normativas e contratuais –, e defenderam que o referido art. 98 seria pertinente apenas à última. O voto do Ministro Cunha Peixoto, que abriu a divergência, sendo seguido pela maioria, é claro ao expressar tal ideia, fazendo-o do seguinte modo:

“Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isto, porque os tratados podem ser normativos, ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual, é, pois, título de direito subjetivo.

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

A doutrina costuma denominar “tratados normativos” ou “tratados-leis” aqueles acordos convencionais marcadamente genéricos, constituídos por normas gerais e abstratas, sem que haja a construção de uma relação sinalagmática entre as nações que aderiram ao texto internacional¹⁷. Exemplo disso seriam as convenções coletivas de Haia e de Genebra, no tocante ao direito da guerra¹⁸.

Noutra medida, os “tratados contratuais” ou “tratados-contratos”, como o próprio nome aponta, são análogos aos contratos, dispondo sobre direitos, obrigações e deveres recíprocos, acordados entre os Estados nacionais signatários. Acabam por firmar um direito de agir específico em determinadas situações¹⁹. Nesse ponto, os acordos de bitributação ganham destaque, tendo em vista que não estão abertos à adesão. Como ensina Schoueri, tais acordos decorrem de um processo de concessões mútuas, não abertas

16 No voto, o Ministro, embora tenha refletido que leis internas não revogam tratados internacionais, conclui que os tribunais brasileiros estão vinculados à lei, não podendo negar-lhe vigência, mesmo em face de tratado. Dessa maneira, enuncia que: “a Constituição não atribui ao judiciário competência, seja para negar a aplicação das leis que contradigam tratado internacional, seja para anular, no mesmo caso, tais leis, a consequência, que me parece inevitável, é que os tribunais estão obrigados, [...] a aplicar as leis incriminadas de incompatibilidade com tratado”.

17 MAITTO, Rodrigo. Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures. São Paulo: Quartier Latin, 2006. v. 1. p. 76. (Série Doutrina Tributária)

18 REZEK, José Francisco. Direito internacional público. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 52.

19 MAITTO, Rodrigo. Op. cit., p. 75.

a terceiros, nas quais o Estado Nacional se compromete a limitar sua soberania e renunciar a parte do seu poder de tributar para que o outro Ente faça o mesmo²⁰.

Diante disso, poderíamos concluir que, muito embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal seja no sentido de possibilitar que a norma doméstica se sobreponha ao texto internacional, quando aquela for posterior, visto que, além dos citados precedentes destacados acima, há casos recentes como o ARE n. 76.6618/SP, de 2017, nas discussões envolvendo a matéria tributária, uma vez caracterizados como tratados contratuais de bitributação, o mesmo raciocínio não se aplicaria, na medida em que a redação do art. 98 do Código Tributário Nacional seria suficiente para manter as tratativas internacionais intactas.

A propósito, nesse prospecto, o Supremo Tribunal Federal, em mais de uma oportunidade, a exemplo do RE n. 100.105/RS e do RE n. 99.376, tocantes à seara tributária, privilegiou a norma internacional em detrimento da doméstica, fundamentando-se na pertinência do art. 98 do Código Tributário Nacional e no fato de que as convenções de bitributação consistem em tratados contratuais.

Por conseguinte, o Superior Tribunal de Justiça trilhou esse mesmo caminho. Nos Recursos Especiais n. 34.932/PR, n. 37.065/PR, n. 45.759/PR, n. 47.244/RJ, n. 196.560/SP, bem como nos Recursos Especiais n. 154.092/SP, n. 7.517/SP, n. 104.566/SP, n. 209.526/RS, n. 480.563/RS e no Agravo Regimental ao Agravo de Instrumento n. 67.007/RS, a Colenda Corte firmou a prevalência das convenções internacionais em face da legislação doméstica, considerando que o art. 98 do CTN protege o vigor dos tratados contratuais, o que reforçaria a conclusão acima proposta.

Todavia, apesar de a diferenciação entre tratados normativos e tratados contratuais ser referência no trato jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça²¹, alinhamo-nos a Paulo Ayres Barreto²², Heleno Torres²³, Celso Albuquerque de Mello²⁴ e José Francisco Rezek²⁵, no sentido de combater a mencionada classificação.

Isso porque, conforme ensina Mello, além de inexistir uma unanimidade na doutrina especializada com relação à caracterização de cada espécie de tratado, todo e qualquer

20 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 117.

21 A partir dos julgados mencionados, Sergio André Rocha afirma o seguinte: "Diante do exposto, pode-se afirmar que a jurisprudência dos tribunais superiores tradicionalmente reconheceu a aplicabilidade do artigo 98 [do CTN], limitando, entretanto, sua aplicação aos denominados tratados contratuais. (ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 118).

22 BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preço de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 170.

23 TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 1997. p. 395.

24 MELLO, Celso D. Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 208-207.

25 REZEK, José Francisco. *Op. cit.*, p. 52.

tratado firmado estabelece normas de conduta, consiste em fontes do Direito Internacional, bem como traz no seu corpo textual dispositivos propriamente contratuais e normativos, o que dificulta a análise do caso concreto²⁶. Nesse ponto, Rezek também expõe a crítica de Hans Kelsen acerca dessa distinção classificatória, a qual é entendida como superficial e até extrajurídica, diante do fato de que tanto o tratado contratual quanto o normativo têm o mesmo objeto: firmar a vontade convencional das partes. Dessa forma, a expressão “tratado normativo” corresponde a um pleonasma, pois, das normas mais transcendentais e universais às questões mais específicas, a norma convencional possui um caráter puramente normativo²⁷. A diferença entre elas pode estar na operacionalização e na execução, entretanto, ainda sim, isso é insuficiente para demarcar a classificação, na medida em que os tratados contratuais possuem elementos essencialmente normativos (sobre ratificação, denúncia, entrada em vigor etc.)²⁸.

Com efeito, Paulo Ayres Barreto, ao também salientar o conteúdo normativo dos tratados contratuais, sugere diferente divisão dos tratados e convenções, separando-os em “aqueles que inserem no sistema normas gerais e abstratas e os que veiculam normas individuais e concretas”²⁹. E, por fim, no Recurso Extraordinário n. 460.320/PR, ainda em julgamento, o Ministro Relator Gilmar Mendes destacou o desprestígio e a desatualização da classificação mencionada, discorrendo o seguinte: “Registre-se que, nessa linha, a recepção do art. 98 do CTN pela Constituição Federal independe da desatualizada classificação em tratados-contratos [...] e tratados-leis [...], que, aliás, tem perdido prestígio na doutrina especializada”³⁰. Embora isso não seja suficiente para demonstrar mudança na posição jurisprudencial da Suprema Corte, a observação do eminente ministro, além da dos demais doutrinadores elencados acima, concede-nos baliza segura para descartarmos a conclusão sugerida, de que a pertinência do art. 98 do Código Tributário Nacional no ordenamento pátrio vem na medida em que os acordos de bitributação são tratados contratuais.

Logo, a partir dos paradigmas comentados, constata-se que o Supremo Tribunal Federal equaliza no mesmo plano de eficácia e validade os tratados e convenções internacionais e as leis domésticas, de modo que a antinomia de tais diplomas normativos é resolvida de acordo com os critérios cronológico e da especialidade, independentemente da matéria

26 Na obra de Celso Albuquerque de Mello, o autor relata que Bergbohm observou existirem tratados que estabelecem normas de conduta, ao passo que outros têm “a finalidade de criar normas jurídicas”. Triepel acrescenta que os tratados-leis ou normativos são formados por vontades de conteúdo idêntico e coletivo, enquanto os contratuais reproduzem vontades distintas. Bourquim, noutro sentido, defende que os tratados-contratos objetivam “fins diferentes e criam situações jurídicas subjetivas”, enquanto os tratados-leis estabelecem “situação jurídica impessoal e objetiva”. Assim, Mello demonstra que não há uma conclusão segura no tocante ao assunto (MELLO, Celso D. Albuquerque. Op. cit., p. 208-207).

27 REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 53.

28 Ibidem, p. 53.

29 BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 170.

30 MENDES, Gilmar. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 460.320. Relator Gilmar Mendes. Voto, 31.08.2011, p. 32.

acordada, salvo os casos em que as normas convencionais disponham sobre direitos humanos.

2. CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DOS ARTIGOS 26 E 27 DA CONVENÇÃO DE VIENA E O *PACTA SUNT SERVANDA* NO ÂMBITO INTERNACIONAL

A Convenção Internacional sobre o Direito dos Tratados foi firmada, em Viena, em 1969, tendo como principal finalidade consolidar parâmetros para a assinatura, adesão, formulação, denúncia e solução de controvérsias tocantes à aplicação de tratados internacionais.

A importância do documento, também referido como Lei dos Tratados, Código dos Tratados ou Tratado dos Tratados, advém do tempo em que este codificou o direito consuetudinário internacional, estabeleceu regras e princípios gerais do Direito Internacional³¹, bem como, de forma vanguardista, dispôs sobre matérias que ainda estavam se consolidando no cenário global³², resultando num instrumento que trouxe estabilidade jurídica nas relações entre Estados nacionais³³.

A referida Convenção possui 85 artigos, os quais prescrevem a interpretação, as modificações, emendas, nulidade, extinção e suspensão, as responsabilidades dos Estados, as correções de registro, casos de sucessão, assinatura e ratificação etc., e um anexo, que dá orientações sobre o procedimento de solução de conflitos requerido em face do Secretário Geral das Nações Unidas.

Para esta análise, importa destacar, primeiro, que a Convenção de Viena considera tratado todo “acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste em instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a denominação específica³⁴”, ou seja, não adota qualquer diferenciação de conteúdo, natureza ou classificação: seja bilateral ou multilateral, sejam tratados-leis ou tratados-contratos, seja convenção, estatuto ou protocolo, de modo que, estando em conformidade com a definição apontada, o documento é regido pela citada Convenção³⁵.

Além disso, evidente, é necessário salientar as redações dos artigos 26 e 27, cuja finalidade é, na devida ordem, proteger o *pacta sunt servanda* e impedir que o Estado utilize a sua

31 CHIAPPINI, Carolina Gomes. Reflexos da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados no ordenamento jurídico brasileiro. Revista da SJRJ – Direito Civil, Internacional e Propriedade Industrial v. 18, n. 30, p. 15, Rio de Janeiro.

32 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Curso de direito internacional público. São Paulo: RT, 2015. p. 192.

33 HUSEK, Carlos Roberto. Curso de direito internacional público. São Paulo: LTR, 2006. p. 36.

34 Art. 1, “a”, do Decreto n. 7.030/2009.

35 Sobre a conceituação exposta, Mazzuoli comenta que: “essa definição na Convenção de 1969 está colocada, (...) em termos eminentemente formais, sem levar em consideração o conteúdo ou a natureza das disposições convencionais. Assim, à luz do Direito Internacional Público o tratado nada mais é do que um instrumento de veiculação de regras jurídicas”. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Op. cit., p. 197.

legislação doméstica como justificativa para descumprir convenção firmada com outro Estado. Nesse sentido, os enunciados trazem o seguinte:

“Artigo 26: *Pacta sunt servanda*: Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.

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”.

O artigo 26, ao prestigiar o princípio fundamental do *pacta sunt servanda*, obriga os Estados nacionais a cumprirem as disposições dos acordos internacionais firmados, em atenção à boa-fé, à segurança jurídica das relações e à organização política (e pacífica) mundial³⁶.

A boa-fé, por sua vez, está devidamente delineada no artigo 18 da Convenção de Viena³⁷, obrigando os países a se absterem da prática de atos que podem frustrar o objeto e a finalidade do tratado, desde o momento em que tiverem expressado seu consentimento definitivo, traduzido como a vontade de se vincular à norma convencional, de forma a envolver não só o período que precede a entrada em vigor do acordo, mas também a condição de não haver indevido retardamento deste.

Em outras palavras: o *pacta sunt servanda*, aparentemente, não comporta considerações a respeito da discussão sobre a entrada em vigor do acordo internacional e as disposições constitucionais de cada nação acerca da sua internalização, tendo em vista que separa o consentimento definitivo do “período que precede a entrada em vigor do tratado”.

Nesse passo, João Francisco Rezek é didático ao ponderar que: “uma coisa é a consumação do vínculo jurídico, de pronto escorado na regra *pacta sunt servanda*. Outra, diversa e secundária, [...] é a determinação do momento em que lhes tenha parecido preferível desencadear, com vigência, a disciplina legal convencional, em sua plenitude”³⁸. Na mesma medida, Pontes de Miranda refuta a tese de alguns internacionalistas que defendem que o tratado assinado, por não ter vigor na comunidade internacional, corresponde a um mero “projeto de tratado”. Para ele, o acordo assinado já existe, mas – dada a ausência de ratificação e vigor – ele não pertence ao mundo jurídico na qualidade de negócio jurídico perfeito. A propósito, Mazzuoli reforça que tais internacionalistas não

36 CHIAPPINI, Carolina Gomes. Op. cit., p. 23.

37 O conteúdo do artigo expressa o seguinte: “Um Estado é obrigado a abster-se da prática de atos que frustrariam o objeto e a finalidade de um tratado, quando: a) tiver assinado ou trocado instrumentos constitutivos do tratado, sob reserva de ratificação, aceitação ou aprovação, enquanto não tiver manifestado sua intenção de não se tornar parte no tratado; ou b) tiver expressado seu consentimento em obrigar-se pelo tratado no período que precede a entrada em vigor do tratado e com a condição de esta não ser indevidamente retardada”. BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Diário Oficial da União, Atos do Poder Legislativo, Brasília, DF, 15.12.2009.

38 REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 71.

conseguem demonstrar adequadamente a relação do “projeto de tratado” com a boa-fé e o *pacta sunt servanda*, ora comentados³⁹.

Por derradeiro, ao voltarmos-nos aos tratados bilaterais em matéria tributária, a própria OCDE defende a pertinência do art. 26 a partir do instante em que as partes expressam seu consentimento às concessões negociadas, em que enuncia que: “binding on the parties’ means that the treaty is binding on the subject of international law as such, i.e. the State as a whole. It does not matter which organ represent the State when entering into treaty commitments, nor whether the procedure by which the State became bound involve parliamentary approval or not”⁴⁰.

Logo, neste ponto, o debate entre monistas e dualistas, com relação à existência ou não de duas ordens do Direito, bem como a entrada em vigor dos tratados internacionais, acaba por ter uma importância reduzida no tocante ao *pacta sunt servanda*, pois, a partir do momento em que o Estado Nacional demonstra seu consentimento definitivo, através da assinatura do acordo, este não pode elaborar outras normas internas que possam frustrar o objeto e a finalidade do convencionado.

O artigo 27, de outra forma, também consiste em instrumento para proteger as concessões acordadas, ao impedir a utilização, pelos Estados nacionais, de disposições na legislação doméstica contrárias ao firmado como justificativa para descumpri-las. Dessa forma, existe a imposição de obrigatoriedade e vigência dos tratados internacionais, independentemente de se terem, na lei interna, normas contrárias⁴¹. Isso, entretanto, não quer dizer que a Convenção força os países signatários a reformar seus respectivos ordenamentos legislativos, a fim de se coadunarem à norma convencionada. Na realidade, induz que a solução para o descumprimento do tratado deve ser retirada do próprio tratado, tão somente.

No Brasil, necessário comentar que, apesar da relevância da Convenção de Viena na comunidade global, ela foi ratificada apenas em 25 de setembro de 2009, sendo definitivamente internalizada no ordenamento pátrio mediante a promulgação do Decreto n. 7.030, em 14 de dezembro do mencionado ano. Desse modo, a partir disso, a observância das normas da Convenção passou a ser obrigatória pelo País⁴², que ressaltou somente as

39 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Op. cit., p. 203.

40 OCDE. Op. cit.

41 CHIAPPINI, Carolina Gomes. Op. cit., p. 23.

42 Este trabalho apegar-se às disposições constitucionais (art. 5º, § 2º, art. 21, inciso I, art. 49, inciso I, art. 59, inciso VI, e art. 84, inciso VII) a respeito da internalização dos tratados internacionais, no sentido de apontar que a obrigação do Brasil, propriamente dita, com os acordos internacionais pactuados vem com a ratificação do mesmo. A ratificação, nesse ponto, se perfaz não só com a publicação do decreto legislativo ao referendo do Congresso Nacional, mas também com a troca ou o depósito do instrumento de ratificação. Assim, voltamos-nos à seguinte afirmação de Paulo Ayres Barreto: “É requisito indispensável para a conclusão do processo de produção normativa a troca de instrumentos de ratificação, sem o que o Brasil não se obriga internamente” (BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 167).

disposições dos artigos 25 e 66, os quais abordam, respectivamente, o início da vigência dos tratados firmados e os processos de solução de conflitos (judicial, arbitragem e conciliação). De todo modo, a ausência de ratificação da Convenção de Viena pelo Brasil não concedia ampla liberdade para o País enfrentar os acordos internacionais como bem entendesse. A Lei dos Tratados, por expressar direito costumeiro, sempre se revestiu de autoridade até para os países que não eram ou não são signatários, sendo verdadeira norma declaratória de Direito Internacional geral⁴³.

À vista disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça não encontra guarida no argumento de que a ausência de ratificação e promulgação da mencionada Convenção desobrigava o País de qualquer obediência ao Tratado dos Tratados. Mesmo no tempo em que os precedentes tidos como paradigmáticos (RE n. 80.004/SE, de 1977, e ADI n. 1.480-3/DF, de 1997) foram proferidos, o Brasil já tinha, sim, o compromisso, ainda que com base no costume, de fidelidade à Convenção de Viena.

Nesse prospecto, José Francisco Rezek aponta que, no período anterior à ratificação da Convenção, nenhum preceito desta foi violado pelo Brasil, tanto na seara do Poder Executivo quanto na do Poder Judiciário, sob o pretexto de não sermos comprometidos a ela⁴⁴.

Com efeito, recentemente, no já citado RE n. 460.320/PR, o Ministro Gilmar Mendes destacou verdadeiras preocupações sobre a conservação do pactuado, principalmente no tocante à matéria tributária. Nesse sentido, ele destacou os contornos da negociação, os quais tocam pontos sensíveis da soberania dos Estados e envolvem diferentes partes da Administração Pública, e discorreu sobre o cooperativismo internacional pautado no *pacta sunt servanda*.

Contudo, nos precedentes mais relevantes do Supremo Tribunal Federal, a postura foi outra.

No RE n. 80.004/SE, a despeito de terem sido feitas considerações sobre o fato de a denúncia ser o meio apropriado para extinguir tratado internacional, o voto vencedor do Ministro Cunha Peixoto abriu caminho para a sua revogação (e, conseqüentemente, para a ofensa ao *pacta sunt servanda*), mediante o advento de lei posterior. O voto chama atenção por trazer o seguinte: “não há nenhum artigo [na Constituição] que declare irrevogável uma lei positiva brasileira pelo fato de ter sua origem em um tratado”, de modo que ele continua e dispõe que: “do contrário, teríamos [...] uma lei que só poderia ser revogada pelo Chefe do Poder Executivo, através da denúncia do tratado”. Diante disso, conclui: “ou tratado não se

43 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Op. cit., p. 194.

44 REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 37.

transforma, pela simples ratificação, em lei ordinária, no Brasil, ou, então, poderá ser revogada ou modificada pelo Congresso, como qualquer outra lei”.

De forma um pouco semelhante, a ementa da ADI n. 1.480-3/DF firma relativização do *pacta sunt servanda* frente à Constituição Federal e condiciona a matéria das convenções, as quais não podem tratar de matéria reservada à lei complementar, de acordo com o seguinte: “o primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio *pacta sunt servanda*, inexistindo, [...], o problema da concorrência”. “[...] os tratados internacionais celebrados pelo Brasil [...] não podem em consequência versar sobre a matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar”.

Diante disso, embora a referida posição do Ministro Gilmar Mendes ateste preocupação com o pactuado no âmbito internacional, ela não é – como já ponderamos anteriormente – o bastante para assegurar uma mudança jurisprudencial. A jurisprudência pátria consolidada atualmente pouco observa e até relativiza a Convenção de Viena no ponto referente ao *pacta sunt servanda*. A respeito disso, os precedentes paradigmáticos não refletem que tal princípio tem caráter puramente material, pois não estabelece relação com o procedimento constitucional da ratificação que vincula o País às obrigações tratadas em acordo. Conforme ponderamos acima, o consentimento definitivo já é suficiente para fazer com que o Brasil proteja o objeto e a finalidade dos tratados, sem que elabore normas capazes de obstar o vigor destes.

Portanto, a partir das considerações feitas até agora, entendemos que as Cortes Superiores abrem espaço para que uma lei doméstica “mais especial” posterior prejudique o conteúdo firmado nas convenções internacionais. Diante disso, tendo em vista que a perpetuação desse modelo de decidir pode levar a conflitos como os que estamos cogitando aqui, de que a vinda de uma lei interna poderá macular o texto convencional envolvendo a matéria tributária, passemos a analisar se o art. 98 do Código Tributário Nacional é eficiente na solução dessa situação.

3. DA MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1. O olhar doutrinário sobre os tratados internacionais em matéria tributária – são mesmo normas especiais?

Apesar de o critério cronológico ser o primeiro instrumento para resolver os conflitos entre as normas internacionais e a lei interna, não raro a doutrina concede maior atenção ao critério da especialidade. O motivo para tanto é evidente: os acordos de bitributação discorrem sobre a tributação de operações específicas envolvendo residentes de dois Estados signatários determinados⁴⁵, além de regularem o comportamento desses Estados

45 ROCHA, Sergio André. Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 35.

diante da comunidade internacional, com a delimitação de suas competências, caracterizando verdadeiras leis especiais quando perante o direito interno⁴⁶.

Com efeito, Heleno Torres, fundamentando-se nas lições de Tixier, destaca que as convenções sobre a renda e o capital não objetivam substituir o direito interno dos países contratantes, tampouco abrange obrigações coercitivas⁴⁷. Tais obrigações, como sabido, são resultado da construção da norma jurídica propriamente dita, formada pela endonorma (norma secundária), que prescreve o dever subjetivo, e pela perinorma (norma primária), na qual está disposta a sanção em caso de descumprimento daquele dever⁴⁸. A norma jurídica possui significação e completude lógica, sendo construída a partir de enunciados e proposições que se apresentam no texto legal. Logo, de acordo com Paulo Ayres Barreto, não há como confundir a norma jurídica com disposições em leis, artigos ou tratados⁴⁹.

Nesse passo, os acordos de bitributação são meros conjuntos de enunciados, aptos a construir proposições jurídicas, que servirão como subsídio à construção de normas individuais e concretas no interior de cada sistema jurídico, como um complemento para evitar o concurso de pretensões tributárias entre os entes contratantes, caracterizando-se como *lex specialis*⁵⁰.

À vista disso, é pertinente salientar que o termo “especial”, no estudo de Torres, possui duas distintas e importantes conotações, as quais serão aproveitadas na reflexão deste tópico. A primeira delas designa prevalência da norma internacional quanto à aplicabilidade, em que o ordenamento doméstico não pode suprimir as suas prescrições, conforme o princípio *lex posterior generalis non derogat lex priori specialis*; a segunda corresponde a um pressuposto interpretativo, no qual a interpretação de leis posteriores não pode macular o conteúdo das convenções internacionais⁵¹.

Nesse sentido, o diploma convencional é especial por disponibilizar uma pauta de critérios para resolver o concurso de pretensões impositivas entre os Estados signatários, os quais estão alheios ao regimento interno de cada país contratante, mas limitados a este, sendo vistos apenas na órbita do Direito Internacional⁵². Não existe uma interação interpretativa completa das tratativas internacionais com a legislação pátria, uma vez que aquelas só são pertinentes em determinados conflitos, os quais envolvem – necessariamente – as

46 TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 388.

47 Ibidem, p. 392.

48 CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 52.

49 BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 18.

50 TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 393.

51 Ibidem, p. 394.

52 Ibidem, p. 394.

situações especificadas no acordo internacional de bitributação, sendo referentes a certas pessoas (residentes e nacionais dos Estados signatários). Nos demais casos, as disposições internas têm seu alcance original intacto.

Ao mesmo tempo, Paulo Ayres Barreto parece concordar com a exposta lição ao afirmar que: “tal norma veiculada no bojo de tratado internacional é especial, convivendo harmoniosamente com outras, de caráter geral, aplicando-se (...) ao estrito rol de situações alcançadas pela norma especial”⁵³. Junta-se a esse coro Luciano Amaro, ao apontar que “o intérprete é que, ao examinar a lei interna superveniente, deve observar o tratado, naquilo em que este possa afastar, limitar ou condicionar a aplicação de lei interna, com a qual deve ser harmonizado”⁵⁴. Por fim, na literatura estrangeira, essas ideias estão presentes nas obras de Tipke e Kruse, Mössner, Weigell. Assim, a especialidade do texto convencional comporta o plano da interpretação e da aplicabilidade, limitando-se às situações de Direito Internacional Tributário, tão somente.

Noutra medida, Luís Eduardo Schoueri, Professor Titular da Universidade de São Paulo, é convicto ao dizer que as convenções internacionais de bitributação não têm qualquer especialidade em relação ao direito doméstico, tratando-se, na realidade, de instrumentos limitadores de soberania e jurisdição⁵⁵, que contribuem para a verificação do alcance da incidência da lei interna. Com competências normativas diferentes, funções diversas e pertinentes a ordens distintas, não há que se falar em primazia hierárquica ou especialidade entre leis internas e tratados bilaterais internacionais contra a dupla tributação.

Para o professor, colocar os tratados como leis especiais é admitir a premissa de que tais diplomas cuidam da mesma matéria que as leis gerais, instituindo e majorando tributos, de modo a conceder um tratamento particular; igualmente, é aceitar a consequência de que uma norma doméstica “tão especial quanto” prevaleça sobre as tratativas internacionais, fazendo com que o art. 98 do Código Tributário Nacional reste inútil no ordenamento pátrio. Nessa ordem, ele reforça que os acordos para evitar a dupla tributação não instituem tributos como a lei ordinária faz, não trazem hipóteses de incidência como elementos adicionais capazes de firmar qualquer especialidade e, portanto, não estabelecem uma relação hierárquica com a legislação interna, haja vista terem preocupação distinta, qual seja, delimitar as jurisdições tributárias. A relação de hierarquia entre os enunciados legais só ocorre quando estes têm as mesmas competências, o que não acontece entre a legislação interna e os acordos contra a dupla tributação da renda.

53 BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 171.

54 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 170.

55 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 126-127.

Diante disso, o ideal, para Schoueri, no tocante à apuração do conteúdo normativo dos acordos internacionais, seria adotar o método arquitetado por Vogel, comumente chamado de “máscara de Vogel”. Através dessa figura, os tratados serviriam como uma máscara sobreposta à legislação interna. Os “buracos”, os quais deixam o direito doméstico à vista, denunciariam que tais dispositivos continuam em vigor. Ao mesmo tempo, aqueles pontos “cobertos” pela máscara acusariam que as tratativas internacionais devem ser respeitadas na construção da norma⁵⁶. Desse modo, há plena harmonia entre os diplomas, nacional e internacional, sem que se corra o risco de uma disposição pátria “tão especial quanto” vir a contrariar os pactos do Brasil com outras nações.

Para nós, ainda que pareça absurda essa aproximação, o raciocínio de Luís Eduardo Schoueri é condizente com o exposto por Heleno Torres, Paulo Ayres Barreto e Luciano Amaro, no sentido de ser flagrante a distinta função dos tratados e convenções internacionais – que visam prejudicar a dupla tributação, sem poder criar obrigações tributárias ou ampliar as já existentes nos ordenamentos domésticos – e das leis ordinárias, que de fato instituem exações tributárias. Nesse sentido, é unânime a posição de que cada qual lida com distintos objetivos, e em momento algum defende-se que tratados e leis ordinários têm preocupações similares, de instituir e majorar tributos.

Em contrapartida, parece-nos próprio considerar que a norma convencional de Direito Tributário Internacional é especial, no âmbito da aplicabilidade e da interpretação, por solucionar – na seara do Direito Internacional, tão somente – conflitos entre países contratantes, dentro do rol de situações prescritas e de critérios estabelecidos no acordo firmado. Dessa maneira, as normas e seus respectivos sentidos deônticos completos só se perfazem nos contornos do Direito Internacional, solucionando questões específicas conforme o escopo de cada tratado contra a bitributação da renda.

Com base nessa posição, o método de Vogel encontra certa restrição, tendo em vista que, por meio da “máscara”, limita-se a legislação doméstica aos “buracos”, apenas, ao passo que – para a adequada construção normativa – as duas ordens, nacional e internacional, devem servir cumulativamente na solução de conflitos postos na seara internacional, sem que se percam de vista o *pacta sunt servanda* e a relação para com outro Estado signatário⁵⁷.

De qualquer forma, com apoio doutrinário ou não, o Supremo Tribunal Federal, como pontuamos em tópico anterior, reiteradamente tem decidido – com base numa classificação inapropriada, frisa-se, de tratados-lei *versus* tratados-contrato – que a antinomia entre as normas internacionais serão solucionadas com base no critério cronológico ou, se necessário, da especialidade, sem considerar os planos de aplicabilidade e interpretação das normas convencionais, tampouco a interação dos enunciados (sejam

⁵⁶ *Ibidem*, p. 125.

⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 404.

eles tratados ou leis) na construção da adequada norma jurídica. Nesse prospecto, resta entender o papel do art. 98 do Código Tributário Nacional na proteção do princípio trazido pelos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena.

3.2. O art. 98 do Código Tributário Nacional

Considerando que a classificação de tratados normativos *versus* tratados contratuais foi afastada e que, em vista da atual jurisprudência pátria, há possibilidade de uma lei especial posterior vir a prejudicar tratativas internacionais firmadas pelo Brasil, em virtude de se encontrarem no mesmo plano normativo, verifica-se, então, se a redação do art. 98 do Código Tributário Nacional é suficiente para proteger as tratativas exteriores em matéria tributária.

Para tanto, é necessário visitar o conteúdo do referido dispositivo, que dispõe o seguinte: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Inicialmente, grita aos olhos a expressão “revogam ou modificam”, pois, ao admitirmos a construção da norma jurídica através da cumulatividade de enunciados e proposições do direito internacional, posto nos tratados bilaterais contra a dupla tributação da renda, e do direito interno, assumimos também que a aplicabilidade dos textos legais não se confunde com a questão da sua validade. Isso quer dizer que a especialidade das convenções internacionais, segundo o já exposto, vista nos planos da aplicabilidade (*lex posterior generalis non derogat lex priori speciali*) e da interpretação, não faz com que a legislação doméstica seja invalidada, revogada ou sequer modificada. A lei interna permanece plenamente eficaz, apenas – se conflitosa com o acordo internacional, nas circunstâncias ali descritas – deixa de ser aplicada.

Nesse ponto, didáticas são as lições de Alberto Xavier no sentido de que, apesar da má redação, o dispositivo não trata de um fenômeno ab-rogativo, e sim de uma limitação de eficácia, que torna a norma nacional “relativamente inaplicável” para aqueles fatos, situações e pessoas⁵⁸. Hugo de Brito Machado é outro que traduz propriamente o objetivo do art. 98 do CTN de fazer com que as convenções sejam observadas pela lei pátria, independentemente de esta ser anterior ou posterior ao tratado⁵⁹, sem que isso consista em revogação ou modificação daquela. Além disso, autores como Luciano Amaro⁶⁰, Paulo Ayres

58 XAVIER, Alberto. *Direito internacional tributário no Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 124.

59 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 43.

60 AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 170.

Barreto⁶¹, Heleno Torres⁶² e Sergio André Rocha⁶³ também discorrem sobre a inexistência do fenômeno ab-rogativo.

Todavia, não existe unanimidade entre os estudiosos. Internacionalistas como José Francisco Rezek e Valério Mazzuoli pensam diferente. Já Rezek afirma categoricamente que: “Não há dúvida de que o tratado revoga, em qualquer domínio, a norma interna anterior” (REZEK, 2011, p. 130). Valério Mazzuoli contemporiza defendendo que o Código Tributário Nacional não cometeu equívoco algum⁶⁴. Para ele, na realidade, o termo “revogação” vem na concepção de gênero, sendo a “derrogação” a espécie adequada inserida no artigo. Dessa forma, o intérprete não deveria encarar a expressão “revogação” como a supressão total da disposição, apenas como cassação parcial desta.

Ocorre que as convenções, ao serem tidas como *lex specialis*, só ganham espaço quando solucionam situações na seara do Direito Tributário Internacional. Em todas as outras ocasiões, harmonizam-se com o direito interno, convivem com ele. À vista disso, não promovem nem a revogação total (ab-rogação), nem a parcial (derrogação). Tanto o gênero como a espécie são impertinentes no texto do dispositivo. Novamente, importa dizer que consistem em planos distintos a aplicabilidade e a validade, sendo o tratado norma especial apenas para o primeiro campo.

De qualquer forma, importa notar que o art. 98 do Código Tributário Nacional consiste num importante instrumento para afirmar o *pacta sunt servanda*, ao exigir que as normas convencionais sejam respeitadas em face das novas disposições (*e serão observadas pelas que lhes sobrevenham*). Em outras palavras: o *treaty override* é obstado no Brasil. Não por conta de uma censura ao legislador ordinário, que não poderá enunciar novos conteúdos no sistema legislativo nacional (salvo se diretamente contra uma ou mais disposições dos acordos internacionais)⁶⁵, mas em vista da construção normativa (endonorma e perinorma), individual e concreta, que não poderá subverter os pactos firmados. A prevalência de aplicabilidade e interpretação prejudica a conduta unilateral doméstica, salvaguardando o disposto nos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena.

3.3. Preocupações com as normas complementares – breve análise do art. 96 c/c art. 100 do Código Tributário Nacional

Rapidamente, já fugindo do escopo deste trabalho, o qual se voltava à constatação de o ordenamento pátrio permitir ou não o *treaty override* em matéria tributária, admite-se que

61 BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 171.

62 TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 401.

63 ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 75.

64 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Op. cit., p. 433.

65 TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 402.

a provocação inicial contornava os posicionamentos da Receita Federal do Brasil sobre assuntos que poderiam ofender a ordem dos tratados. Em ligeira análise, os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional⁶⁶ poderiam apresentar um risco às convenções internacionais, haja vista que a especificidade dos pareceres normativos e das instruções normativas do mencionado órgão fazendário – orientado a determinadas situações, pessoas e ocasiões – poderia conflitar com os pactos efetuados no exterior. Contudo, à vista do abordado, isso não é possível.

Primeiro, o *treaty override* não se confunde com uma questão de interpretação, sendo verdadeira manifestação legislativa voluntária que macula o firmado com outras nações. Em seguida, a partir da noção de sistema, no qual as normas jurídicas, com completos significados deônticos, se relacionam a partir de critérios de coordenação e hierarquia⁶⁷, as referidas primeiras preocupações perdem de vez o espaço.

O art. 98 do Código Tributário Nacional, por consistir em domínio de lei complementar, compatibilizado com o art. 146, inciso III, da Constituição Federal⁶⁸, impede que a normatividade do ato fazendário prospere a ponto de corromper os tratados bilaterais contra a dupla tributação da renda. Assim, as instruções normativas e demais atos regulatórios infralegais – ainda que anexos à definição de “legislação tributária” –, antes de lesarem a norma convencional, retiram-se (ou são retirados) do sistema dada a flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade. É sabido que pairam discussões quanto à pertinência do citado art. 98 do CTN no presente ordenamento. Sérgio André Rocha, assim como Roque Antonio Carrazza, defende a inconstitucionalidade da redação, haja vista que a limitação do legislador não deveria partir da lei complementar, e, sim, da própria Constituição da República⁶⁹. Porém, uma vez que entendemos ser o dispositivo uma norma geral (inciso III do art. 146 do CF), que dispõe sobre a recepção das normas convencionais, não limitando propriamente o legislador, mas sim o intérprete na construção normativa, vemos que ele se compatibiliza com o sistema, afastando todo e qualquer vernáculo hierarquicamente inferior (como os atos infralegais) que o contrarie.

CONCLUSÃO

66 “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.”

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

67 BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 252.

68 “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – [...]; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...].”

69 ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 116.

Diante do apurado, vimos que o Supremo Tribunal Federal, assim como o Superior Tribunal de Justiça, descarta a primazia hierárquica entre tratados internacionais em face da legislação doméstica, fazendo com que a antinomia de tais diplomas normativos seja resolvida de acordo com os critérios cronológico e da especialidade, independentemente da matéria, salvo os casos em que as normas convencionais disponham sobre direitos humanos. Neste ponto, afastamos a inadequada classificação de tratados-contratos e tratados-leis, que protegia os acordos bilaterais em matéria tributária. Consequentemente, considerando que o *pacta sunt servanda* – prestigiado pelos artigos 26 e 27 da Convenção de Viena – é relativizado ou sequer observado pelos Tribunais, temos que o atual posicionamento jurisprudencial das Cortes Superiores abre espaço para que uma lei doméstica “mais especial” posterior prejudique a segurança jurídica das relações exteriores ao ofender as tratativas internacionais.

Todavia, os tratados bilaterais contra a dupla tributação da renda e do capital não sofrem tal risco, diante da disposição do art. 98 do Código Tributário Nacional. O dispositivo, embora peque pela má redação no tocante à inexistente revogação da legislação em vigor, obsta a construção normativa sobre a matéria capaz de ofender as disposições dos tratados e, portanto, rejeita o *treaty override*. Em atenção à natureza de lei complementar do diploma tributário, quando cuida da recepção de normas dos acordos internacionais contra a dupla tributação da renda, assegura prevalência de aplicabilidade ao convencional com outros países. Ademais, por conta dessa natureza, outras disposições da legislação tributária – advindas de normas complementares definidas no art. 100 do mesmo código – também não apresentam nenhum risco aos tratados. Elas se apresentam hierarquicamente inferiores à lei complementar, de modo que, mesmo indiretamente, quando tocam em assuntos postos em acordos (*royalties*, por exemplo), sempre devem observar o referido art. 98, sob pena de serem retiradas do sistema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos da ciência das finanças*. direito financeiro e tributário. São Paulo: RT, 1969.

AVI-YONAH, Reuven S. Tax treaty overrides: a qualified defense of US practice. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=829746>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.829746>>. Acesso em: 02 maio 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preço de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Ordenamento e sistema jurídico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); e CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.

BORGES, José Alfredo. Tratado internacional em matéria tributária como fonte de direito. *Revista de Direito Tributário* v. 27/28, n. 8, p. 161-178. São Paulo: RT, 1984.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 jun. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Atos do Poder Legislativo, Brasília, DF, 27.10.1966, e retificado em 31.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 15 jun. 2019.

_____. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. *Diário Oficial da União*, Atos do Poder Legislativo, Brasília, DF, 15.12.2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm>. Acesso em: 18 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3/DF. Relator: Celso de Mello. Brasília, DF, 04 de setembro de 1997. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdãos, 04.09.1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347083>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80.004/SE. Relator: Xavier de Albuquerque. Brasília, DF, j. 01.06.1977. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdãos, 29.12.1977. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº 766.618/SP. Relator: Roberto Barroso. Brasília, DF, j. 25.05.2017. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdãos, 13.11.2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14028508>>. Acesso em: 17 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 100.105/RS. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, DF, j. 08.11.1983. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdãos, 27.04.1984.

Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=192510>>. Acesso em: 17 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 349.703/RS. Relator Ordinário: Carlos Britto. Relator para o Acórdão: Gilmar Mendes. Brasília, DF, j. 03.12.2008. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 05.06.2009. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595406>> Acesso em: 19 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 34.932/PR. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Brasília, DF, j. 16.08.1993. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 13.09.1993. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300130293&dt_publicacao=13-09-1993&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 37.065/PR. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Brasília, DF, j. 15.12.1993. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 21.02.1994. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300203266&dt_publicacao=21-02-1994&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 45.759/PR. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Brasília, DF, j. 16.05.1994. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 06.06.1994. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199400080980&dt_publicacao=06-06-1994&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 47.244/PR. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Brasília, DF, j. 06.06.1994. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 27.06.1994. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199400119542&dt_publicacao=27-06-1994&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 196.560/RJ. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Brasília, DF, j. 18.03.1999. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 10.05.1999. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800879676&dt_publicacao=10-05-1999&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 154.092/SP. Relator Ministro Garcia Vieira, Brasília, DF, j. 11.12.1997. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 02.03.1998. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700796590&dt_publicacao=02-03-1998&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 7.517/SP. Relator: Ministro Adhemar Maciel, Brasília, DF, j. 08.09.1998. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 23.11.1998. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199100009660&dt_publicacao=23-11-1998&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 104.566/SP. Reator: Ministro Francisco Peçanha Martins, Brasília, DF, j. 06.04.1999. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 07.06.1999. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199600523061&dt_publicacao=07-06-1999&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 209.526/RS. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins, Brasília, DF, j. 18.04.2000. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 26.06.2000. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199900296389&dt_publicacao=26-06-2000&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 480.563/RS. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, DF, j. 06.09.2005. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 03 de outubro de 2005. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1231270&num_registro=200201463325&data=20051003&tipo=5&formato=PDF>.

Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 67.007/RS. Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Brasília, DF, j. 03.04.1997. *Pesquisa de Jurisprudência*, Acórdão, 28.04.1997. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500106094&dt_publicacao=28-04-1997&cod_tipo_documento=1>. Acesso em: 20 jun. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CHIAPPINI, Carolina Gomes. Reflexos da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista da SJRJ – Direito Civil, Internacional e Propriedade Industrial* v. 18, n. 30, p. 15-27, Rio de Janeiro.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: [s.n.], 1968.

HUSEK, Carlos Roberto. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: LTR, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MAITTO, Rodrigo. *Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. v. 1. (Série Doutrina Tributária)

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: RT, 2015.

MELLO, Celso D. Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MENDES, Gilmar. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 460.320/PR. Partes litigantes: Volvo do Brasil Veículos Ltda. e União Federal. Relator Gilmar Mendes. Voto, 31.08.2011.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2003.

OCDE. *Tax treaty override*. Adopted by OCDE Council on 2 October 1989. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1c05c36b-en>. Acesso em: 22 jun. 2019.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Sergio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995.

_____. Tax treaty override: a jurisdictional approach. *Intertax* v. 42, n. 11. Aphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 1997.

XAVIER, Alberto. *Direito internacional tributário no Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Direito tributário internacional*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017.