



Fernando Lopes

A INCIDÊNCIA DO ART. 98 DO CTN NAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO

THE REFLECTION OF CTN ARTICLE 98 ON EXCHANGE OPERATIONS

Liana Memória Cardoso

RESUMO

Propõe uma nova exegese dos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional-CTN a respeito da prevalência (ou não), sobre as normas internas, dos dispositivos de tratados ou acordos internacionais firmados pelo Brasil, quanto ao IOF incidente sobre operações de câmbio.

Adota como paradigma o Acordo Bilateral Brasil-Uruguai, ratificado em 1977, e afirma que o art. 98 do CTN não permite a conclusão de que as normas internas se revogam em face do Direito Internacional, podendo haver, apenas, a suspensão temporária da eficácia da norma nacional, e não sua revogação.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Internacional Tributário; tratados internacionais; legislação interna; imposto sobre operações financeiras-IOF; operações de câmbio; Código Tributário Nacional – art. 98.

ABSTRACT

The author sheds a new light on the Brazilian Tax Code (CTN) article 98, involving the prevalence (or not) of treaties provisions or international agreements signed by Brazil over domestic rules, with regard to the tax on financial operations (IOF) levied on exchange activities. She adopts as a pattern the bilateral agreement between Brazil and Uruguay, validated in 1977, and she affirms that article 98 does not lead to the conclusion that domestic norms are null and void in view of International Law, but that there may just occur a temporary interruption of the domestic norm effectiveness, not its revocation.

KEYWORDS

International Tax Law; international treaties; domestic legislation; tax on financial operations - IOF; exchange operations; Brazilian Tax Code – article 98.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo analisa o conteúdo exegético do art. 98 do CTN quanto à prevalência, sobre as normas internas, de dispositivos de tratados ou acordos internacionais a respeito de tributação, especialmente quanto ao IOF incidente sobre as operações de câmbio.

Como paradigma para o presente estudo, será examinado o acordo bilateral Brasil-Uruguai, denominado “Protocolo de Expansão Comercial”, promulgado em 21/9/77 pelo Decreto n. 80.369, suas especificidades e o tratamento dispensado à compra ou venda de moeda estrangeira nas operações entre ambos os países, a fim de evitar a dupla tributação internacional nesse aspecto.

Inicialmente, explicitar-se-á a interpretação da doutrina e da jurisprudência quanto à aplicação do art. 98 do CTN. Em seguida, verificaremos qual a hipótese de incidência do IOF-câmbio, seu fato gerador e quais seriam os seus contribuintes. Ao final, analisaremos o Acordo Brasil-Uruguai, seus objetivos e o enfoque do IOF quanto a alguns produtos, bem como a natureza extrafiscal¹ de tal ajuste.

Em conclusão, produzir-se-á parecer quanto à legalidade, ou não, e às conseqüências de ordem tributária ou financeira, ou política, da prevalência do referido pacto bilateral sobre as disposições de Direito interno nas operações de câmbio.

2 A EXEGESE DO ART. 98 DO CTN

O art. 98 do Código Tributário Nacional de 1966 preconiza: *Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Esse verbete legal, hoje de interpretação jurisprudencial pacificada, já foi objeto de divergências, com formação de correntes diversas, quanto à prevalência das “normas-contrato”, de natureza de Direito Internacional Público – ou de Direito Internacional Econômico² –, sobre aquelas vigentes na ordem tributária brasileira.

42

[...] se o interesse nacional é a busca de mercados internacionais e a integração regional, a soberania fiscal toma outros contornos, a permitir o fluxo de trocas, moedas, investimentos, dentre outros itens [...].

Os aspectos suscitados em tais divagações, tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais, permeiam o campo dos princípios de Direito interno, como soberania e autodeterminação³ dos povos, o *pacta sunt servanda* e os princípios de Direito Internacional Público, como o da igualdade e do tratamento nacional. Ainda, implica a análise da competência tributária (nacional e internacional) para legislar sobre a matéria, Direito intertemporal e hierarquia das leis.

Dependendo, pois, dos ajustes firmados em terreno internacional – a determinar o método de tributação incidente sobre a transação, se do país de origem ou do de destino, ou do da fonte, ou no da residência, do interstício temporal a vigor –, cláusulas de conteúdo extrafiscal hão de neles constar expressamente, refletindo a vontade dos contratantes na execução de suas políticas econômicas.

O âmbito de cobrança dos tributos, na esfera internacional,

varia, *prima facie*, de acordo com a legislação interna de cada país ou segundo a orientação de organizações internacionais. Assim, em suas relações comerciais, os impostos podem ser cobrados no país da fonte, quando a imputação tributária acomete os rendimentos produzidos em determinada fonte, independentemente da nacionalidade dos contribuintes; podem ser cobrados com base na nacionalidade dos contribuintes, onde quer que esteja fixada sua residência; podem ser cobrados na residência, onde o contribuinte se submeterá às regras do país em que estiver instalado, mesmo que temporariamente; igualmente pode incidir no país de destino dos produtos. Tais imputações podem ser objeto de acordo internacional entre os países, a facilitar o trânsito de bens, mercadorias e serviços entre eles, bem como a fiscalização e a cobrança dos impostos ajustados.

Assim, se o interesse nacional é a busca de mercados internacionais e a integração regional⁴, a soberania fiscal toma outros contornos, a permitir o fluxo de trocas, moedas, investimentos, dentre outros itens, que permitam beneficiar os países contratantes e, sobretudo, gerar divisas e riquezas ao Brasil, como uma das partes. Exceções, logicamente, poderão também ser contratadas, para resguardar interesses nacionais, estabelecendo-se “desigualdades compensatórias”⁵.

Eis por que a norma do art. 98 do CTN/66 goza de grande importância nos acordos e convenções de Direito Internacional em matéria tributária firmados pelo Brasil e a razão pela qual a jurisprudência também vem confirmando a validade de normas internacionais firmadas com o Brasil, como se pode depreender do elucidativo julgado da lavra do Exmo. Ministro Demócrito Reinaldo, do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

Tributário. Isenção do AFRMM em relação a mercadorias importadas sob a égide do GATT. Impossibilidade. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O art. 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. Recurso provido. Decisão unânime. (REsp n. 196.560/RJ, STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 10/5/99, p. 118). (Grifos nossos)

Ainda, demonstrando a continuidade do pensamento lógico-interpretativo do STJ, o julgado do Exmo. Ministro João Otávio de Noronha preleciona:

Tributário. Imposto sobre Operações Financeiras. Operações de Câmbio relativas a 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. Recurso Especial não provido. (REsp n. 228.324/RS, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 1º/7/2005, p. 458).

Esses julgados privilegiam as relações internacionais, de certo, mas tão-somente posicionando as normas internacionais (portanto, contratuais, específicas e sinalgmáticas) no campo da

validade interna, da incorporação e do enquadramento no ordenamento jurídico pátrio, sem que isso importe em inobservância da soberania fiscal ou da competência tributária, mesmo porque ajustes podem ser denunciados, ou modificados, caso não haja mais interesse nacional em preservá-los tais como tratados, funcionando como disposições parafiscais, de conteúdo de Direito Internacional Econômico. Igualmente, referidos ajustes sujeitam-se ao controle de constitucionalidade perante os tribunais brasileiros, o que afasta a hipótese de prevalecerem sobre normas internas de Direito Tributário, pelo instituto da revogação, isto é, extinção da norma nacional.

Para Diallo (2001, p. 101), *o conflito entre lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraida a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral.*

Luciano Amaro, criticando a letra da lei, isto é, interpretada literalmente, distingue, ainda, entre revogação e “observância ao tratado” em suas especificidades, que excepcionam a norma geral e comprometem também a publicação de norma interna posterior contrária à disposição contratual:

[...] não é adequada a dicção do art. 98, nem quando diz que o tratado “revoga” a lei interna, nem quando assevera que a lei interna superveniente deva “observar” o tratado. 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 da lei interna, com a qual deve ser harmonizado. Mesmo quando o art. 98 menciona a “modificação” da lei interna pelo tratado, não se deve entender a hipótese como de revogação parcial. Trata-se, como dissemos, de norma especial (que convive com a geral), tanto que, nesse sentido, ela tem a virtude de afetar também a norma de lei interna posteriormente editada, o que, evidentemente, não poderia ser chamado de revogação. (AMARO, 2005, p. 180).

Persistem, no entanto, a despeito

da exegese jurisprudencial, outros posicionamentos de doutrinadores, para quem os tratados internacionais em matéria tributária se sobrepõem à legislação interna, pela interpretação do art. 98 do CTN, não devendo, todavia, ter hierarquia legal superior à do CTN (lei complementar recebida pela CF/88 como lei ordinária federal).

Parece, então, haver um conflito meramente etimológico em torno da palavra “prevalência”, qual seja, considerá-la como sobreposição ou disposição especial (em oposição à disposição geral), ou mesmo posicionando-a na dicotomia das teorias monistas ou dualistas do Direito Internacional Público⁶, para justificar a prevalência ou a complementariedade de uma sobre a outra.

O que importa [...] é que tais acordos, específicos, não subsistem à denúncia ou modificação dos tratados, ocasião em que se verifica, claramente, a prevalência da norma interna, soberana, pois esta volta a vigor.

O que importa, contudo – respeitando-se as correntes da “norma específica” e da “não-prevalência em face de natureza de lei complementar do CTN”, para que não haja ofensa à competência tributária internacional –, é que tais acordos, específicos, não subsistem à denúncia ou modificação dos tratados, ocasião em que se verifica, claramente, a prevalência da norma interna, soberana, pois esta volta a vigor. Pode-se dizer que a **norma internacional em matéria tributária não revoga lei interna, mas apenas suspende sua aplicabilidade enquanto vigente o ajuste**. Se a eficácia da lei interna se encontra suspensa por disposição de tratado firmado pelo Brasil, a superveniência de outra lei interna não revoga o tratado, visto que específico e porque prevalece – não a revogando – sobre esta.

“Prevalece”, ou melhor, **suspende** a aplicabilidade da norma geral interna o pacto firmado em âmbito internacional, sobre aspectos específicos da relação comercial, consoante previsão do art. 98 do CTN/66. É a disposição majoritária que, obviamente, comporta ressalvas de entendimento.

Qualquer imposto que incidir sobre transações internacionais, por fim, como o IOF e os impostos sobre importação/

exportação, pode ser objeto de ajuste entre os países contratantes, a fim de permitir o fluxo e o bom andamento das relações comerciais, em um mundo inevitavelmente globalizado, onde qualquer nação, por maior ou mais forte que seja, não subsiste sozinha.

3 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF

O IOF é um imposto incidente sobre fatos geradores provenientes de operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários.

Quanto às operações de câmbio, compra e venda de moeda estrangeira nas relações internacionais, seu fato gerador é assunto bem delimitado pelo STJ, em julgado de relatoria da Ministra Eliana Calmon:

Tributário – Imposto sobre operações de câmbio – art. 63 do CTN – Decreto-lei 1.784/80, Decreto 995/93 e Lei 8.894/94 – Incidência sobre aquisição de moeda estrangeira. 1. O fato gerador do IOF é a efetiva entrega da moeda nacional ou estrangeira ou de documento representativo de seu valor, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este (art. 63 do CTN). 2. O IOF incide tanto na compra como na venda de moeda estrangeira. 3. O Decreto-lei n. 1.783/80 não previu apenas a incidência nas hipóteses de venda de moeda estrangeira (remessa ao exterior) e, portanto, não extrapolou o Decreto 995/93, enquanto a Lei 8.894/94 não criou nova incidência tributária. 4. “Leading case” da Segunda Turma no Resp 621.483/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha. 5. Recurso Especial improvido. (REsp n. 702.398/RJ, STJ, 2ª. Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 20/5/2006, p.142). (Grifo nosso)

No âmbito das operações de câmbio, isto é, compra e venda de moeda estrangeira, o Brasil possui um Protocolo firmado com o Uruguai (com o fito de expandir as relações comerciais entre os dois países), o qual estabelece a não-in-

cidência do IOF, especificamente sobre certos produtos comercializados, *ex vi* do Decreto n. 80.369/77, arts. 1º, 2º, 3º e 4º, em que se verifica o ajuste quanto à isenção, à liberação da imposição de gravames e restrições, direitos aduaneiros ou quaisquer outros de caráter fiscal, monetário ou cambial, que incidiriam sobre as importações – e isso inclui também o IOF, já que este incidiria sobre a entrega de moeda estrangeira, em razão da liquidação da operação contratada com o Uruguai, registrada nas guias de importação/exportação, que resultaria justamente na saída ou entrada de produtos previamente determinados (e que proporcionaria a satisfação das intenções do Protocolo de Expansão Comercial). Esse imposto, isentado no referido Protocolo, é o que será objeto de análise neste trabalho, à luz do art. 98 do CTN e sua interpretação.

4 AS CONVENÇÕES SOBRE BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Esse ajuste entre Brasil e Uruguai para a isenção de gravames nas transações de certos produtos caracteriza o intento de evitar a bitributação internacional e, assim, impedir o fluxo comercial entre os dois países, bem como a evasão ou a elisão tributária, o que, certamente, causaria danos ao comércio de cada um ou mesmo impediria ganho de receita em ambos, prejudicando interesses fiscais, comerciais e até políticos da relação regional. Este, então, é o conceito de bitributação internacional: medidas bi ou multilaterais, adotadas na forma de acordos ou tratados, com o fito de evitar externalidades negativas no comércio entre eles, tais como evasão ou elisão tributária, e a dupla incidência de impostos sobre a mesma operação ou produto, o que, em termos de custos de produção e distribuição, viria, se não fosse regulado, a gerar prejuízos e impedir a livre circulação e a otimização comercial internacional, tudo em consonância com as intenções comerciais dos países envolvidos.

É importante, na confecção do ajuste internacional, a existência de cláusulas dispondo sobre o descumprimento de assertiva contratual, em que o país comitente poderia estar sujeito à jurisdição de tribunal arbitral ou ad hoc [...].

Uma vez determinadas as intenções comerciais entre duas ou mais partes contratantes, cláusulas, definições e medidas devem ser individualizadas, para propiciar sua execução, seja em razão das diferenças nas legislações tributárias, harmonizando-as, seja para evitar distorções, como a bitributação – o que retiraria do ajuste o critério equânime, uma vez que permitiria o tratamento desigual, discriminatório e prejudicial às partes, podendo levar à denúncia do acordo por uma delas, e só prejudicaria, devido à insegurança jurídica, as futuras relações entre elas bem como a reputação de cada uma perante o mercado global.

É importante, na confecção do ajuste internacional, a existência de cláusulas dispondo sobre o descumprimento de assertiva contratual, em que o país comitente poderia estar sujeito à jurisdição de tribunal arbitral ou *ad hoc*, onde seriam julgados seus atos e poderiam-lhe ser impostas sanções ou embargos econômicos, se não for observado o laudo arbitral emitido. O

desrespeito contratual de forma unilateral com essas disposições não seria a medida mais acertada a ser tomada, e seus efeitos decerto não seriam desejáveis a nenhum país do mundo, uma vez que macularia sua reputação e dificultaria a contratação com terceiros países, desconfiados, então, da conduta do réu em suas relações comerciais.

Para evitar condutas extremas ou unilaterais, ou, ainda, o desequilíbrio do comércio internacional, modelos como o da ONU ou da OCDE (e outros regionais), embasados nos princípios de Direito Internacional Econômico, são utilizados como diretrizes gerais pela quase totalidade dos países do mundo, a fim de evitar distorções na execução dos acordos.

Atualmente, e com a codificação do Direito Internacional, existem limites de atuação no cenário global, determinados por convenções e tratados confeccionados e fiscalizados por organismos internacionais, para que os interesses dos Estados sejam atendidos, sem preterição de outros em situação de igualdade, e, assim, seja garantido o ambiente concorrencial saudável e a otimização do comércio mundial.

4.1 O ACORDO BRASIL-URUGUAI

Os acordos bi ou multilaterais também não escapam da observação das normas de Direito Internacional Econômico e de códigos de condutas. Os interesses das partes – e sua liberdade de contratar derivada do *pacta sunt servanda* – são sopesados para que não haja tratamento discriminatório e desigual entre eles.

Nesse sentido, o Acordo Bilateral Brasil-Uruguai, denominado “Protocolo de Expansão Comercial” – celebrado em Rivera-Uruguai em 12/5/1975 e promulgado no Brasil em 21/9/1977 pelo Decreto n. 80.369 (com posteriores modificações entabuladas pelos Decretos n. 81.875/78, 82.944/78, 87.317/82 e 88.419/83) –, que entabulou uma série de produtos de circulação livre, sem gravames entre os dois Estados, pode servir de exemplo da exegese adotada a fim de permitir o fluxo comercial, mas, ao mesmo tempo, resguardar os interesses nacionais de ambos.

Esse “Tratado de Amizade”, como ele mesmo se intitula, prevê, em seu bojo, possibilidades de flexibilização do ajuste, para o *máximo aproveitamento dos fatores de produção, estimular a complementação econômica, assegurar as condições equitativas de concorrência, facilitar o ingresso dos produtos no mercado internacional e dar impulso ao desenvolvimento equilibrado e harmônico*. Tal cláusula guarda perfeita consonância com os princípios de Direito Internacional Público: equidade e não-discriminação.

O ajuste retrata, também, os interesses históricos dos países. Tanto o Brasil quanto o Uruguai, nos idos de 1970 até o final dos anos 1980, estavam sob regimes ditatoriais de governo, em que as liberdades e os direitos civis sofriam restrições severas. Entretanto, ambos os governos buscaram expandir, nessa época, o comércio internacional. São palavras do historiador Fausto (2002, p. 261), referindo-se à economia nos primeiros anos da ditadura militar:

Uma das mudanças de enfoque importantes dos ministros Campos e Bulhões se deu na área do comércio exterior. Eles romperam com a idéia então corrente do “estrangulamento das exportações”, ou seja, de que existiam limites estruturais rígidos a elas pela concorrência internacional. Os ministros

consideravam que o potencial do Brasil fora subestimado. Lançaram assim uma campanha de exportação não apenas para explorar as enormes reservas naturais do país e vender produtos agrícolas como para promover os bens manufaturado. Também o Uruguai estimulou uma política exterior mais eficaz, embasada em idéias neoliberais, procurando atrair capital estrangeiro e limitar a intervenção do Estado (BARRÁN, 2007).

A vontade bilateral retratada nesse acordo entre Brasil e Uruguai, contudo, não impediu complementações posteriores, em consonância com suas balanças de pagamentos e seus respectivos momentos político-econômicos, a ensejar maior ou menor controle do fluxo de mercadorias, bens, serviços e capitais, o que de fato ocorreu em alguns momentos da história das duas nações.

No Brasil, *ad exemplum*, houve momentos em que as isenções ajustadas contratualmente através de acordos internacionais tiveram de ser revistas, em razão de demanda da política fiscal vigente, sem que, contudo, relações anteriores fossem afetadas e sem que fosse violado o princípio da isonomia nas relações internacionais, não justificando uma rescisão unilateral ou uma denúncia do contrato, senão vejamos do julgado da lavra do Ministro Francisco Peçanha Martins, do Superior Tribunal de Justiça:

Tributário. Imposto sobre Operações de Câmbio – Art. 6º Do Decreto-lei 2.434/88 – Guias expedidas anteriormente a 1º. De julho de 1988 – não-abrangência – Precedente do STF. O Supremo Tribunal Federal, através de seu órgão máximo, por unanimidade, pacificou o entendimento de que a fixação do termo inicial de vigência da isenção prevista no art. 6º Do Decreto-lei n. 2.434/88 não vulnera a regra constitucional da isonomia, pelo que as operações de câmbio, cujas guias de importação foram expedidas anteriormente a 01/07/1988, não gozam da isenção concedida por esse dispositivo legal. (REsp n. 29.520/SP, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 10/10/2005, p. 270).

Por se tratar de um “tratado-contrato” e não de um “tratado-norma”, a interpretação do art. 98 priorizando dispositivo internacional, no caso, do Protocolo

de Expansão Comercial Brasil-Uruguai, não ofende disposição interna, uma vez que não a revoga, mas estabelece condição de sua aplicabilidade específica ao caso, e que pode ser revista a qualquer tempo, justificando-se na política econômica e fiscal e na balança de pagamentos, bem assim na necessária intervenção do Estado no domínio econômico.

Em se permitindo exceção à norma contratual internacional, reforça-se a idéia de que não há, de fato, prevalência de uma norma sobre a outra, mas sim o estabelecimento de critério espacial para sua vigência [...].

Se a comercialização sem interferências vier a prejudicar o bom andamento da política estabelecida para determinado período, tem o Brasil legitimidade para intervir, como país soberano, por meio dos órgãos legalmente instituídos para esse fim: Banco Central e Comissão de Valores Mobiliários. É o que vem definindo a jurisprudência pátria quando argumenta:

[...] ***O fato do príncipe é argüível intra muros entre os particulares e extraterritorialmente pelo Estado, desde que o suposto fato imprevisível e danoso dependa de conjunturas internacionais, imprevisíveis, ad substantia. 7. A ciência jurídica não é imutável e eterna, como não o são os ordenamentos voltados à regulação das atividades econômicas, sujeitas estas à mais diversas espécies de injunções internas e internacionais, como guerras, estratégias de proteção de produtos alienígenas, rompimento de relações diplomáticas, etc. [...] 9. A ingerência de fatores exteriores aliada à possibilidade de o particular prevenir-se contra esses fatores alheios à vontade estatal, acrescido da mera natureza indicativa da política econômica revela a ausência de responsabilização do Estado. 10. O Recurso Especial não é servil ao reexame da matéria fático-probatória. 11. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.*** (REsp n. 614.048/RS, 1ª Turma, STJ, Min. Relator Luiz Fux, DJ 2/5/2005, p. 172). (Grifo nosso)

Em se permitindo exceção à norma contratual internacional, reforça-se a idéia de que não há, de fato, prevalência de uma norma sobre a outra, mas sim

o estabelecimento de critério espacial para sua vigência, privilegiando-se a soberania dos Estados contratantes e seu poder de autodeterminação. Tal exceção está plenamente embasada nos princípios de Direito Internacional Econômico, principalmente no da igualdade, cuja aceção ampara também a possibilidade de se suscitar desigualdades políticas

e econômicas para que se nivelem os países hipossuficientes em face dos desenvolvidos – e mesmo entre países em desenvolvimento que enfrentem dificuldades comerciais – e se possa permitir o aumento do fluxo comercial entre eles, colocando-os em pé de igualdade.

5 CONCLUSÃO

O entendimento jurisprudencial, no âmbito mundial, tem-se revelado hoje uma das fontes mais importantes, tanto no Direito interno dos países quanto no Direito Internacional, que rege as relações entre eles. A razão de tal importância está na possibilidade de interpretação das normas gerais em face de contextos e momentos políticos diversos. A interpretação literal das normas cede lugar, cada vez mais, à interpretação teleológica, que não inviabiliza a consecução dos objetivos nacionais.

Nesse sentido, a análise de conteúdos fáticos deve-se render à melhor adequação das palavras. Estabelecer conflitos entre as aceções de “prevalece” ou “revoga” foge ao escopo da exegese. A interpretação deve ser feita no sentido de verificar a adequação do conteúdo normativo. Se o art. 98 do CTN estabelece a possibilidade da validade interna das disposições contratuais internacionais, entender que elas revogam a legislação interna é desviar a *mens legis*, pois esta certamente não pretendeu “destituir” o regramento nacional.

A superveniência tanto de legislação nacional quanto de acordo internacional não revoga nem a disposição internacional, nem a nacional, respectivamente. O que pode haver, sim, é a prevalência, por certo período de tempo, da norma

internacional, por força de uma cláusula-contrato; ou da norma nacional, por força de um fato do príncipe.

No sentido da não-revogação, e sim da suspensão temporária da eficácia da norma nacional, ante um acordo internacional, é o entendimento dos tribunais, ratificand esse pensamento:

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. (REsp n. 228.324/RS, 2ª Turma, STJ, Min. Rel. João Otávio de Noronha, DJU 1º/7/2005, p. 458).

Na melhor interpretação legal, ou seja, naquela que melhor se amolda à vontade do legislador explicitada na letra da lei, o conteúdo do art. 98 do CTN não leva à conclusão de que as normas internas, em face do Direito Internacional, restam revogadas, devendo-se entender apenas que, incorporadas estas ao ordenamento jurídico brasileiro, prevalecem ou suspendem a execução da norma geral anterior, amoldando-a a uma situação específica, convencionada por um “tratado-contrato”, não por um “tratado-norma”.

NOTAS

- 1 Por natureza extrafiscal entende-se o poder de intervenção estatal para regular, via tributos, o interesse financeiro, econômico ou político do Estado em dado momento.
- 2 O Direito Internacional Público regula as relações entre os Estados soberanos; o Direito Internacional Econômico é espécie do primeiro, regulando, especificamente, as relações comerciais e o regime concorrencial entre os países.
- 3 Estabelece o art. 4º. da CF/88: *A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I – independência nacional; [...] III – autodeterminação dos povos; IV – não-intervenção; V – igualdade entre os Estados.*
- 4 O art. 4º, parágrafo único, da CF/88 explicita: *A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.*
- 5 Teoria doutrinária que explica a possibilidade de oposição de exceções entre países com níveis de desenvolvimento diferentes, para que se alcance uma igualdade real.
- 6 A teoria monista afirma haver uma só ordem jurídica, na qual coexistem as disposições de Direito interno e as de Direito Internacional, havendo entre elas hierarquia quando da incorporação das últimas ao ordenamento jurídico brasileiro. A teoria dualista afirma a existência de duas ordens distintas, a interna e a externa, não havendo entre elas hierarquia, visto que autônomas e independentes, com fontes e princípios diversos, mesmo que seja necessária sua incorporação ao ordenamento jurídico pátrio.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BARRÁN, José Pedro. *Uruguay siglo XX*. Disponível em: <<http://www.rau.edu.uy/uruguay/historia/Uy.hist4.htm>>. Acesso em: 1. mar. 2007.
- BORGES, Antônio de Moura. *Contribuição ao estudo das convenções sobre dupla tributação internacional*. 1991. Tese (Doutorado em Direito) -Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.
- _____. *Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 8, p. 21-38, maio 1996.
- _____. *Delimitação da competência tributária internacional em matéria de impostos sobre a renda e o capital*. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília; Fortium, 2006.

- BORGES, José Souto Maior. IOF: isenção nas operações de importação. *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 47, p. 13-40, jan./mar. 1989.
- DIALLO, Alfa Oumar. *Tributação do comércio brasileiro e internacional*. São Paulo: Método, 2001.
- FAUSTO, Boris. *História concisa do Brasil*. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2002.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito constitucional comparado*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2006.
- _____. *Direito Tributário comparado e tratados internacionais fiscais*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. Repetição de indébito tributário: o IOF sobre operações de câmbio na importação de bens. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, v. 7, n. 24, p. 3-24, jul./set. 1983.
- JUILLARD, Patrick. *Droit international économique*. Paris: Librairie General de Droit et de Jurisprudence, 1978.
- LAFER, Celso. *A identidade internacional do Brasil e a política externa brasileira: passado, presente e futuro*. São Paulo: Perspectiva, 2004.
- TÓRRES, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

Artigo recebido em 8/1/2008.

Liana Memória Cardoso é chefe da seção de análise comparativa da secretaria de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em Brasília - DF.