

**O ALCANCE DO ART. 98 DO CTN E OS  
COMANDOS CONSTITUCIONAIS SOBRE  
OS TRATADOS INTERNACIONAIS**

**The scope of art. 98 of the National Tax Code (CTN) and  
the constitutional commands on international treaties**

*Danielle Mariotto Sanches Dias da Silva*<sup>1</sup>

*Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz*<sup>2</sup>

**Resumo:** A doutrina diverge quanto à eficácia e aplicação do acordo internacional tributário ratificado pelo Brasil. Ao analisar o art. 98 do CTN e o art. 146 da CFRB/1988, a pergunta que o cientista jurídico se faz é se esse dispositivo foi recepcionado pela CFRB/1988 e se haveria conflito da norma de direito interno com a norma de direito internacional. Este estudo concluiu que o dispositivo do CTN foi recepcionado pela CFRB/1988 e que, em caso de antinomia entre as normas em questão, deve prevalecer o tratado internacional internalizado no sistema do direito positivo brasileiro, independentemente da lei interna ter sido editada anteriormente ou posteriormente, diante da aplicação do critério da especialidade.

---

1. Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada. [danielle@mariottoadvocacia.com.br](mailto:danielle@mariottoadvocacia.com.br).

2. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professora e advogada. [jacqueline@barroscarvalho.com.br](mailto:jacqueline@barroscarvalho.com.br).

**Palavras-chave:** Critério da especialidade, direito internacional, recepção, convenção internacional.

**Abstract:** *The doctrine differs as to the effectiveness and application of the international tax agreement ratified by Brazil. When analyzing Art. 98 of the CTN and Art. 146 of the CFRB, the question that the legal scientist asks is whether this provision was approved by the CFRB and whether there would be conflict between the rule of domestic law and the rule of international law. This study concludes that the CTN device was approved by the CFRB and that in case of antinomy between the norms in question should prevail the international treaty internalized in the system of Brazilian positive law, regardless of whether the internal law was previously or later edited, before the application of the specialty criterion.*

**Keywords:** *Speciality criterion, international law, reception, international convention.*

## INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) outorga ao Chefe de Estado a competência para celebrar acordos internacionais, mas cabe ao Poder Legislativo aprová-lo para que a norma internacional ingresse no sistema de direito positivo brasileiro.

Após a internalização do acordo internacional tributário, surgem alguns questionamentos sobre sua eficácia e aplicação, uma vez que se questiona o alcance do art. 98 do CTN, que estabelece: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Os questionamentos normalmente trazidos são: (i) o art. 98 do CTN foi recepcionado pela CRFB/1988?; (ii) esse dispositivo tem fundamento constitucional?; e, por fim; (iii) no caso de conflito da norma de direito interno com norma de direito internacional, a questão deve ser solucionada pela aplicação do critério cronológico?

Com o fito de esclarecer as referidas questões, este trabalho adotará como metodologia a filosofia da linguagem, que segue algumas reflexões norteadas pela linguística textual da teoria do Bahkthin, aliada ao Constructivismo

Lógico-Semântico. A partir disso, inicialmente serão examinadas as competências do Poder Executivo e Legislativo, no que tange à inserção no direito positivo brasileiro de normas internacionais, para que, então, seja analisada a tramitação dos acordos e tratados internacionais no direito interno e a aplicação do art. 98 do CTN, especialmente no que se refere à legislação interna posterior ao tratado internacional.

## **1. TRATADO, CONVENÇÃO E DECLARAÇÃO INTERNACIONAL**

Os termos “tratado”, “acordo” e “convenção”, no contexto jurídico de acordo com o dicionário Michaelis, compreendem o “ato pelo qual dois ou mais países convencionam, expressamente, entre si, estipulações que firmam e regulam relações ou operações recíprocas, de natureza jurídica, política ou econômica”<sup>3</sup>

De Plácido e Silva<sup>4</sup> diz que tratado é o convênio, acordo, declaração, ajuste firmado entre nações que se obrigam a cumprir e respeitar cláusulas e condições que nele se inscrevem. Entretanto, Clóvis Beviláqua distingue “tratado”, “convenção” e “declaração”. Ele define tratado como o acordo de maior importância em razão do seu objeto, que se firma definitivamente uma situação jurídica, como, por exemplo, o tratado de paz. Já a convenção seria um acordo sem objetivo político e a declaração se refere ao acordo que vem afirmar um princípio.

Independentemente da referida classificação, os tratados, convenções, declarações, pactos, acordos, protocolos internacionais, no âmbito deste trabalho, serão abarcados pelo signo tratado, na sua acepção ampla.

Nesse sentido, definiu a Convenção de Viena do Direito dos Tratados que tratado internacional é “um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo

---

3. Disponível em: <https://bit.ly/3jNPpIH>. Acesso em: 23/06/2021.

4. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 1437.

Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica<sup>5</sup>”.

Os tratados internacionais decorrem da vontade soberana de países ou organizações internacionais, que possuem personalidade jurídica para celebrá-los. Eles são acordos internacionais concluídos e reduzidos a termo, regidos pelo direito internacional, ou direito das gentes. Podem constar de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos e independentem de denominação específica, podendo ser chamados de tratados, convenções, acordos, ajustes e concordatas, em se tratando de acordos de cunho religioso celebrados com a Santa Sé.

## **2. INCORPORAÇÃO DO TRATADO INTERNACIONAL NO DIREITO INTERNO**

Os tratados internacionais são veículos introdutores de normas<sup>6</sup> nos sistemas interestatais, como ensina Eduardo Pugliese Pincelli<sup>7</sup>, porque o seu modo de produção está especificado em normas de estrutura previstas no direito internacional. Nesse sentido, eles continuam a pertencer ao sistema de direito internacional e, para ingressar no direito interno, os Estados signatários deverão reproduzir seu conteúdo no

---

5. Art. 2<sup>a</sup>, item 1, a, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, promulgada pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

6. As normas não ingressam no sistema sozinhas nem isoladas umas das outras; elas entram no sistema aos pares, na forma de norma introdutora e norma introduzida. A primeira é chamada veículo introdutor e se caracteriza por ser uma norma geral e concreta, que deriva da aplicação da regra de competência, que relata em seu antecedente as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), isso é, delimitações espaço-temporais e de sujeito da enunciação e, no seu conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. As normas introduzidas, por sua vez, são normas gerais e abstratas contidas nos enunciados prescritivos que objetivam regular condutas intersubjetivas.

7. PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. vol. II. São Paulo: Noeses, 2006, p. 692-694.

âmbito interno. Isso, todavia, não é feito por meio de incorporação ou de transformação<sup>8</sup>, mas por meio da criação de enunciados prescritivos correspondentes ao conteúdo desses tratados, de acordo com o procedimento especificado pelas normas de estrutura desses Estados.

O Poder Constituinte Originário conferiu ao Presidente da República, representante do Estado Brasileiro, competência<sup>9</sup> para celebrar tratados internacionais, manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais<sup>10</sup>, em razão de sua soberania<sup>11</sup>, o que está disciplinado no art. 84, VIII, da CRFB/1988<sup>12</sup>, sob reserva de ratificação.

---

8. Eduardo Pugliese Pincelli explicita as teorias criadas para explicar as opções jurídicas dos Estados signatários para recepcionarem, em sua ordem interna, os tratados internacionais. As principais são: (i) teoria da adoção, que se aplica quando as normas de direito internacional, ou direito das gentes, são recepcionadas diretamente pelo sistema, por meio de cláusulas automáticas; (ii) teoria da transformação ou da incorporação, que determina que o tratado internacional será inserido no ordenamento por meio de fontes próprias do sistema interno, o que lhe retira a qualidade de internacional; e (iii) teoria da ordem da execução, que defende o ingresso do tratado internacional no direito interno de acordo com os procedimentos previstos no direito interno. Nesse caso, a publicação do tratado no âmbito interno teria unicamente a função de permitir a sua aplicação no interior do Estado, sem promover qualquer modificação em seu fundamento de validade, seus destinatários e seu contexto sistêmico. (PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. vol. II. p. 673-710. São Paulo: Noeses, 2006, p. 690).

9. “(...) a competência pode ser conceituada como o círculo compreensivo de um pleito de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos.” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2010, p. 144)

10. Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

11. Soberania não na acepção absoluta e incontestável, mas como um fenômeno vinculado à noção de poder reconhecido internacionalmente.

12. “Nesse dispositivo tem sede a titularidade, pelo governo, de toda a dinâmica das relações internacionais: incumbem-lhe estabelecer e romper, a seu critério, relações diplomáticas, decidir sobre o intercâmbio consular, sobre a política de maior aproximação ou reserva a ser desenvolvida ante determinado bloco, sobre a atuação de nossos representantes no seio das organizações internacionais, sobre a formulação,

A competência privativa do chefe do Poder Executivo para assinar o compromisso de acordo internacional, pode ser conferida ao Ministro das Relações Exteriores, a partir de sua posse, prerrogativa prevista no art. 76 da CRFB/1988<sup>13</sup> e do art. 7, item 2, a, da Convenção de Viena<sup>14</sup>.

Caberá ao Chefe da missão diplomática, ou seja, o Ministro Plenipotenciário ou Ministro Diplomático<sup>15</sup>, a competência de assinar, desde que seja celebrado entre o Estado acreditante e o Estado junto ao qual esteja acreditado<sup>16</sup>. Situação similar é o representante acreditado pelo Estado perante uma conferência, órgão ou organização internacional<sup>17</sup>.

---

a aceitação e a recusa de convites para entendimentos bilaterais ou multilaterais tendentes à preparação de tratados. Enquanto não se cuide de incorporar ao direito interno um texto produzido mediante acordo com potências estrangeiras, a auto-suficiência do poder Executivo é praticamente absoluta”. (REZEK, Francisco. Congresso Nacional e tratados: o regime constitucional de 1988, *In: Revista de Informação Legislativa*. Brasília a.45, n. 179, jul./set. 2008, p.349. Disponível em: <https://bit.ly/3DPjgbD>. Acesso em: 26/06/2021)

13. Art. 76. O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado.

14. 2. Em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado:

a) os Chefes de Estado, os Chefes de Governo e os Ministros das Relações Exteriores, para a realização de todos os atos relativos à conclusão de um tratado;

15. “Embaixador Ordinário. É a designação vulgar dada ao Ministro Plenipotenciário ou Ministro Diplomático, residente e acreditado junto de um governo, como representante de seu país.” (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, atualizadores Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p.520)

16. Artigo 7, item 2, b, da Convenção de Viena. 2. Em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado: [...]

b) os Chefes de missão diplomática, para a adoção do texto de um tratado entre o Estado acreditante e o Estado junto ao qual estão acreditados;

17. Artigo 7, item 2, c, da Convenção de Viena. 2. Em virtude de suas funções e independentemente da apresentação de plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado: [...]

c) os representantes acreditados pelos Estados perante uma conferência ou organização internacional ou um de seus órgãos, para a adoção do texto de um tratado em tal conferência, organização ou órgão.

A manifestação de vontade externada no âmbito internacional pelo representante do Poder Executivo, reflete a vontade de cumpri-la. Além disso, obriga o Estado 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 tomar parte no tratado<sup>18</sup>”.

Suscintamente, no Brasil, o procedimento de ratificação dos tratados observa os seguintes passos, após a assinatura pelo Presidente da República, conforme art. 84, VIII, da CRFB/1988: (i) o Ministério das Relações Exteriores traduz o texto do tratado para a Língua Portuguesa, prepara a minuta da mensagem presidencial e faz a análise jurídica da legalidade do texto; (ii) a Casa Civil verifica a legalidade e o mérito do tratado; (iii) o texto do tratado acompanha a mensagem e a exposição de motivos; (iv) tramita primeiro pela Câmara dos Deputados e, se aprovado, segue para o Senado Federal (rejeitado na Câmara ou no Senado, não será aplicado no Brasil); (v) faz-se a leitura em plenário, por aplicação do princípio da publicidade, e o texto passa por diversas comissões; (vi) o Senado Federal aprova o tratado em sua redação final; (vii) o presidente do Senado faz a promulgação pelo Congresso Nacional; (viii) origina-se o decreto legislativo correspondente, nos termos do art. 49, I, da CRFB/1988, considerado pelo STF o instrumento adequado para a inclusão do tratado no sistema jurídico, que será numerado e publicado no Diário Oficial, compondo o instrumento de ratificação na ordem interna; (ix) o Presidente da República exara o decreto executivo, que lhe confere publicidade, passando a produzir seus regulares efeitos no âmbito nacional. Assim, o Presidente da República inicialmente assina o tratado, o Congresso Nacional exara o decreto legislativo, que é o instrumento de ratificação e o

---

18. Artigo 18 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, promulgada pelo Decreto n° 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

Presidente da República posteriormente edita o competente decreto executivo, que é a sanção do tratado na ordem interna.

No direito positivo brasileiro, o debate da doutrina emerge quanto à forma de recepção do tratado internacional e em que posição ele se coloca hierarquicamente no ordenamento jurídico brasileiro<sup>19</sup>, o que dá origem à divergência entre a teoria monista e a teoria dualista.

A teoria monista determina a ausência de distinção entre a ordem jurídica interna e a ordem internacional. Ocorrendo a ratificação do acordo internacional, o tratado internacional já produziria seus regulares efeitos internamente, inexistindo conflito entre as normas internas e internacionais<sup>20</sup>. Isso implicaria na limitação da própria soberania do Estado, em observância do princípio da “*pacta sunt servanda*”.

A posição monista foi adotada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), na vigência da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional 1/69, ao decidir no RE 71.154. Nesse momento, o STF afirmou que os tratados internacionais “têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificam a legislação interna”<sup>21</sup>.

Já, em oposição a esta teoria, a concepção dualista<sup>22</sup> entende que há duas ordens jurídicas distintas, a interna e a

---

19. RIBEIRO, Fernando Munhoz. Interação entre tratados internacionais em matéria tributária e legislação doméstica brasileira na jurisprudência do STF e do STJ. In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. 2º semestre de 2018 (volume 4). São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2Ym2G2L>. Acesso em: 27/06/2021.

20. “Celso D. de Albuquerque Melo, estudando o pensamento de kelsen afirma que, em um primeiro momento, Hans Kelsen entendeu inexistirem conflitos entre normas interna e internacional, fundando tal entendimento no fato de que uma norma inferior não poderia ser contrária ao seu próprio fundamento. Em um segundo momento, também por influência de Alfred Verdross, passou a admitir a possibilidade de conflito, é o que chamou de modismo moderado”. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 67-68)

21. STF – Tribunal Pleno, RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, DJ 27/08/1971.

22. “Após a ratificação, um novo procedimento nacional pode ser utilizado para a sua estabilização no plano nacional, o que será visto *infra*, uma vez que o Brasil é nitidamente dualista.” (VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito In-*



internacional, que sequer podem conflitar. Essa concepção “sustenta que a eficácia e vigência do tratado internacional perante a ordem interna são condicionados à sua transformação em legislação doméstica<sup>23</sup>”. Não há conflito entre as normas internacionais e as normas internas do Estado, justamente por pertencerem a sistemas diversos. Nesse sentido, no caso de o sistema interno reproduzir o conteúdo de tratados internacionais que sejam incompatíveis com as normas internas, o sistema internacional entenderá a norma interna não como unidade deôntica, mas como fato ilícito, sujeitando o país às sanções previstas nas normas internacionais.

Além do monismo e do dualismo, surgiu o dualismo moderado<sup>24</sup>, com as Constituições que não requerem a transformação das disposições dos tratados em lei especial no direito interno, mas exigem que antes da ratificação, haja autorização do Poder Legislativo.

No âmbito deste trabalho, adotar-se-á o dualismo moderado, pois entende-se que o compromisso do tratado internacional, anteriormente firmado pelo Presidente da República, prescindirá de referendo do Congresso Nacional<sup>25</sup>, para ha-

---

ternacional e Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 308).

23. RIBEIRO, Fernando Munhoz. Interação entre tratados internacionais em matéria tributária e legislação doméstica brasileira na jurisprudência do STF e do STJ. In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. 2º semestre de 2018 (volume 4). São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2Ym2G2L>. Acesso em: 27/06/2021.

24. “Nos países, como é o caso do Brasil, que adotam tal sistemática, não há necessidade de lei formal reproduzindo o texto convencional, o que de resto refletiria uma opção pelo dualismo extremado, mas há a necessidade de referendo do Poder Legislativo, o qual tem o efeito de, aprovando as disposições de tratados, autorizar o chefe de Estado a ratificá-los; é o que ora se denomina de dualismo moderado”. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 69)

25. Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - Resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;  
Sobre este artigo há a divergência doutrinária se a competência estabelecida no inciso I, se limitaria aos tratados que versassem apenas sobre compromissos gravosos ao patrimônio nacional, entretanto, no âmbito deste trabalho não adentrar-se-á nessa matéria, em razão do corte metodológico realizado.

ver a ratificação e subsequente promulgação e publicação do Decreto do Executivo.

Se posicionou pelo dualismo moderado, em 1997 na ADIN-MC 1.480<sup>26</sup>, o Ministro Celso de Mello:

O sistema constitucional brasileiro – que não exige a edição de lei para efeito de incorporação do ato internacional ao direito interno (visão dualista extremada) – satisfaz-se, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, com a adoção de iter procedimental que compreenda a aprovação congressional e a promulgação executiva do texto convencional (visão dualista moderada).

Sob a ótica do dualismo moderado, Betina Treiger Gruppenmacher<sup>27</sup> esclarece que “o decreto legislativo não “cria” o direito, não inova a ordem jurídica, na apontada hipótese, apenas aprova ou não direitos e deveres anteriormente criados pelos tratados internacionais”. É o próprio tratado internacional, e não o decreto legislativo, que introduzirá no sistema jurídico brasileiro aquelas normas previstas no tratado internacional.

Com o referendo do Poder Legislativo, é concedida autorização ao Chefe do Poder Executivo para ratificar, isto é, confirmar o tratado internacional. Segundo Alberto Xavier: “À ratificação segue-se a *promulgação*, por *decreto* do Presidente da República, ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo torna pública a existência de um tratado por ele celebrado e o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão”<sup>28</sup>.

Além disso, o autor esclarece que a troca dos instrumentos de ratificação determina o momento da entrada em vigor

---

26. ADI-MC 1.480-3, Rel. Min. Celso de Mello, DJ. 04/09/1997.

27. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 61.

28. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 97.

do tratado na ordem internacional, pois esse é o momento em que ocorre o consenso entre os Estados.<sup>29</sup>

Haverá a validade internacional do tratado e a sua estabilização quando, nos tratados bilaterais, existir duas ratificações, e nos tratados multilaterais houver o mínimo de ratificações exigidas.

Partindo do pressuposto que já fora estabilizado o tratado internacional, em ato subsequente a ratificação do Estado brasileiro, ocorrerá a promulgação do Decreto do Presidente da República e a posterior publicação no Diário Oficial. A partir deste momento, ingressará no direito interno as normas previstas no acordo internacional.

### **3. VALIDADE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA DA NORMA INTERNACIONAL NO ÂMBITO INTERNO**

Para que se possa compreender quando e quais efeitos produzirão as normas previstas no tratado internacional no direito interno, é imprescindível o estudo de validade, vigência e eficácia. Para isso, cumpre esclarecer que as propriedades das normas jurídicas são compostas pelo binômio validade/invalidade, bem como pela vigência. Já a eficácia, seja ela jurídica, técnica ou social, são propriedades dos fatos.

Validade refere-se à relação de pertinencialidade estabelecida entre uma norma e o ordenamento jurídico. Para isso, ela corresponde à existência da norma.

Desse modo, a validade ou invalidade da norma diz respeito ao fato de ela pertencer ao sistema posto sob consideração. Portanto, dizer que uma norma é válida significa dizer, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, que “mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento

---

29. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 97.

estabelecido para esse fim”.<sup>30</sup> Incluída no sistema, ela gerará seus regulares efeitos até que seja dele retirada, seja pela revogação seja pela declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado exercido pelo STF.

No entanto, isso reflete a perspectiva do observador do sistema jurídico, tal como o cientista do direito. Para ele, a norma existente é considerada válida e, portanto, deverá por ele ser observada.<sup>31</sup>

Diferentemente ocorre com o participante do sistema, para quem a norma válida é a norma lícita, ou seja, produzida por autoridade competente e de acordo com procedimento adequado. Essa perspectiva explica, portanto, aqueles casos em que a norma foi produzida em desacordo com seu fundamento de validade.<sup>32</sup>

---

30. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 450.

31. “Nesse ponto, como em vários outros, percebemos que a distinção entre observadores e participantes é decisiva para superar as controvérsias. De fato, cabe ao observador: *i.* perceber se a norma jurídica existe ou não existe num sistema qualquer; *ii.* fundamentar esse juízo na circunstância de a norma ser ou não passível de apreciação pelo judiciário; *iii.* sustentar a compatibilidade ou incompatibilidade entre normas do sistema. Nos itens *i.* e *ii.* a análise é feita no plano do ser e as afirmações do observador sujeitam-se aos juízos de verdade ou de falsidade. No item *iii.*, as afirmações são irrelevantes, pois são feitas por um observador do sistema; cujas proposições de caráter descritivo não têm o condão de alterar a validade ou invalidade da norma no sistema jurídico”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 330).

32. “Já os sujeitos que participam do sistema de direito positivo como titulares da jurisdição podem decidir que: *i.* toda norma que está num sistema deriva de outra e é, por isso, presumivelmente válida; *ii.* se se demonstra não haver compatibilidade entre uma norma e aquela que fundamenta a sua criação, é porque a norma criada se ajusta à norma sancionatória da competência – cláusula alternativa tácita em Kelsen e norma processual em Lourival Vilanova; *iii.* a norma criada pode ter sido produzida de forma lícita ou ilícita, conforme se ajuste à norma de competência ou sancionatória da competência; *iv.* A aplicação desta pelo participante do sistema faz prevalecer a norma de competência em detrimento da vigência ou da eficácia da norma criada ilicitamente; *v.* o participante prescreve a licitude ou ilicitude de uma norma jurídica; *vi.* é pressuposto da manifestação do participante que a norma exista; por isso ele só se refere à validade ou invalidade da norma”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 336).

Além disso, há a distinção realizada pela doutrina entre a validade formal e a validade material. Entende-se pela validade formal a compatibilidade entre o instrumento introdutor e o antecedente da regra de competência, já a validade material é a compatibilidade da norma introduzida com o conseqüente da norma de competência. Portanto, a norma de competência fundamenta a validade tanto do instrumento introdutor como da norma introduzida.

Nesse sentido, complementa Tácio Lacerda Gama<sup>33</sup>:

Certamente, não se há de falar da existência de vício de forma, pura e simplesmente, ou em exclusivo vício de matéria, porque toda a matéria existe em função de uma forma e vice-versa. A forma só adquire sentido quando conectada com a matéria. Isso não significa negar a existência de vícios de uma ou de outra espécie. O critério para separar uma validade da outra está, pois, no tipo de incompatibilidade existente.

Roque Antonio Carrazza<sup>34</sup>, por sua vez, afirma que a validade da norma está vinculada à observância dos limites instituídos nas normas constitucionais ou nos grandes princípios constitucionais. Nesse sentido, Clara Gomes Moreira sustenta que, para que se possa afirmar que a ação do Estado é disciplinada pelo direito, este deve atribuir à norma de competência a definição do destinatário competente, bem como os requisitos de cunho objetivo e formal, e conclui que “não por outra razão, a regra constitucional de competência tributária concede a um órgão legislativo um poder específico”.<sup>35</sup> As regras de competência, por versarem sobre a produção jurídica<sup>36</sup>, permite

---

33. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 336.

34. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 579.

35. MOREIRA, Clara Gomes. *Regra constitucional de competência e tributação de transações transfronteiriças entre partes vinculadas*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 82.

36. MOREIRA, Clara Gomes. *Regra constitucional de competência e tributação de transações transfronteiriças entre partes vinculadas*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 74.

verificar a validade jurídica do ato normativo produzido, por meio das marcas da enunciação deixadas nos enunciados.

Note-se que o plano da validade compreende a existência no sistema jurídico brasileiro, ou seja, para que um ato normativo exista, pressupõe que seja válido. Riccardo Guastini<sup>37</sup> apesar de fazer a distinção de validade forte<sup>38</sup> e de validade fraca<sup>39</sup>, conclui que mesmo a validade fraca, no sentido de mera existência, é suficiente para que haja efeitos, aplicabilidade da norma até as normas inválidas (em sentido forte) até que a invalidade não seja declarada por órgão competente.

A vigência é o atributo da norma válida, que se exprime pela capacidade de a norma produzir efeito, enquanto potencialidade de produzir efeitos da norma válida. A vigência da norma jurídica pode ser percebida em quatro âmbitos: o subjetivo, o espacial, o temporal e o material<sup>40</sup>.

Já a eficácia, como produção de efeitos de uma norma, pode ser analisada sob o enfoque jurídico, técnico e social. A eficácia jurídica é a que ocorre pela incidência de uma norma, ou seja, pela ocorrência do fato relatado no antecedente da norma que acarretará os efeitos prescritivos no consequente. A eficácia técnica será a produção de efeitos de uma norma em razão dela estar válida e vigente. Por fim, a eficácia social

---

37. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 273.

38. “Em sentido forte ou pleno, ‘validade’ significa “pertinência” a um sistema jurídico (membership): uma norma válida, dentro de um dado sistema jurídico, é uma norma que responde a critérios de identificação próprios desse sistema. Em todo sistema jurídico, os critérios de identificação das normas jazem nas meta-normas em fontes de produção, em critérios de solução das antinomias, etc.” (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 271-272)

39. “Em sentido fraco, ‘validade’ significa – para dizê-lo com Kelsen – “existência”. Infelizmente o conceito de existência, por sua vez, não é totalmente claro. Mas neste contexto uma norma existente é, muito simplesmente, uma norma que foi efetivamente criada, “posta”, isto é, formulada e publicada (ou promulgada) por uma autoridade normativa *prima facie* competente.” (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 272.)

40. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 337-338.

revela o grau de observância da norma jurídica, também chamada efetividade.

No que concerne ao tratado internacional, apenas quando ocorre a promulgação e a publicação do decreto legislativo é que as normas prescritas no acordo internacional deterão validade no ordenamento jurídico interno. É nesse instante que ele ingressa no ordenamento jurídico. Entretanto, o tratado poderá estipular que deva ter vigência a partir da data da ratificação ou em data futura.

#### **4. TRATADO INTERNACIONAL E O ART. 98 DO CTN**

Na época em que a Lei 5.172/1966 foi editada, estava em vigor a Constituição de 1946<sup>41</sup> com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional 18/1965. Por essa razão, ficou conhecida como a nossa grande reforma tributária.

Embora, o país se encontrasse sob regime militar, instalado desde 1964, a Constituição do “regime militar” apenas foi aprovada e promulgada no dia 24 de janeiro de 1967. E, com o advento dessa nova Carta Constitucional, o Presidente da República, no uso de suas atribuições, editou o Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967, que recepcionou a Lei 5.172/1966 com a denominação de “Código Tributário Nacional” (CTN).

Posteriormente, a Emenda 1/1969, que alterou a Constituição de 1967, dispunha que a lei complementar estabeleceria normas gerais de direito tributário, bem como sobre os conflitos de competência entre os entes tributantes e limitações constitucionais ao poder de tributar.

Com isso, indispensável a consideração do Ministro do Superior Tribunal de Justiça Cláudio Santos<sup>42</sup>:

---

41. A Constituição de 1946 havia devolvido a independência ao Executivo, ao Legislativo e Judiciário e restabelecido o equilíbrio e a autonomia entre esses poderes

42. Informativo Jurídico Biblioteca Min. Oscar Saraiva, v. 4, n. i, p.1-67, jun./jul.1992-13. Disponível em: <file:///C:/Users/danie/Downloads/260-940-1-PB.pdf>. Acesso em: 26/06/2021.

Ao tempo, o espaço normativo estava preenchido, eis que a lei ordinária reguladora do Sistema Tributário Nacional, fundada nos princípios e regras introduzidas no direito brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, existia e vigorava com a denominação de Código Tributário Nacional, atribuída pelo Ato Complementar nº 36, de 1967. Assim, com as modificações impostas pelo novo ordenamento básico, o CTN foi recepcionado.

Assim, o CTN foi recepcionado pela ordem constitucional inaugurada em 1967 com o *status* de lei complementar. Do mesmo modo, por versar sobre matérias reservadas à lei complementar, também foi recepcionado pela CRFB/1988 com o *status* de lei complementar.

A partir disso, analisar-se-á o que determina o art. 146, da CRFB/1988 para, em seguida, verificar se o art. 98 do CTN foi recepcionado pelo texto constitucional promulgado em 1988 para, por fim, verificar se o tratado internacional poderá se sobrepor à lei interna.

#### **4.1 Matéria Reservada a Lei complementar: art. 146 da CRFB/1988**

A CRFB/1988 estabelece, no seu art. 146, que caberá à lei complementar: (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária<sup>43</sup>.

---

43. Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.



A interpretação desse dispositivo pela doutrina deu origem à divergência, acerca da função da lei complementar, entre a teoria dicotômica e a teoria tricotômica, o que será superado neste tópico.

Para a teoria tricotômica, os incisos do art. 146 devem ser interpretados de forma isolada, ou seja, a lei complementar possui três funções: (i) dispor sobre conflitos de competência; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Por outro lado, a teoria dicotômica determina que os incisos do art. 146 devem ser interpretados de forma sistemática, observando o princípio federativo e os limites da competência tributária<sup>44</sup>, para que o legislador complementar não a tolha. Assim, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais com duas funções: (i) dispor sobre conflitos de competência; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Admitir o uso de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre todos os aspectos previstos nas alíneas *a* e *b*, do inciso III, da CRFB/1988, sem qualquer limite (dispor sobre conflito de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar) significaria

---

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

44. “A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 240)

desprezar a competência tributária constitucionalmente conferida a Estados, Distrito Federal e Municípios, além de violar o princípio da federação. Por essa razão, adotar-se-á neste estudo a teoria dicotômica.

#### **4.2 O art. 98 do CTN foi recepcionado pela CRFB/1988?**

Apesar de a Lei 5.172/1966 ser formalmente lei ordinária, ela dispõe sobre normas gerais em matéria tributária como determina o art. 146, da CRFB/1988, o que determinou que ela fosse recepcionada com o *status* de lei complementar em 1988. Contudo, compete ressaltar que essa regra se aplica somente àqueles dispositivos do CTN que estão também do ponto de vista material de acordo com a CRFB/1988. As previsões que afrontem o que o texto constitucional determina, apesar de disporem sobre normas gerais em matéria tributária, não deverão ser consideradas recepcionadas.

Ademais, é evidente que a lei em questão trata de matéria que só pode ser revogada ou modificada por lei formalmente complementar, por determinação inicialmente do §1º, do art. 18 da Constituição de 1967 e, agora, com fundamento no citado art. 146.

Partindo desta premissa, analisar-se-á o alcance e efeitos do art. 98 do CTN, que estabelece que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Parte da doutrina indaga-se se esse artigo teria sido recepcionado pela CRFB/1988 e se, conforme anteriormente anotado, se ele, do ponto de vista material, possui ou não respaldo no texto constitucional.

Alguns doutrinadores entendem que o art. 98 do CTN não teria sido recepcionado pela CRFB/1988, por afrontar o princípio federativo e a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Por essa razão, o dispositivo limitaria a competência dos entes políticos ao impedir que haja legislação posterior sobre matéria tratada em tratado internacional que tenha sido internalizado pelo sistema jurídico brasileiro.

Contudo, entende-se que o art. 98 do CTN não se refere apenas à aplicação da lei posterior sobre a lei anterior, nem à revogação<sup>45</sup> da norma interna, mas sim, de convivência de dois diplomas legislativos válidos e vigentes, em que a eficácia técnica da lei interna será limitada no que tange aos fatos prescritos na norma internacional conflitante, em razão do critério da especialidade<sup>46</sup>.

Isso é possível, diante da interpretação de que a Constituição Federal sinalizou uma maior abertura ao direito transnacional, o que pode se verificar nos arts. 4º, parágrafo único<sup>47</sup>, e 5º, §§ 2º, 3º, e 4º<sup>48</sup>, da CRFB/1988. Nesse sentido, assevera o Ministro Gilmar Mendes, em seu voto no RE 460.320<sup>49</sup>, que os

---

45. Alberto Xavier ao tratar da redação do art. 98 do CTN expõe que: Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à “revogação” da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da *derrogação*.” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 102-103)

46. “Na interpretação do art. 98 do Código Tributário Nacional, torna-se legítima, em havendo situação de conflito normativo, a utilização do critério da especialidade, que representa solução ortodoxa destinada a resolver a antinomia de primeiro grau caracterizada por eventual existência de (aparente) conflito entre o direito tributário interno (“*lex generalis*”), de um lado, e determinado tratado ou convenção internacional em matéria tributária (“*lex specialis*”), de outro.” (Voto do Ministro Celso de Mello no RE 460.320, julgado pelo Tribunal Pleno do STF, Rel. Gilmar Mendes, DJe 06/10/2020)

47. Parágrafo único. 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.

48. § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

§ 4º O Brasil se submete à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão.

49. Voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário nº 460.320/PR, Relator Min. Gilmar Mendes, Órgão julgador: Tribunal Pleno, julgamento 05/08/2020, p.25.

Estados soberanos concordam em limitar o exercício de sua competência originária de tributar para alcançar as desejadas atividades transnacionais.

Complementa Fabio Artigas Grillo<sup>50</sup>:

É dizer, enquanto vigentes os tratados internacionais dispendo sobre matéria tributária, não será lícito ao poder legislativo elaborar leis que entrem em conflito com a matéria desses acordos. Diante do artigo 98 do CTN, a legislação interna repito deverá atender as disposições contidas nos tratados internacionais, não extrapolar em matérias contrárias ao disposto pelos tratados internacionais.

Com essas premissas, a significação dada ao art. 98 do CTN é de que se existir tratado, a lei interna posterior deverá obrigatoriamente observar o que dispõe o tratado, para que não entrem em conflito.

Inclusive, confirma esta interpretação o disposto no art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969<sup>51</sup>, ratificada pelo Brasil, ao estabelecer que nenhum Estado pactuante “pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”.

Desse modo, aplicando-se o critério da especialidade para solução de antinomias, há a suspensão provisória de eficácia e de aplicação da norma interna e não a sua revogação. Portanto, o entendimento de prevalência dos tratados internacionais, em razão da sua especialidade, “em nenhum aspecto conflita com os arts. 2º, 5º, II, e §2º, 49, I, 84, VIII, da Constituição Federal”<sup>52</sup>, conforme sustentado pelo Ministro

---

50. GRILLO, Fabio Artigas. Tratados internacionais para evitar a dupla tributação sobre a renda e o recurso especial nº 426.945-PR. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.); Organizadores: OLIVEIRA, Ariane Bini de; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (Org.). *Tributação: democracia e Liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1331.

51. Convenção ratificada pelo Brasil no Decreto nº 7.030/2009.

52. Voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 460.320, julgado pelo Tribunal Pleno do STF, Rel. Gilmar Mendes, DJe 06/10/2020.

Gilmar Mendes, em voto proferido no RE n° 460.320, recentemente julgado pelo Tribunal Pleno do STF.

Pelas razões acima expostas, confirma-se que o art. 98 do CTN é dispositivo de natureza complementar e que impede o legislador ordinário a desobedecer a tratado internacional que foi ratificado pelo Chefe de Estado.

### 4.3 Tratado Internacional se sobrepõe à lei interna?

O art. 5º, § 2º, da CRFB/1988, estabelece que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Eduardo Pugliese Pincelli<sup>53</sup> afirma que alguns autores entendem que se trata de cláusula geral de recepção automática dos tratados internacionais no âmbito interno, independentemente de procedimentos específicos para tanto e ainda que não versem sobre direitos e garantias fundamentais. No entanto, vale notar que não deve ser conferido ao dispositivo tamanha amplitude semântica. Trata-se, de fato, de cláusula de recepção automática de tratados internacionais, que disponham sobre os direitos e garantias fundamentais, previstos em toda a CRFB/1988, após a sua ratificação e independentemente de publicação de decreto presidencial. Nesse sentido, conclui o autor:

De acordo com as premissas adotadas, conclui-se que apenas os direitos e garantias fundamentais previstos em tratados são recepcionados, de forma automática, pelo Texto Constitucional, vindo a neste integrar-se. Tais direitos e garantias, como vimos, não se limitam aos direitos humanos, componentes da 3ª geração, mas se estendem a todos aqueles que se referem à liberdade,

---

53. PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. vol. II. p. 673-710. São Paulo: Noeses, 2006, p. 697-698.

ao trabalho, ao meio ambiente, à cultura, ao desporto etc., bem como aos direitos fundamentais dos contribuintes.<sup>54</sup>

A CRFB/1988 não trouxe qualquer enunciado que dispusesse sobre a superioridade dos tratados internacionais em relação à legislação interna. Ela apenas afirma a prevalência dos tratados que disponham sobre direitos e garantias fundamentais, nos termos do art. 5º, §2º, sobre o transporte internacional, conforme art. 178, *caput*, e sobre a participação de capital estrangeiro no sistema financeiro pátrio, conforme art. 52, do ADCT. Tendo em vista a especificidade desses enunciados prescritivos, Eduardo Pugliese Pincelli<sup>55</sup> afirma não ser possível sustentar a prevalência, em regra, dos tratados internacionais sobre a legislação interna.

Ademais, prossegue o autor afirmando que se o direito for entendido enquanto conjunto de normas que se relacionam entre si, formando um sistema, nota-se que as normas jurídicas se conectam sintaticamente por vínculos de coordenação e subordinação, o que o torna uma estrutura hierarquizada. No entanto, a hierarquia não decorre da generalidade ou composição lógica das normas jurídicas, mas do critério de validade, ou seja, as normas que fundamentam a construção de outras normas lhes são superiores. Essa hierarquia pode ser formal ou material. No primeiro caso, essas normas se referem ao agente competente e ao procedimento adequado para a produção de normas inferiores; no segundo, ao conteúdo dentro do qual poderão se movimentar.<sup>56</sup>

---

54. PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. vol. II. p. 673-710. São Paulo: Noeses, 2006, p. 700-701.

55. PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. vol. II. p. 673-710. São Paulo: Noeses, 2006, p. 703.

56. PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança*

A CRFB/1988 é o fundamento de validade último das normas que a ela se subordinam e traz normas de estrutura responsável pela produção de emendas, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções, medidas provisórias etc. A partir da CRFB/1988, segundo o autor<sup>57</sup>, pode-se inferir duas formas pelas quais os tratados internacionais ingressam na ordem jurídica interna: (i) pela cláusula de recepção automática, prevista no art. 5º, §2º, reservado aos direitos e garantias fundamentais, a partir da ratificação, conforme anteriormente definido; (ii) pelo procedimento específico de produção de normas que correspondem ao teor dos tratados, cujo ato derradeiro é o decreto presidencial, nos demais casos. Em relação a esse segundo caso, os decretos presidenciais que internalizam o conteúdo dos tratados estão no mesmo patamar das leis ordinárias e complementares, ou seja, buscam seu fundamento de validade na CRFB/1988, não havendo que se falar, pois, em hierarquia.

Vale dizer que, os tratados internacionais sobre direitos humanos aprovados pelo Poder Legislativo, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão tidos como emendas constitucionais, por força do que determina o art. 5º, §3º, da CRFB/1988. Isso significa que esses tratados internacionais em matéria de direitos humanos terão o mesmo *status* do produto do exercício do poder constituinte derivado reformador.

Desse modo, em se tratando de dispositivos sobre direitos e garantias fundamentais, ele sempre prevalecerá diante da ordem interna, por força da recepção automática, após a ratificação, nos termos do art. 5º, §2º, da CRFB/1988. Nesse caso, o

---

jurídica na tributação e estado de direito. vol. II. p. 673-710. São Paulo: Noeses, 2006, p. 703-704.

57. PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. vol. II. p. 673-710. São Paulo: Noeses, 2006, p. 704-705.

conflito normativo é resolvido em favor do enunciado previsto no tratado, havendo superioridade hierárquica. Nesse sentido, o Ministro Gilmar Mendes em seu voto no RE 466.343<sup>58</sup>, afirmou que pelo ordenamento pátrio ter dado o *status* normativo supralegal aos tratados internacionais de direitos humanos, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão.

Por outro lado, quando se trata de decreto presidencial, relativo a tratados internacionais que versem sobre outras matérias, não há hierarquia entre ele e as leis ordinárias e complementares, conforme anteriormente anotado, devendo os eventuais conflitos serem solucionados por meio do critério de competência ou de especialidade. Assim, no que tange aos tratados internacionais que não tratam de direitos humanos, da leitura do art. 98 do CTN, conclui-se que o tratado internacional ingressa no ordenamento jurídico interno, em patamar hierárquico-normativo de lei ordinária somente produzindo os efeitos de lei especial em relação à legislação interna. Esses efeitos serão notados independentemente de a legislação interna ser anterior ou posterior aos tratados internacionais.

A especialidade fica demonstrada nos arts. 49, I e 84, VIII, da CRFB/1988 ao estabelecer a própria criação da norma internacional no plano interno, visto que o Brasil adota a necessidade de ratificação pelo Presidente da República precedida da aprovação pelo Congresso Nacional, como foi anteriormente explicado.

Nesse caminho, Paulo de Barros Carvalho assevera que:

As normas provenientes de tratados e de convenções internacionais não podem inovar, diretamente, a ordem jurídica que as recebe, havendo de submeter-se ao juízo de controle que os canais competentes exercem. No Brasil, por exemplo, os tratados e convenções internacionais somente se tornam direito positivo, na medida em que aprovados por decretos-legislativos, figuras

---

58. STF – Tribunal Pleno, RE 466.343 (Tema de Repercussão Geral nº 60), Rel. Min. Cezar Peluso, voto do Min. Gilmar Mendes, DJe 05/06/2009.



concebidas, entre outros fins, para acolher os conteúdos daqueles acordos que o país firma no direito das gentes.<sup>59</sup>

Portanto, para a internalização dos tratados internacionais, é inevitável que o *treaty-making power*<sup>60</sup> seja exercido pelos dois poderes políticos: o Legislativo e o Executivo.

No entanto, o STF ressaltou que “o exercício do *treaty-making power*, pelo Estado brasileiro, está sujeito à observância das limitações jurídicas emergentes do texto constitucional<sup>61</sup>”, não detendo o tratado internacional nenhum valor jurídico se transgredir formal ou materialmente a CRFB/1988. Em outras palavras, o Estado brasileiro não pode assumir direitos e deveres que contrariem o texto constitucional.

## 5. CONCLUSÃO

Este estudo objetivou responder à seguinte questão: “O tratado internacional se sobrepõe à lei interna mesmo que editada posteriormente?”

Com essas premissas estabelecidas, o tratado internacional ratificado deve ser aplicado caso haja antinomia entre ele e as leis internas anteriores ou posteriores, uma vez que o art. 98 do CTN traz a prevalência hierárquico-normativa do tratado em razão do critério da especialidade.

Assim sendo, em se tratando de tratado internacional em matéria tributária, o art. 98, do CTN, afirma a prevalência dos tratados e convenções sobre a legislação interna. Não são os tratados internacionais, como instrumentos introdutórios de normas em sistemas jurídicos internacionais, que revogam ou modificam as leis internas, mas os direitos e garantias recepcionados pelo art. 5º, §2º, da CRFB/1988, bem como os demais

---

59. CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da territorialidade no direito tributário. In: *Revista do Direito Tributário*. n.º 76. São Paulo: Malheiros, p. 5.

60. Poder do Estado de celebrar o tratado internacional (tradução livre).

61. STF – Tribunal Pleno, MI 772 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, DJe de 20/03/2009.

enunciados que ingressam no sistema jurídico por meio de decreto presidencial que possuem essa prevalência.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. O princípio da territorialidade no direito tributário. *In: Revista do Direito Tributário*. nº 76. São Paulo: Malheiros.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

GRILLO, Fabio Artigas. Tratados internacionais para evitar a dupla tributação sobre a renda e o recurso especial nº 426.945-PR. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.); Organizadores: OLIVEIRA, Ariane Bini de; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (Org.). Tributação: democracia e Liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1331.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2010.

MOREIRA, Clara Gomes. *Regra constitucional de competência e tributação de transações transfronteiriças entre partes vinculadas*. São Paulo: IBDT, 2021.

PINCELLI, Eduardo Pugliese. Sobre a relação entre os tratados internacionais em matéria tributária e o sistema jurídico brasileiro: novas proposições a respeito de um velho

problema. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. vol. II. n° p. 673-710. São Paulo: Noeses, 2006, p. 673-710.

RIBEIRO, Fernando Munhoz. Interação entre tratados internacionais em matéria tributária e legislação doméstica brasileira na jurisprudência do STF e do STJ. In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. 2º semestre de 2018 (volume 4). São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2Ym-2G2L>. Acesso em: 27/06/2021.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994.

