
A AFRONTA DO ESTADO BRASILEIRO À PRIMAZIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMO TRANSGRESSÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

THE ASSESSMENT OF THE BRAZILIAN STATE TO THE PRIMACY OF THE INTERNATIONAL TREATIES IN TAX MATTERS AS FUNDAMENTAL RIGHTS VIOLATION

SAMUEL EBEL BRAGA RAMOS¹

Resumo

Este artigo tem o foco de apresentar e discutir sobre o modo em que o Estado brasileiro se porta contrário à primazia dos tratados internacionais em matéria tributária, diante a força do artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao assumir postura avessa na recepção de tais tratados introdutores de normativas tributárias. Com isso, ao se portar alheio com os valores internacionais como o *treaty-making-power*, o Brasil se posiciona divergente aos direitos fundamentais, ceifando do contribuinte premissas básicas em defesas em matéria tributária, bem como assume postura contrária no constitucionalismo contemporâneo.

Palavras-chave

Direito Internacional. Direito Tributário. Tratados Internacionais. Superioridade Normativa. Direitos Fundamentais



¹ Mestrando em Direito pelo PPGD/UNINTER. Pós Graduação em Direito Tributário. Extensão em Direito Penal e Processual Alemão, Europeu e Internacional pela Georg-August-Universität Göttingen, Alemanha. Advogado em Curitiba/PR. Email: samuel@ebelbattu.adv.br.

**A AFRONTA DO ESTADO BRASILEIRO À PRIMAZIA DOS
TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
COMO TRANSGRESSÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Abstract

This article focuses on the way in which the Brazilian State repeatedly opposes the supremacy of international tax treaties, in view of the force of Article 98 of the National Tax Code, when it assumes a negative position in the reception of such treaties introducing Tax regulations. As a result, the Brazilian state, by behaving indifferently to international values such as treaty-making-power, clearly disagrees with the fundamental rights granted to taxpayers, reaping basic assumptions in tax defenses, as well as assuming a contrary position in contemporary constitutionalism.

Keywords

International Law. Tax law. International Treaties. Normative Superiority. Fundamental rights

1. Introdução

O poder discricionário do Estado na exigência e arrecadação de tributos perante seus cidadãos, impondo a estes o pagamento de valores visando a manutenção e subsistência do corpo Estatal e almejando o bem comum, sempre foi o motivo ensejador da animosidade Estado-Contribuinte. Nos mais antigos registros históricos, verifica-se a disparidade entre os interesses arrecadatários do Poder Estatal e seu poder impositivo e o cidadão comum.

A problemática do conflito entre os tratados internacionais e as normas internas do Estado brasileiro ganha expressivos contornos quando se assiste, atônito, a ingerência do poder público na esfera dos direitos fundamentais do contribuinte. Para Hegel, o Estado é a encarnação do poder absoluto, tendo a prerrogativa de concluir tratados internacionais, mas permanecendo acima deles diante de sua vontade incontrastável.

Os tratados internacionais são normas da mais alta relevância na contemporaneidade. Em razão da globalização e alta integração entre Estados, apresenta-se como relevante o estudo profundo do impacto dos tratados e convenções internacionais no ordenamento jurídico pátrio e, aqui, recorta-se o impacto no direito tributário brasileiro e seu reflexo no cidadão-contribuinte.

Como se verá nas linhas futuras, a insegurança jurídica perpetrada pelo Estado brasileiro deixa o jurisdicionado a míngua da aplicação de lei mais favorável, preservação mínima de legalidade, garantias materiais defendidas arduamente pelo constitucionalismo contemporâneo (dignidade da pessoa humana, equidade, capacidade contributiva, função social do tributo e propriedade, etc.).

Neste fluxo analítico, tem-se que, em matéria tributária, o Estado brasileiro preservará seus interesses, mesmo que em detrimento de normas, tratados ou convenções internacionais outrora assumidas e ratificadas, sempre em busca se sua auto preservação e manutenção fiscal.

Promovendo delimitações ao tema em apreço, busca-se o marco para um conceito de tratado internacional. A Convenção sobre o Direito dos Tratados, desenhada em Viena, em 1969, e após complementada em 1986, dispõe que “*tratado significa um acordo internacional concluído entre Estados em forma escrita e regulado pelo Direito Internacional, consubstanciado em um único instrumento ou em dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua designação específica*”².

Buscando firmar posicionamento a ser versado no decorrer do presente artigo, há de se adotar como corrente doutrinária o *monismo moderado* como

² Em <http://dai-mre.serpro.gov.br/legislacao/convencao-de-viena-sobre-o-direito-dos-tratados-1/>. Acesso em 05.06.17.

sistema brasileiro de recepção de tratados e convenções internacionais. Por mais estranho que soe aos adeptos do monismo radical de Hans Kelsen, surge como plenamente possível na realidade brasileira, como se apresentará nas linhas que seguem.

Hugo de Brito Machado (2008, p.49) conceitua com precisão o Direito Tributário como o ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão de abusos desse poder.

Complementando o entendimento, o “Direito Tributário ocupa-se, também, com as técnicas de interpretação e aplicação da legislação tributária, bem como o estudo dos princípios norteadores do fenômeno tributário expressos na Constituição Federal” (HARADA, 2015, p. 02).

O alemão Klaus Tipke (2002, p. 121) aponta que a atitude dos contribuintes é reflexo do exemplo da conduta estatal. É o mau exemplo do Estado, aponta Tipke, que faz com que o contribuinte se comporte mal. Para ele *“La mayoría de los ciudadanos se comportan con un asombroso respecto a la ley, aunque carezcan de conocimientos legales, si las leyes son claras y el interesado está habituado a ellas”*.

O jurisdicionado sempre será a parte fraca da relação jurídica, a qual necessita de garantias e proteção contra o poder estatal e sua força coercitiva. *“Atos de coerção são atos a executar mesmo contra a vontade de quem por eles é atingido e, em caso de resistência, com o emprego da força física. O Estado é a personificação dessa característica, esse emprego da força ou na verdade poder, o Estado é quem tem esse poder”* (KELSEN 2009, p.121).

O modo que se promove a recepção dos tratados internacionais que introduzem normas tributárias estão dispostas no artigo 98 do Código Tributário Nacional e se faz necessária a discussão e análise de tais tratados internacionais e sua plena eficácia no sistema jurídico interno.

Desta maneira, sera possível refletir sobre o impacto do desrespeito para com as normas internacionais em matéria tributária e sua plena eficácia e vigência, desrespeito este decisivo para o ataque às garantias constitucionais e direitos fundamentais.

Com isto, promove-se a discussão se os tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o desrespeito do Estado brasileiro na devida aplicação e respeito a eficácia e vigência das normas tem incidência direta na infringência dos direitos fundamentais do cidadão, em atenção as suas garantias constitucionais expressas.

2. Tratados Internacionais e o Sistema Brasileiro de Recepção.

O tratado internacional pode ser entendido como um ato jurídico acordado entre duas pessoas capazes, – *Estados ou organizações internacionais* – dotadas de personalidade jurídica. Os tratados criam ou alteram relações jurídicas na esfera internacional e é definido por Francisco Rezek como “(...) o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos”³

O conceito de tratado é sempre dado de modo muito amplo. Distingue das **convenções** que “*são acordos recíprocos de vontade tendo como fim criar, modificar ou extinguir obrigações entre estados, se aplicando a um objeto claramente determinado e de um fazer caráter restrito*” (MELLO, 1992, p. 271).

O Estado brasileiro dispõe em sua Constituição o modo à recepcionar os tratados internacionais. Em todos os comandos constitucionais, a Carta Magna utilizou-se de terminologias distintas, tais como: *tratados, acordos, convenções*. Para Pagliarini (2004, p.155), todos denotam o mesmo sentido, qual seja: compromisso internacional ou, simplesmente, tratado.

A preocupação das Constituições brasileiras com a vida internacional do país já é encontrada desde a nossa primeira Constituição (1824) que estabelecia, no art. 102, alínea 8, ser da competência do Imperador⁴:

"Fazer tratados de aliança ofensiva e defensiva, de subsídio e comércio, levando-os, depois de concluídos, ao conhecimento da assembléia geral, quando o interesse e a segurança do estado o permitirem. Se os tratados concluídos em tempo de paz envolveram cessão ou troca de território do Império, ou de possessões a que o Império tenha direito, não serão ratificados sem terem sido aprovados pela assembléia geral."

O art. 84, VIII, da Constituição Federal dispõe expressamente que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Em linhas gerais, a validade de um tratado internacional está balizada às seguintes condições:

- a) capacidade na acepção do termo, definido pelo Direito Internacional;
- b) competência legal das autoridades signatárias envolvidas
- c) existência de objeto legal sob a ótica da legalidade do Direito Internacional
- d) interesse mútuo dos Estados envolvidos

³ REZEK, Francisco. Direito dos Tratados, p. 21

⁴ Em REZEK, p. 282

No Brasil, a jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal sustentava o primado do direito internacional sobre o direito interno (VALLADÃO, 1971, p. 96). Hoje, entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orienta-se no sentido da paridade entre o tratado e a lei federal. Assim decidiu o Supremo Tribunal, em 04.08.71, dispondo o acórdão a seguinte ementa:

“Lei Uniforme sobre o Cheque, adotada pela Convenção de Genebra. Aprovada essa Convenção pelo Congresso Nacional, e regularmente promulgada, suas normas têm aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificarem a legislação interna.”⁵

A mais importante decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, entretanto, foi tomada no julgamento do RE 80.004/SE, relator originário o Ministro Xavier de Albuquerque e, relator para o acórdão, o Ministro Cunha Peixoto, julgamento realizado em 01.06.77.⁶

O relator originário, Ministro Xavier de Albuquerque, sustentou, vencido, o primado do Direito Internacional. A maioria, entretanto, reconhecendo o conflito entre o tratado e a lei nacional, esta posterior àquele, garantiu a autoridade da lei nacional, mais recente, tendo em vista a paridade entre o tratado e a lei nacional. Os Ministros Cordeiro Guerra, Rodrigues Alckmin, Thompson Flores e Cunha Peixoto votaram no sentido de que, da mesma forma que o tratado posterior derroga a lei, também a lei posterior derroga o tratado anterior, segundo a regra *lex posterior derogat legi priori*.⁷

Para que uma norma internacional possa valer na esfera interna, é necessário que a mesma sofra um processo de recepção, transformando-se em regra jurídica interna. A partir daí, só é possível conflito entre duas normas internas, a ser resolvida pelo tradicional mecanismo: *lex posterior derogat legi priori*” (RODAS, 1987, p. 43).

Com foco no exemplo do Estado brasileiro, a competência para incorporação ou consentimento definitivo do tratado internacional é partilhada entre o poder Legislativo e o poder Executivo, com atuação específica de cada Poder, nos termos expressos da Constituição, passando por aprovação e promulgação, em três fases distintas, a saber: *a celebração, o referendo ou aprovação e a promulgação*.

⁵ RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, RTJ 58/70.

⁶ RE 80.004/SE, Rel. p/acórdão Min. Cunha Peixoto, RTJ 83/809

⁷ Em VELLOSO, p. 02

A *celebração* é ato da competência privativa do Presidente da República (Constituição de 1988, art. 84, inciso VIII), a *aprovação ou referendo* é da competência exclusiva do Congresso Nacional (Constituição, art. 49, inciso I; art. 84, inciso VIII), e a *promulgação* é da competência privativa do Presidente da República (Constituição de 1988, art. 84, inciso IV).

Um detalhe é de suma importância: se emenda constitucional, prescindirá da promulgação presidencial, uma vez que as emendas constitucionais são promulgadas pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, como prevê expressamente o art. 60, § 3.º, da Constituição.

Com a Emenda Constitucional (EC) 45/2004, passou-se a adotar uma nova posição em relação aos tratados de direitos humanos. Segundo o comando disposto no art. 5º, §3º, da CF/88, 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*”.

Nos Estados Unidos da América, o tratado equipara-se à lei federal, prevalecendo, entretanto, sobre a legislação dos Estados-membros. Assim tem entendido a jurisprudência da Suprema Corte, interpretando o art. VI, 2, da Constituição norte-americana, que define as leis e os tratados, juntamente, como suprema lei do País, *supreme law of the land*. Destarte, “em caso de conflito entre tratado internacional e lei do Congresso, prevalece nos Estados Unidos o texto mais recente, à base do princípio *lex posterior*... É certo, pois, que uma lei federal pode fazer ‘repelir’ a eficácia jurídica de tratado anterior, no plano interno. Se assim não fosse – observa Bernard Schwartz – estar-se-ia dando ao tratado não força de lei, mas de restrição constitucional” (REZEK, 1984, p. 465).

Quanto a incorporação ou a recepção da norma pactícia internacional, aponta Pagliarini (2004, p.153), o Brasil promove uma partilha do *treaty-making-power* entre os poderes Executivo e Legislativo, daí a prática da promulgação de decreto-legislativo pelo Presidente do Senado, e da promulgação de decreto-presidencial pelo chefe do Executivo, publicando-se ambos os atos.

Com isto, há de se falar no que, doutrinariamente, fora batizado de *monismo moderado*.

3. O monismo moderado

A corrente doutrinária monista, em firme antagonismo ao pensamento dualista⁸, se firma na existência de uma única ordem jurídica. Para os monistas, o

⁸ Segundo esta corrente, para que um compromisso internacional (como, por exemplo, um tratado internacional) assumido pelo Estado tenha impacto ou repercussão no cenário normativo interno, faz-se

Direito Internacional e o Direito interno *são dois ramos do direito que compõem um só sistema jurídico*; tal sistema jurídico uno está baseado na identidade dos sujeitos que o compõe e na identidade das fontes (sempre objetivas e não dependentes da vontade dos Estados).

O monismo como primazia do Direito interno, tem suas raízes no hegelianismo, que considera o Estado como tendo uma soberania absoluta, não estando, em consequência, sujeito a nenhum sistema jurídico que não tenha emanado de sua própria vontade. Assim sendo, o próprio fundamento do Direito Internacional é a autolimitação do Estado, na formulação definitiva desta teoria feita por Jellinek (MELLO, 1986, p. 76).

O direito internacional tem de ser concebido, ou como uma ordem jurídica delegada pela ordem jurídica estadual e, por conseguinte, como incorporada nesta, ou como uma ordem jurídica total que delega as ordens jurídicas estaduais, supra-ordenadas a estas e abrangendo a todas como ordens jurídicas parciais. Ambas estas interpretações da relação que intercede entre Direito estadual e Direito internacional representam uma construção monista. A primeira significa o primado da ordem jurídica de cada estado, a segunda traduz o primado da ordem jurídica internacional (KELSEN, 1985, p. 348).

Continua Kelsen (2000, p. 62-63) afirmando que não há para os monistas duas ordens jurídicas estanques, como querem os dualistas, cada uma com âmbito de validade dentro de sua órbita, mas um só universo jurídico, coordenado, regendo o conjunto de atividades sociais dos estados, organizações internacionais e dos indivíduos.

Para esta corrente doutrinária, o Direito Internacional aplica-se na ordem jurídica dos Estados, independentemente da sua transformação em norma interna. A doutrina monista adota a sistemática da recepção que determina que assinado e ratificado um tratado por um Estado, este assume um compromisso jurídico, não sendo necessária a edição de um novo diploma normativo⁹.

necessário que o Direito internacional seja transformado, através do processo da adoção ou transformação, em norma de Direito interno. Neste sentido é lição de Valério Mazzuoli: *“Para os adeptos desta corrente, o Direito interno de cada Estado e o internacional são dois sistemas independentes e distintos, ou seja, constituem círculos que não se interceptam (meramente contíguos), embora sejam igualmente válidos. As fontes e as normas do Direito Internacional (notadamente os tratados) não têm qualquer influência sobre questões relativas ao âmbito do Direito interno, e vice-versa, de sorte que entre ambos os ordenamentos jamais poderia haver conflitos”*. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 57/58.

⁹ O modelo da recepção implica na ideia de que o Direito Internacional pode fazer parte do Direito interno conservando a sua natureza original, não sendo necessário fazer qualquer operação no seu título de validade. GOUVEIA, Jorge Bacelar. **Manual de direito internacional público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 300.

Trazendo alguns comparativos, a República Federal da Alemanha, na sua Lei Fundamental de Bonn de 1949, no seu artigo 25¹⁰, apresenta seu modo de incorporação de normativas internacionais. O Direito Alemão em relação à inserção do Direito Internacional, separa o Direito Internacional Costumeiro do Direito Internacional Convencional: Para o primeiro, que “as normas gerais do Direito Internacional Público fazem parte integrante do Direito Federal”, que prevalece sobre as leis. Para o segundo, que se adopta um procedimento interno equivalente ao procedimento legislativo, tendo valor de lei federal.

A propósito, defendendo a interpretação da constituição alemã pela prevalência do direito internacional sobre as normas infraconstitucionais, acentua o professor Klaus Vogel que “de forma crescente, prevalece internacionalmente a noção de que as leis que contrariam tratados internacionais devem ser inconstitucionais e, conseqüentemente, nulas¹¹” (*Zunehmend setzt sich international die Auffassung durch, dass Gesetze, die gegen völkerrechtliche Verträge verstoßen, verfassungswidrig und daher nichtig sein sollte*)¹².

Dos atritos entre as correntes dualista e monista, acabou por surgir uma terceira corrente, conciliatória, qual seja, a do *monismo moderado*. Fundada por Alfred Verdross, defende a paridade hierárquica do direito internacional e do direito interno. De acordo com Jacob Dolinger (1996, p.75), os seguidores dessa vertente postulam que os juízes nacionais devem aplicar tanto o direito nacional quanto o internacional, de acordo com a regra *lex posterior derogat priori*, aplicada pelas jurisprudências americana e brasileira.

A corrente doutrinária do *monismo moderado*, vê equivalência entre as normas nacionais e internacionais, devendo possível conflito ser suprimido mediante critérios próprios, como o da revogação da lei mais antiga pela mais recente. O *monismo moderado* reconhece a possibilidade de conflitos entre o direito internacional e o direito interno, não tendo tais conflitos caráter definitivo, encontrando sua solução na unidade do sistema jurídico (GALINDO, 2002, p. 52).

O *monismo moderado* também sustenta a inexistência de duas ordens jurídicas, interna e externa. Contudo, equipara o tratado à lei ordinária para fins hierárquicos. Em caso de eventual conflito, aplica-se a mesma fórmula empregada na solução de conflito entre leis. Fazendo uso do princípio *Lex posterior derogat priori*, a aplicação da espécie normativa deriva do tempo de sua elaboração no

¹⁰ **Artigo 25 [Preeminência do direito internacional]**. As regras gerais do direito internacional público são parte integrante do direito federal. Sobrepõem-se às leis e constituem fonte direta de direitos e obrigações para os habitantes do território federal. Disponível em <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>, acesso em 10.06.2017.

¹¹ Em AC 2436 MC, Relator(a): Min. PRESIDENTE, Presidente Min. GILMAR MENDES, julgado em 03/09/2009, publicado em DJe-173 DIVULG 14/09/2009 PUBLIC 15/09/2009 RDDT n. 170, 2009, p. 198-200)

¹² VOGEL, Klaus. “Einleitung” Rz. 204-205 in VOGEL, Klaus & LEHNER, Moris. Doppelbesteuerungsabkommen. 4^a ed. München: Beck, 2003. p. 137-138

âmbito interno: aquela que por último tenha sido adotada deve prevalecer. Desse modo, o fator ordem interna ou externa deixa de ser relevante para apreciar um elemento de natureza temporal, já que para ele prevalece a norma interna em superveniência à internacional, se posterior, se mais nova. O mesmo critério se aplicaria no sentido inverso. (PEREIRA, 2006, p. 49).

Com isto, no fluxo da análise da doutrina, pode-se assumir o posicionamento de que o *monismo moderado* é a opção adotada pela Constituição em vigor, pois, conforme Pagliarini (2004, p. 167), não podem restar dúvidas de que o sistema brasileiro é mesmo o *monista moderado*, pois, se dualista fosse, tornar-se-ia necessária lei interna em que os termos do tratado seriam repetidos, não sendo isso que ocorre, uma vez que o decreto-presidencial de promulgação do tratado é o mecanismo que leva o pacto ao Diário Oficial da União. Publicado o referido decreto, o que o governo passa a respeitar e o judiciário a aplicar é o tratado e não o decreto, instrumento este que chamamos simplesmente de mecanismo interno de publicidade.

Desta forma, passa-se a apreciar a fusão entre o direito tributário e o direito internacional, através da ótica apresentada no presente capítulo.

4. O Direito tributário e o Direito internacional: O Artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Para fins da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados,¹³ tratado significa “*um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional, que conste ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica*”

No campo tributário, procedendo com uma análise clara da Constituição Federal, entende-se sobre o primado do direito internacional sobre o direito interno. É o que dispõe o art. 98 do *Código Tributário Nacional*, Lei 5.172, de 1966, recebida pela CF/67 e pela CF/88 como lei complementar. Dispõe o artigo 98 deste Código:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pelo que lhes sobrevenha”.

¹³ O Brasil incorporou a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados através ao seu ordenamento através do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009, o qual promulgou a aludida Convenção, com reserva aos artigos 25 e 66.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 recepcionou o Código Tributário Nacional de 1966 como lei complementar, com lastro no artigo 146 da Carta Magna. Neste sentido, retomando o aspecto formal, no direito tributário brasileiro, por força superioridade hierárquica que a Constituição atribui às normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme o artigo 146, III, da CF, vigora o princípio de prevalência de aplicabilidade das convenções internacionais, tendo em vista o artigo 98, do Código Tributário Nacional (TORRES, 2011, p. 521).

Helena Torres (2011, p. 521) ainda destaca que são duas as funções do art. 98 do CTN: i) recepção sistêmica das normas convencionais e, quanto à ii) execução destas, um comando comportamental - modalizado como "proibido" - destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração in fieri, por via unilateral, do quanto fora pactuado, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars* - o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade de suas normas sobre o direito interno, como decorrência da aplicação do artigo 4º, da CF.

Pela redação do dispositivo, podem-se realizar duas inferências básicas. Em primeiro lugar, constata-se que os tratados internacionais “*revogam*” ou modificam legislação tributária interna que lhes preceda. Em segundo lugar, tratados internacionais prevalecem sobre legislação tributária que lhes sobrevenha.

Salienta-se que o artigo contém uma imprecisão terminológica, pois lei interna não é revogada pela norma internacional. A norma interna permanece válida e eficaz dentro do ordenamento interno, somente com sua eficácia paralisada em relação aos atos e fatos conflitantes com a norma internacional¹⁴.

Nesse sentido, pode-se citar o comentário de Xavier, segundo o qual:

[...] 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 ab-rogativo, 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 situações e pessoas, limitação esta que caracteriza o instituto da derrogação. (XAVIER, 1993, p. 102-103)

O artigo 98 do Código Tributário Nacional abriu o leque para as críticas doutrinárias. Houve alegações de que não se trataria de *revogação*, mas de

¹⁴ Em PINTO, p. 156.

*derrogação*¹⁵, já que o que existe é a supremacia da norma internacional sobre a interna e não uma absoluta exclusão da primeira. Todavia, entende-se que *derrogação* é espécie do gênero *revogação* - que apresenta tanto o caráter de revogação absoluta, ou *ab-rogação*, quanto o de *revogação* parcial, ou *derrogação* - não havendo qualquer problema em utilizar tal nomenclatura¹⁶.

Em outro vértice crítico, fora levantada a inconstitucionalidade da norma, já que somente a Constituição poderia ter disposto sobre hierarquia de tratados e, como a mesma é silente/omissa, não haveria lugar para o art. 98¹⁷. Vale salientar, entretanto, que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição como norma complementar por força do art. 146, I e, como tal, de acordo com o art. 59, II, tem papel de complementar as normas constitucionais e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, precisamente o que resulta da supremacia hierárquica dos tratados¹⁸.

Alguns doutrinadores, como Luciano Amaro e Roque Antônio Carrazza, questionam a constitucionalidade do art. 98 do CTN, sob o argumento de que não é atribuição constitucional de lei complementar dispor sobre hierarquia normativa. Na visão desses autores, somente a Constituição poderia dispor sobre hierarquia de fontes normativas.

Há autores que atestam seu posicionamento sobre a constitucionalidade do artigo, uma vez que o art. 98 é texto de lei complementar que, por força do art. 146 da CF, tem por função primordial estabelecer normas gerais em matéria tributária, entre as quais encontrar-se-iam também disposições referentes à interpretação, vigência e aplicação da legislação tributária.

Desta forma entende Sacha Calmon Navarro Coêlho. Segundo o autor (2010, p.186), sempre se entendeu no Brasil que as normas sobre vigência, interpretação e aplicação da legislação tributária são, por excelência, normas gerais de direito tributário, de observância obrigatória pela União, Estados e Municípios. Ao que o art. 98 do Código Tributário Nacional encartado no

¹⁵ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p.92; MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, 4 ed. p.91

¹⁶ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, 4 ed. p. 352

¹⁷ BORGES, José Alfredo, Tratado internacional em matéria tributária como fonte de direito, in Revista de Direito Tributário, São Paulo, no 27/28, jan/jul./1984, p.172. ROCHA, Sérgio André, Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro: o caso das convenções para evitar a dupla tributação da renda, São Paulo, Quartier Latin, 2007, pp.82-83.

¹⁸ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p.92; MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, 4 ed. p.353.

capítulo que trata precisamente dessas matérias harmoniza-se com a Constituição à perfeição.

O Superior Tribunal de Justiça apresenta seu entendimento, exarado no Recurso Especial oriundo do Estado do Rio Grande do Sul¹⁹:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. TRIGO EM GRÃO. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA. PORTARIA MINISTERIAL Nº 939/91. IMPOSSIBILIDADE. CTN, ART. 98. PRECEDENTES.

1. O art. 98/CTN não admite a revogação de tratado pela legislação tributária antecedente ou superveniente.
2. Não é lícito ao poder executivo, mediante simples portaria, fixar alíquota superior à estabelecida em acordo internacional.
3. Recurso especial conhecido e provido.

No tocante à abrangência do art. 98 do Código Tributário Nacional, novamente pode-se encontrar divergência doutrinária. Haroldo Valladão, considerado por alguns um monista radical (DOLINGER, 1996, p.81), defendia a aplicação do art. 98 a todo o sistema jurídico, e não apenas à matéria tributária. Segundo o autor, nem uma nova Constituição poderia afetar tratados em vigor (VALLADÃO, 1980, p. 96, apud DOLINGER, 1996, p.81)²⁰.

Em outro prisma, Pagliarini (2004, p. 168), em sua postura adepta ao *monismo moderado*, afirma que não se pode basear no art. 98, do Código Tributário Nacional, para se afirmar que tratado é sempre superior à lei; tal dispositivo se aplica, única e exclusivamente, à causa tributária, uma vez que esta lei (o CTN) regula o sistema tributário nacional e estabelece as normas gerais de direito tributário (art. 1º do CTN). Se o Código Tributário Nacional é o diploma que regula as relações tributárias, então os "*tratados tributários*", com base no art. 98, sobrepõem-se em observância à norma infraconstitucional doméstica, sempre. E não sendo tal código a Carta Magna, ele limita suas disposições aos fins a que se destina, quais sejam: o de regular o sistema tributário nacional; e o de estabelecer as normas gerais de direito tributário.

Também por causa do artigo 98 do Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que o Brasil tem mais de um sistema de resolução de conflitos entre leis internas e tratados, sendo que, no sistema genérico, os tratados gozam da mesma hierarquia da lei interna, aplicando-se a regra *lex posterior derogat priori*, com a diferença de que, no caso específico de "*tratados tributários*" (art. 98), o teor dos mesmos deve ser observado pelo Legislativo na feitura de norma interna

¹⁹ STJ. RESP 209526/RS, de 18/04/2000.

²⁰ Em PINTO, p. 157

(posterior), evitando-se que tal lei nova venha versar sobre o mesmo assunto diferentemente²¹.

Neste fluxo analítico, pode-se desenhar pensamento que, no entanto, a redação do artigo 98 do Código Tributário Nacional foi infeliz ao utilizar o termo "*revogam*", devendo este ser interpretado como "*prevalecem*".

Desta forma, os tratados ou convenções internacionais celebrados voluntariamente com o Brasil e inseridos em nosso sistema nos termos da Constituição devem "*prevalecer*" sobre a legislação tributária interna. Entretanto, como se verá a seguir, há o desrespeito do Estado brasileiro para com normas pactícias internacionais em matéria tributária e, assim, afetando diretamente o jurisdicionado em seus direitos fundamentais.

5. O desrespeito dos acordos internacionais em direito tributário pelo Brasil.

Em uma análise profunda sobre os acordos internacionais em matéria tributária celebrados pelo Brasil com Estados estrangeiros, verifica-se que, quase em sua totalidade, versam sobre *bitributação*, *dupla tributação*, *pluritributação*. Assume-se que as terminologias são semelhantes, apenas utilizadas pela dogmática do direito internacional e direito tributário conforme posicionamento autoral.

A *bitributação ou dupla tributação* é a coincidência de pretensão tributária de natureza semelhante de mais de um Estado sem face do mesmo contribuinte, acerca do mesmo fato impositivo, fato este descrito na norma²² impositiva tributária. Verifica-se a terminologia *pluritributação* internacional

²¹ Neste caso, entendemos que, para que se atenda ao espírito da norma complementar à Constituição – o CTN - deverão os aplicadores do direito dar preferência à norma pactícia internacional preexistente e afastar a aplicabilidade da lei posterior doméstica, sob pena de, não o fazendo, frustrar-se o dever ser veiculado no art. 98 do CTN. PAGLIARINI, Alexandre Coutinho. **Constituição e direito internacional: cedências possíveis no Brasil e no mundo globalizado**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 169.

²² Para Otto Pfersmann, a definição de **norma** como sendo a "*significação de um ato de vontade*" está incompleta. Para o autor, é preciso também que essa definição tenha por objeto tornar para outro, obrigatório, proibido, permitido ou habilitado certo comportamento (com exemplo em Kelsen em sua *Rheine Rechtslehre*), também, que o ato de vontade seja, por sua vez, qualificado por outra norma e, enfim, para que se trate de uma norma jurídica, é preciso que ela faça parte de um sistema normativo geralmente eficaz e sancionado, sendo a sanção última um ato de obrigaçao. PFERSMANN, Otto. **Positivismo jurídico e justiça constitucional no século XXI**; [tradutor, organizador e introdução de Alexandre Coutinho Pagliarini]. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 48 e 49.

através de Geraldo Ataliba²³, quando mais de uma nação toma, como objeto de tributação, fatos geradores semelhantes. Tal circunstância importa em graves detrimientos para a economia internacional, para o comércio entre os países e para os contribuintes de todos eles, acarretando, como consequência, dificuldades de ordem jurídica, nas relações internacionais.

Paulsen (2008, p. 832) nos traz algumas definições. Para ele, os *tratados de bitributação* são os instrumentos de que se valem os Estados para evitar ou mitigar os efeitos da bitributação por meio de concessões mútuas. Segundo define o *International Tax Glossary*, publicado pelo *International of Fiscal Documentation*, sob o verbete **Tax Treaty**: “A expressão *Tax Treaty* representa um resumido termo coloquial que denota convenções ou acordos para evitar a dupla tributação e propósitos correlatos. Há duas amplas categorias de tratados tributários: sobre a renda (e capital), sobre herança (ou sucessão ou espólio) e doações.

Schoueri (2003, p. 27) oferece um bom panorama sobre a evolução dos acordos de bitributação. Aponta que, já no final do século XIX, os Estados passaram a adotar acordos bilaterais para evitar a bitributação da renda. No começo, o fenômeno era observado apenas entre Estados limítrofes, no entanto, com o decorrer do tempo, e principalmente após o final da Primeira Guerra Mundial, observou-se a construção de uma rede de acordos na Europa Central, fenômeno que acabou se alastrando pelo resto do mundo com o fim da Segunda Guerra Mundial²⁴.

O *website* da Receita Federal apresenta todos os Acordos de Bitributação já firmados pelo Brasil com os Estados estrangeiros: África do Sul, Alemanha (denunciado em 2005), Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Peru, Portugal, República Checa, Eslováquia, Trinidad e Tobago, Turquia, Suécia, Ucrânia e Venezuela²⁵.

De forma quase absoluta, os tratados internacionais para evitar a bitributação apresentam normativas de renúncia ou de repartição de competência tributária, aplicáveis a cada regra do tratado ou convenção, a uma espécie de rendimento, de forma que cada espécie de rendimento firmará regra que cabe ao Estado da fonte ou ao Estado de residência. Ex. no modelo da OECD, o pagamento a título de royalties é reservado ao país de residência do contribuinte, ao passo que o trabalho autônomo é reservado ao país da fonte onde o rendimento é pago (GONZALES, 2008, p.139).

²³ ATALIBA, Geraldo. **Bitributação.** Disponível em <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1010/943>. Acesso em 19.06.2017, p. 165.

²⁴ Em PINTO, p. 140

²⁵ Em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Consulta realizada em 20.06.2017.

Apresenta-se daí a complexidade do tema da interpretação e da qualificação do fato imponible, dada a natureza das normas dos tratados que impedem a bitributação de lidar com normas sobre aplicação de normas, como ensina Klaus Vogel, afirmando que as normas dos acordos de bitributação não disciplinam a aplicação de um direito estrangeiro, como normas de colisão do Direito Internacional Privado, mas elas limitam o próprio direito interno dos Estados Contratantes²⁶.

Relevante observar ainda que os tributos a serem alcançados pelos Acordos de Bitributação são aqueles afirmados pela nação signatária, pessoa jurídica de direito internacional que representa evidentemente suas entidades políticas federativas ou administrativas. Logo, quer se trate de tributo federal, estadual ou municipal, uma vez firmado o Acordo para se evitar a Bitributação que contemple tais e quais tributos, esse é vinculante para o Fisco Federal, Estadual ou Municipal, quer em razão da natureza da vinculação no âmbito internacional firmar-se pela República Federativa do Brasil, quer em razão do disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional (GONZALES, 2008, p.141).

O desrespeito ao *pacta sunt servanda* nos tratados internacionais em matéria tributária perpetrado pelo Estado brasileiro leva o jurisdicionado, quando do alcance de normativas internacionais tributárias em seu patrimônio, ao socorro do judiciário para valer-se da aplicação de seu devido direito.

Com isto, vários casos envolvendo o desrespeito brasileiro se tornaram públicos. Nesse sentido é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no RE 229.096, do ano de 2007.

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionista pela Constituição da República de 1988.

2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional “*possui caráter nacional com eficácia para a União, os Estados e os Municípios*” (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).

²⁶ VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação (trad. Luis Eduardo Schoueri). In: **Direito Tributário**, Homenagem a Alcides Jorge da Costa, Quartier Latin, p. 961-973.

3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.

4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

O “*caso Volvo*²⁷” tornou-se um *leading case* acerca da aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional e a supremacia dos tratados internacionais.

O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, ressaltou pelas peculiaridades dos tratados internacionais em matéria tributária, que tocariam em pontos sensíveis da soberania dos Estados e demandariam extenso e cuidadoso processo de negociação, com a participação de diplomatas e de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a permitir que esse instrumento atinja os objetivos de cada nação, com o menor custo possível para a receita tributária de cada qual. Pontuou que essa complexa cooperação internacional seria garantida essencialmente pelo *pacta sunt servanda*.

Registrou ainda que, tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo reivindicar a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que diante da legislação infraconstitucional, notadamente no que se refere ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento colocaria em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional.

Dessa forma, reiterou que a possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional. Concluiu, então, que o entendimento de predomínio dos tratados internacionais não vulneraria os dispositivos tidos por violados²⁸.

Quando o Estado brasileiro se escusa da aplicação dos tratados internacionais em matéria tributária em detrimento do jurisdicionado, há de se falar da infringência dos direitos fundamentais do contribuinte.

²⁷ STF. AÇÃO CAUTELAR - AC 2436 - APENSO PRINCIPAL - RE 460320. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Data do julgamento: 03/09/2009.

²⁸ BRITO, Demes. **Tratados Internacionais Tributários - Relação integrada entre o direito interno e o direito internacional.** Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=281213&printpage=_. Acesso em 10.06.2017.

6. A afetação dos direitos fundamentais pela prática brasileira da não observância o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Desenhar um único conceito de *direitos fundamentais* é perigoso e problemático, pois a doutrina é dotada de diversas controvérsias. Promovendo uma análise aprofundada sobre as mais variadas teses sobre o tema em comento, nos remete a maleabilidade e elasticidade do conceito de direitos fundamentais.

Jorge Miranda anota a dificuldade em se apontar qual a teoria do direito que justifica os direitos fundamentais. Na verdade, esse problema deriva do fato de que, hoje, quase todas as teorias jurídicas defendem a existência de direitos básicos do ser humano. Para o jusnaturalismo, os direitos fundamentais são direitos pré-positivos, isto é, direitos anteriores mesmo à própria Constituição; direitos que decorrem da própria natureza humana, e que existem antes do seu reconhecimento pelo Estado²⁹.

Já o Positivismo Jurídico considera que direitos fundamentais são aqueles considerados como básicos na norma positiva (=norma posta), isto é, na Constituição. Isso não impede que se reconheça a existência de direitos implícitos, em face do que dispõe, por exemplo, o art. 5o, § 2o, da CF (TAVARES, 2010, p.527).

Direitos fundamentais e direitos humanos, estes (humanos) são direitos atribuídos à humanidade em geral, por meio de tratados internacionais (Declaração Universal dos Direitos Humanos, da ONU, 1948, por exemplo). Já os direitos fundamentais são aqueles positivados em um determinado ordenamento jurídico (Constituição Brasileira, Lei Fundamental Alemã etc.)³⁰.

Neste sentido, os direitos humanos são direitos morais positivados quer em Convenções internacionais, quer como direitos fundamentais em Constituições democráticas (BARBOZA, 2014, p. 139).

Essa linha adotada pela Constituição Federal: quando trata de assuntos domésticos, a Constituição faz menção aos “*Direitos e garantias fundamentais*”, ao passo que, quando trata de tratados internacionais, se refere a direitos humanos.

²⁹ Cf. DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico**. São Paulo: Método, 2005. No mesmo fluxo analítico e de forma mais precisa: DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: RT, 2007.

³⁰ FILHO, João Trindade Cavalcante. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. Disponível em http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaltvjustica/portaltvjusticanoticia/anexo/joao_trindadade__teoria_geral_dos_direitos_fundamentais.pdf. Acesso em 22.06.2017.

Conforme Kant³¹, a vinculação e o respeito a normas morais e a normas jurídicas não tem distinção do ponto de vista interno (intenção do agente), mas do ponto de vista externo, uma vez que apenas as normas jurídicas são dotadas de coercibilidade.

Desta forma, Estefânia Barboza (2014, p. 139) afirma ser possível que, a partir do momento em que os direitos humanos – em sendo considerados direitos morais – são positivados, eles passam a ser direitos legais, dotados de força normativa, podendo ser exigidos de todos.

Quando verificado o desrespeito do Estado brasileiro para com os tratados tributários assumidos e devidamente incorporados ao ordenamento jurídico doméstico, há de se falar na infringência dos direitos fundamentais do contribuinte.

Como já mui versado, o Artigo 98 do Código Tributário Nacional é claro quanto à recepção de normativas internacionais. Sabido que nosso código é em sua essência e materialidade inspirado no Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung – AO, 1977*), o qual sabidamente versa em seu parágrafo segundo:

§ 2

Primazia dos Acordos de Direito Internacional

Tratados com outros Estados, no sentido do artigo 59, inciso Segundo, período 1, da Lei Fundamental, que dispuserem sobre tributação prevalecem sobre as leis tributárias, desde que se tenham tornado direito interno de aplicação imediata.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 38) nos situa quanto o contribuinte como titular de direitos fundamentais. Quando se cogita na relação entre o Estado e o cidadão, os direitos fundamentais, como direitos subjetivos, têm como sujeitos todos os cidadãos.

A lavratura de autos de infração em desconformidade à norma com desrespeito aos acordos bilaterais, imiscuem o Estado – *indevidamente* - na esfera patrimonial do contribuinte. Neste passo, os direitos fundamentais são violados, no exato momento que o cidadão é ceifado de suas garantias constitucionais.

Trazendo a baila o estudo comparado, o Código Tributário Alemão, *Abgabenordnung* (AO, 1977), dispõe sobre questões inerentes as nulidades de atos praticados por agentes administrativos no exercício da fiscalização tributária.

³¹ KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. Bauru. Edipro. 2003.

**A AFRONTA DO ESTADO BRASILEIRO À PRIMAZIA DOS
TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
COMO TRANSGRESSÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

§ 125 – O ato administrativo será nulo, quando padecer de vício particularmente grave e esse fato se tornar manifesto numa prudente apreciação de todas as circunstâncias que devam ser levadas em consideração.

3. que exigir a prática de um ato contrário à lei e que constitua pressuposto de um delito ou de uma infração administrativa.

O Código Tributário Alemão também versa sobre as revogações de atos administrativos em matéria tributária lavrados em desconformidade ao direito.

§ 130 Revogação de um ato administrativo contrário ao Direito:

(1) O ato administrativo contrário ao direito poderá ser revogado, total ou parcialmente, com efeito para o futuro ou para o passado, ainda que tenha se tornado irreversível.

(2) O ato administrativo constitutivo ou confirmatório de um direito ou de uma vantagem juridicamente relevante (ato administrativo favorável) somente poderá ser revogado se:

2. tiver sido obtido por meios fraudulentos, como dolo, coação ou suborno.

Hugo de Brito Machado (2008, p. 34), ilumina a questão:

“Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal. b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal”

Para que todos os cidadãos se sintam contribuintes, o que falta é a denominada consciência fiscal, a consciência de que a carga tributária não pesa apenas nos ombros de quem tem o dever legal de efetuar o pagamento dos

tributos, mas também sobre os ombros de quem, como comprador de mercadorias ou tomador de serviços, paga um preço no qual estão embutidos os tributos³².

Ao ceifar garantias constitucionais e direitos fundamentais do contribuintes, resta flagrante que o Estado brasileiro afeta a esfera pessoal e patrimonial de seus cidadãos. Ao exigir tributos manifestadamente contrários a compromissos internacionais assumidos em tratativas bilaterais – *caso recorrente na exigência de tributação sobre a renda* – traz a luz o desrespeito do Brasil aos direitos fundamentais de seus cidadãos-contribuintes.

7. CONCLUSÕES

O mundo globalizado criou um novo panorama para a matéria tributária e suas competências no âmbito internacional.

Os tratados internacionais devem ser cumpridos e o compromisso internacional assumido pelo Estado não deve estar sujeito a revisões e reanálises em material fiscal. Mitigar a competência da soberania estatal em material tributária é o máximo reflexo do mundo contemporâneo.

Em matéria tributária, observa-se o princípio contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional: o primado da norma brasileira de produção internacional e, ainda, são três as vertentes, na Constituição da República, dos direitos e garantias: direitos e garantias expressos na Constituição, direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição e direitos e garantias inscritos nos tratados internacionais firmados pelo Brasil (CF, art. 5º, § 2º);

Os Tratados Internacionais se apresentam como eficientes instrumentos de proteção aos Direitos Fundamentais e representam difusão da universalização dos Direitos Humanos.

Pode-se avançar e avaliar o enquadramento dos acordos internacionais em matéria tributária como garantias fundamentais e, na violação destes, resta o contribuinte ceifado de seus direitos insculpidos na Carta Magna.

Tais acordos se aglutinam aos direitos fundamentais no momento em que baliza o Estado brasileiro na proibição do confisco pelo tributo, baseado no direito de propriedade, bem como na igualdade isonômica de tributação.

³² Em MACHADO, 2009, p. 38.

Sua interpretação segue as normativas do próprio Tratado Internacional, a boa-fé contratual, de forma que deve prevalecer sobre a lei interna, principalmente pela força do artigo 98 do Código Tributário Nacional..

Por fim, cabe ressaltar o princípio do *pacta sunt servanda*. Se é certo que a soberania dos Estados é princípio universalmente aceito no direito internacional público, também é correto a assertiva que deve ser respeitado o princípio do *pacta sunt servanda*. Desta forma, assiste ao jurisdicionado a segurança jurídica e seus direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA. **Novo Código tributário alemão: com índices sistemático e analítico/ apresentação do Professor Ruy Barbosa Nogueira; tradução de Alfred J. Schmidt**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. Tradução de Abgabenordnung (AO, 1977).

ARIOSI, Mariangela. **Conflitos entre tratados internacionais e leis internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Bitributação**. Disponível em <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1010/943>.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica. Fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 10^o Ed. Malheiros. São Paulo. 1997. p. 532.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DOLINGER, Jacob. **As soluções da Suprema Corte brasileira para os conflitos entre o direito interno e o direito internacional: um exercício de ecletismo**. Revista Forense, Rio de Janeiro: Forense, n. 334, abr.-jun. 1996.

GALINDO, George Rodrigo Bandeira. **Tratados internacionais de direitos humanos e constituição brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

GONZALES, Douglas Camarinha. **Interpretação e aplicação dos Tratados e Acordos para evitar a bitributação**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/278-915-1-pb.pdf>.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. **Manual de direito internacional público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 300.

HARADA, Kyoshi. **Crimes contra a ordem tributária / Kyoshi Harada; Leonardo Musumeci; Gustavo Moreno Polido**. - 2. Ed. – São Paulo: Altas, 2015.

HUSEK, Carlos Roberto. **Curso de direito internacional público**. 7 ed. São Paulo: LTr, 2007.

KANT, Immanuel. **A metafísica dos costumes**. Bauru. Edipro. 2003

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

_____. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000

_____. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LUHMANN, Niklas. **Das Recht der Gesellschaft**, Frankfurt, 1993

LUPI, André Lipp Pinto Basto. **O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro**. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194945/000881701.pdf?sequence=3>.

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

_____. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. – Recife: Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2009. Disponível em: http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4003/arquivo5668_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 12.06.2017.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 57/58.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 8ed, rev. e aum., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986

PAGLIARINI, Alexandre Coutinho. **Constituição e direito internacional: cedências possíveis no Brasil e no mundo globalizado**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

PEREIRA, Bruno Yepes. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. **Tratados Internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil**. Revista Direito GV, São Paulo 4(1). P. 135-164, Jan-Jun 2008. Disponível em http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/rd-07_8_pp_135-164_tratados_internacionais_em_materia_tributaria_gustavo_alves_pinto.pdf

PFERSMANN, Otto. **Positivismo jurídico e justiça constitucional no século XXI**. [tradutor, organizador e introdução de Alexandre Coutinho Pagliarini]. São Paulo: Saraiva, 2014.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2015

REZEK, J. Francisco. **Direito dos tratados**. Revista Forense, Rio de Janeiro, 1984.

_____. **Direito Interncional Público: curso elementar**. 11 ed. – Sao Paulo: Saraiva, 2008.

RODAS, João Grandino. **A constituinte e os tratados internacionais**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 76, n. 642, p. 43-51, 1987.

SCHWARZ, Jonathan. **Rights and powers: protecting the legitimate interests of taxpayers**. In British Tax Review, n. 3, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011

VALADÃO, Haroldo. **Direito internacional privado**. 3. ed. [S.l.: s.n.], 1971.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista de informação legislativa, v. 41, n. 162, p. 35-45, abr./jun. 2004. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/946>

VOGEL, Klaus. **Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação** (trad. Luis Eduardo Schoueri). In: Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge da Costa, Quartier Latin.