

A REPERCUSSÃO DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO

Liana Memória Cardoso *

RESUMO:

O artigo propõe uma nova exegese dos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional, em face de acordos internacionais firmados, em que ocorre simplesmente a suspensão da eficácia da legislação interna, e não a revogação da mesma, no caso do IOF (imposto sobre operações financeiras) no Acordo Brasil-Uruguaí de 1975.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Internacional Tributário. Tratados Internacionais em Matéria Tributária. Imposto sobre Operações Financeiras. Operações de câmbio. Acordo Brasil-Uruguaí. Exegese do artigo 98 do CTN.

ABSTRACT:

The paper proposes a new kind of understanding of the article 98 of National Tax Law, in view of international treaties, in which occurs simply the national law validity's interruption, not the cancellation of it, regarding to currency taxes and rates exchange, on the treaty celebrated between Brasil and Uruguaí, in 1975.

KEYWORDS: International Tax Law. International treaties on tax law. Currency Tax. Rate of exchange. Brasil-Uruguaí's treaty. Interpretation of article 98 of National Tax Law

* Advogada e mestranda em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. A Exegese do art. 98 do CTN**
- 3. O IOF**
- 4. As Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**
- 5. O Acordo Brasil-Uruguai**
- 6. Conclusões**
- 7. Referências**

1. Introdução

Este estudo é destinado a analisar o conteúdo exegético do art. 98 do CTN – quanto à prevalência dos dispositivos de tratados ou acordos internacionais sobre tributação sobre as normas internas – especialmente quanto ao IOF incidente sobre as operações de câmbio.

Como paradigma para este estudo, analisar-se-á o Acordo Bilateral Brasil-Uruguai, denominado Protocolo de Expansão Comercial, promulgado em 21/09/1977, pelo Decreto n. 80.369, suas especificidades e tratamento quanto à compra ou venda de moeda estrangeira nas operações entre os mesmos, a fim de evitar a dupla tributação internacional neste aspecto.

Iniciar-se-á, portanto, explicitando-se a interpretação dada pela doutrina e jurisprudência quanto à aplicação do art. 98 do CTN.

Após, verificar-se-á qual a hipótese de incidência do IOF – câmbio, seu fato gerador e quais seriam os seus contribuintes.

Ao final, far-se-á uma análise do Acordo Brasil-Uruguai, seus objetivos, e o enfoque do IOF quanto a alguns produtos, bem como a natureza extra fiscal¹ de tal ajuste.

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

2. A Exegese do art. 98 do CTN

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

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

Os aspectos suscitados em tais divagações, tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais, permeiam o campo dos princípios de Direito interno, como

¹ Por natureza extra fiscal entende-se o poder de intervenção estatal para regular, via tributos, o interesse financeiro, econômico ou político do Estado em dado momento.

² O Direito Internacional Público regula as relações entre os Estados Soberanos. O Direito Internacional Econômico, é espécie do primeiro, regulando, especificamente, as relações comerciais e o regime concorrencial entre os países.

soberania e auto-determinação³ dos povos, o *pacta sunt servanda*, e os princípios de Direito Internacional Público, como o da igualdade e do tratamento nacional. Ainda, implica em análise da competência tributária (nacional e internacional) para legislar sobre a matéria, direito intertemporal, e hierarquia das leis.

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

O âmbito de aplicação dos tributos, na esfera internacional, varia, *prima facie*, de acordo com a legislação interna de cada país ou seguindo a orientação de organizações internacionais. Assim, nas suas relações comerciais os impostos podem ser cobrados no país da fonte, quando a imputação tributária acomete os rendimentos produzidos em determinada fonte, independentemente da nacionalidade dos contribuintes; podem ser cobrados com base na nacionalidade dos contribuintes, seja onde estiver fixada sua residência; podem ser cobrados na residência, onde o contribuinte se submeterá as regras do país em que estiver, mesmo que temporariamente, instalado; igualmente pode incidir no país de destino dos produtos. Tais imputações podem ser objeto de acordo internacional entre os países, a

³ Segundo o artigo 4º. da CF/88: “A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I – independência nacional; (...) III – autodeterminação dos povos; IV – não-intervenção; V – igualdade entre os Estados”.

facilitar o trânsito de bens, mercadorias e serviços entre eles, bem como a fiscalização e a cobrança dos impostos ajustados.

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

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

Tributário. Isenção do AFRMM em relação a mercadorias importadas sob a égide do GATT. Impossibilidade.

O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes.

O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil **a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual.**

⁴ O art. 4, parágrafo único, da CF/88 explicita que: “A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

⁵ Teoria doutrinária que explica a possibilidade de oposição de exceções, entre países com níveis de desenvolvimento diferentes, para que se alcance uma igualdade real.

Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM.

Recurso provido. Decisão unânime. (Resp 196560/RJ, STJ, 1ª. Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 10.05.99 p. 118) (Grifou-se).

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

Tributário. Imposto sobre Operações Financeiras. Operações de Câmbio relativas a guia de importação. Protocolo de Proteção comercial Brasil-Uruguai. Não-incidência.

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

Recurso Especial não provido. (Resp 228324/RS, STJ, 2ª. Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ01.07.2005 p. 458) (Grifou-se).

Esses julgados privilegiam as relações internacionais, decerto, mas tão somente posicionando as normas internacionais (portanto contratuais, específicas e sinalagmáticas) no campo da validade interna, da incorporação e enquadramento perante o ordenamento jurídico pátrio, sem que isso importe em inobservância da soberania fiscal ou competência tributária, mesmo porque ajustes podem ser denunciados, ou modificados, caso não haja mais interesse nacional em preservá-los tais como contratados, funcionando como disposições para-fiscais, de conteúdo de Direito Internacional Econômico. Igualmente, referidos ajustes sujeitam-se ao controle de constitucionalidade perante os Tribunais brasileiros, o que lhes retira a hipótese de prevalecer sobre normas internas de Direito Tributário, pelo instituto da revogação, isto é, extinção da norma nacional.

Para Diallo⁶, “O conflito entre lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraída a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral”.

Luciano Amaro⁷, criticando a letra da lei, interpretada literalmente, faz, ainda, distinção entre revogação e a “observância ao tratado” em suas especificidades, que excepcionam a norma geral e que comprometem também a publicação de norma interna posterior contrária à disposição contratual: “(...) não é adequada a dicção do art. 98, nem quando diz que o tratado ‘revoga’ a lei interna, nem quando assevera que a lei interna supervenientes deva ‘observar’ o tratado. O intérprete é que, ao examinar a lei interna superveniente, deve observar o tratado, naquilo em que este possa afastar, limitar ou condicionar a aplicação da lei interna, com a qual deve ser harmonizado. Mesmo quando o art. 98 menciona a ‘modificação’ da lei interna pelo tratado, não se deve entender a hipótese como de revogação parcial. Trata-se, como dissemos, de norma especial (que convive com a geral), tanto que, nesse sentido, ela tem a virtude de afetar também a norma de lei interna posteriormente editada, o que, evidentemente, não poderia ser chamado de revogação”.

⁶ DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do Comércio Internacional**. São Paulo: Método Editora, 2001, p. 101.

⁷ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 180.

Persistem, no entanto, a despeito da exegese jurisprudencial, outros posicionamentos de doutrinadores, para quem os tratados internacionais em matéria tributária, se sobrepõem sim à legislação interna, pela interpretação do art. 98 do CTN, não devendo, todavia, ter hierarquia legal superior à do CTN (lei complementar recebida pela CF/88 como lei ordinária federal).

Parece, então, haver um conflito meramente etimológico da palavra “prevalência”, qual seja, considerá-la como sobreposição ou disposição especial (em oposição à disposição geral) ou mesmo posicionando-a na dicotomia das teorias monistas ou dualistas do Direito Internacional Público⁸, para justificar a prevalência ou a complementariedade de uma sobre a outra.

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

⁸ A Teoria Monista afirma haver uma só ordem jurídica, onde coexistem as disposições de Direito Interno e as de Direito Internacional, havendo entre elas hierarquia, quando da incorporação destas últimas ao ordenamento jurídico Brasileiro. A Teoria dualista afirma a existência de duas ordens distintas, a interna e a externa, não havendo entre elas hierarquia, posto que autônomas e independentes, com fontes e princípios diversos, mesmo que seja necessário a incorporação das mesmas ao ordenamento jurídico pátrio.

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

Qualquer imposto que incidir sobre transações internacionais, por fim, como o IOF e os impostos sobre importação/exportação, pode ser objeto de ajuste entre países contratantes, a fim de permitir o fluxo e o bom andamento das relações comerciais, em um mundo inevitavelmente globalizado, onde qualquer nação, por maior ou mais forte que seja, não subsiste sozinha.

3. O IOF

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

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

Tributário – Imposto sobre operações de câmbio – art. 63 do CTN – Decreto –lei 1.784/80, Decreto 995/93 e Lei 8.894/94 – Incidência sobre aquisição de moeda estrangeira.

1. **O fato gerador do IOF é a efetiva entrega da moeda nacional ou estrangeira ou de documento representativo de seu valor**, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta a disposição por este (art. 63 do CTN).

2. O IOF incide tanto na compra como na venda de moeda estrangeira.

3. O Decreto-lei 1.783/80 não previu apenas a incidência nas hipóteses de venda de moeda estrangeira (remessa ao exterior) e, portanto, não extrapolou o Decreto 995/93, enquanto a Lei 8.894/94 não criou nova incidência tributária.

4. ‘Leading case’ da Segunda Turma no Resp 621.483/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha.

5. Recurso Especial improvido. (Resp 702398/RJ, STJ, 2ª. Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 20/05/2006, p.142) (GriFou-se).

E no âmbito das operações de câmbio, isto é, compra e venda de moeda estrangeira, o Brasil possui um Protocolo firmado para com o Uruguai (com o fito de expandir as relações comerciais entre os dois países), o qual estabelece a não incidência do IOF, especificamente sobre certos produtos comercializados, *ex vi* do Decreto 80.369/77, artigo 1º e nos artigos 2, 3 e 4 onde se verifica o ajuste quanto à isenção, a liberação da imposição de gravames e restrições, direitos aduaneiros ou quaisquer outros de caráter fiscal, monetário ou cambial, que incidiriam sobre as importações – e isso inclui também o IOF, já que este incidiria sobre a entrega de moeda estrangeira, em razão da liquidação da operação contratada para com o Uruguai, registrada nas guias de importação/exportação, que resultaria justamente na saída ou entrada de produtos previamente determinados (e que proporcionaria a satisfação das intenções do Protocolo de Expansão Comercial). Este imposto, isentado neste Protocolo é o que será analisado neste trabalho à luz do art. 98 do CTN e sua interpretação.

4. As Convenções sobre Dupla Tributação Internacional

Esse ajuste entre Brasil e Uruguai para a isenção de gravames nas transações de certos produtos caracteriza um intento de se evitar a dupla tributação internacional e, assim, impedir o fluxo comercial entre os dois países, e a evasão ou a elisão tributária, o que, certamente, causaria danos ao comércio de cada um ou mesmo impediriam ganho de receita em ambos, prejudicando interesses fiscais, comerciais e até políticos da relação regional.

Este, então é o conceito de Dupla Tributação Internacional: medidas bi ou multilaterais, adotadas na forma de acordos ou tratados, com o fito de evitar externalidades negativas no comércio entre eles, tais como evasão ou elisão tributária, e a dupla incidência de impostos sobre a mesma operação ou produto, o que, em termos de custos de produção e distribuição, viria, se não fosse regulado, a gerar prejuízos e impedir a livre circulação e a otimização comercial internacional. Tudo em consonância com as intenções comerciais dos países envolvidos.

Uma vez postas as intenções comerciais entre duas ou mais partes contratantes, cláusulas, definições e medidas devem ser individualizadas, para propiciar a execução dos mesmos, seja em razão das diferenças das legislações tributárias, harmonizando-as então, seja a fim de evitar distorções quanto à dupla tributação - o que retiraria do ajuste o critério equânime, uma vez que permitiria o tratamento desigual, discriminatório e prejudicial às partes, o que poderia levar à denúncia do acordo por uma delas, e só prejudicaria, via insegurança jurídica, as futuras relações entre estas e a reputação de cada uma perante o mercado global.

Importante, na confecção do ajuste internacional, a existência de cláusulas dispondo sobre o descumprimento de assertiva contratual, onde o país comitente poderia estar sujeito à jurisdição de tribunal arbitral ou *ad hoc*, onde seriam julgados seus atos e poderiam lhe ser impostas sanções ou embargos econômicos, inobservando-se o laudo arbitral emitido. O desrespeito contratual de forma unilateral, com essas disposições, não seria medida mais acertada a ser tomada, e seus efeitos decerto não seriam desejáveis a nenhum país do mundo, uma vez que macularia sua reputação e dificultaria a

contratação para com terceiros países, desconfiados, então, da conduta do réu em suas relações comerciais.

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

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

5. O Acordo Brasil-Uruguai

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

Nesse sentido, o Acordo Bilateral Brasil-Uruguai, denominado Protocolo de Expansão Comercial, celebrado em Rivera/Uruguai em 12/05/1975 e promulgado no Brasil em 21/09/1977, pelo Decreto n. 80.369 (com posteriores modificações entabuladas pelos Decretos n. 81.875/78, 82.944/78, 87.317/82 e 88.419/83), que entabulou uma série de produtos de

circulação livre, sem gravames entre os dois Estados, pode servir de exemplo da exegese adotada a fim de permitir o fluxo comercial, mas, ao mesmo tempo, resguardar os interesses nacionais de ambos.

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

O ajuste retrata, também, os interesses históricos dos países. Tanto o Brasil quanto o Uruguai nos idos de 1970 até o final dos anos 80, estavam sob regimes ditatoriais de governo, onde as liberdades e direitos civis sofriam restrições severas. Entretanto, ambos os governos buscaram expandir, nesta época, o comércio internacional. Nas palavras do historiador Boris Fausto⁹, se referindo à economia nos primeiros anos da ditadura militar: “Uma das mudanças de enfoque importantes dos ministros Campos e Bulhões se deu na área do comércio exterior. Eles romperam com a idéia então corrente do ‘estrangulamento das exportações’, ou seja, de que existiam limites estruturais rígidos a elas pela concorrência internacional. Os ministros consideravam que o potencial do Brasil fora subestimado. Lançaram assim uma campanha de exportação não apenas para explorar as enormes reservas naturais do país e vender produtos agrícolas como para promover os bens manufaturados”.

⁹ FAUSTO, Boris. **História Concisa do Brasil**. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 2002, p. 261.

Também o Uruguai estimulou uma política exterior mais eficaz, embasada em idéias neoliberais, procurando atrair capital estrangeiro e limitar a intervenção do Estado.¹⁰

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

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

Tributário. Impostos sobre Operações de Câmbio – Art. 6º. Do Decreto-lei 2.434/88 – Guias expedidas anteriormente a 1º. De julho de 1988 – não abrangência – Precedente do STF.

O Supremo Tribunal Federal, através de seu órgão máximo, por unanimidade, pacificou o entendimento de que a fixação do termo inicial de vigência da isenção prevista no art. 6º. Do Decreto-lei n. 2.434/88 não vulnera a regra constitucional da isonomia, pelo que as operações de câmbio, cujas guias de importação foram expedidas anteriormente a 01.07.1988, não gozam da isenção concedida por esse dispositivo legal. (Resp 29520/SP, STJ, 2ª. Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DF 10/10/2005, p. 270)

¹⁰ Barrán, José Pedro. **Uruguay siglo XX**. Disponível em www.rau.edu.uy/uruguay/historia/Uy.hist4.htm. Acesso em 1º de março de 2007.

Por se tratar de um “tratado-contrato” e não de um “tratado-norma”, a interpretação do art. 98 priorizando dispositivo internacional, no caso do Protocolo de Expansão Comercial Brasil-Uruguai, não ofende disposição interna, vez que não a revoga, mas estabelece condição de aplicabilidade específica ao caso e uma vez que pode ser revista a qualquer tempo, justificando-se na política econômica e fiscal e na balança de pagamentos e na necessária intervenção do Estado no domínio econômico.

Se a comercialização sem interferências vem a prejudicar o bom andamento da política estabelecida para determinado período, tem o Brasil, diante da sua Soberania, legitimidade para intervir, através dos seus órgãos legalmente instituídos para este fim: Banco Central e Comissão de Valores Mobiliários. É o que vem definindo a jurisprudência pátria quando argumenta que:

(...) O fato do príncipe é argüível intra muros entre os particulares e extraterritorialmente pelo Estado, desde que o suposto fato imprevisível e danoso dependa de conjunturas internacionais, imprevisíveis, ad substantia.

7. A ciência jurídica não é imutável e eterna, como não o são os ordenamentos voltados à regulação das atividades econômicas, sujeitas estas às mais diversas espécies de injunções internas e internacionais, como guerras, estratégias de proteção de produtos alienígenas, rompimento de relações diplomáticas, etc.

(...)

9. A ingerência de fatores exteriores aliada à possibilidade de o particular prevenir-se contra esses fatores alheios à vontade estatal, acrescido da mera natureza indicativa da política econômica revela a ausência de responsabilização do Estado.

10. O Recurso Especial não é servil ao reexame da matéria fático- probatória.

11. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido (Resp. 614048/RS, 1ª. Turma, STJ, Min. Relator Luiz Fux, DJ 02.05.2005, p. 172). Grifei.

Em se permitindo a exceção à norma contratual internacional, reforça-se a idéia de que não há, de fato, prevalência de uma norma sobre outra, mas sim o estabelecimento de critério espacial para sua vigência, privilegiando as soberanias dos Estados Contratantes e o poder dos mesmos de se auto-

determinar. Tal exceção se encontra plenamente embasada nos princípios de Direito Internacional Econômico, principalmente no da igualdade, cuja acepção ampara também a possibilidade de se suscitar desigualdades políticas e econômicas para que se nivelem os países hipossuficientes em face dos desenvolvidos – e mesmo entre países em desenvolvimento que enfrentem dificuldades comerciais - e se possa permitir o aumento do fluxo comercial entre eles, colocando-os em pé de igualdade.

6. Conclusões

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

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

Tanto a superveniência de legislação nacional, quanto de acordo internacional não revogam, sobremaneira, nem a disposição internacional, nem a nacional, respectivamente. O que pode haver sim é a prevalência, por certo período de tempo, da norma internacional, por força de uma cláusula-contrato, ou de uma nacional, por força de um fato do príncipe.

Nesse sentido, da não revogação, e sim da suspensão temporária da eficácia da norma nacional, ante um acordo internacional, o entendimento dos tribunais já ratifica esse pensamento:

Resp 228324/RS
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS.
OPERAÇÕES DE CÂMBIO
RELATIVAS À GUIA DE IMPORTAÇÃO. PROTOCOLO DE
PROTEÇÃO COMERCIAL
BRASIL-URUGUAI. NÃO-INCIDÊNCIA.
1. Em se tratando de matéria tributária, a superveniência de
legislação nacional não revoga disposição contida em tratado
internacional contratual, consoante dispõe o art. 98 do CTN.
2. Recurso especial não-provido. (Resp 228324/RS, 2ª. Turma, STJ,
Min. Rel. João Otávio de Noronha, DJU 01.07.2005, p. 458)

Na melhor interpretação legal, ou seja, naquela que melhor se amolda á vontade do legislador explicitada na letra da lei, o conteúdo do art. 98 do CTN, não induz à conclusão de que as normas internas, em face do Direito Internacional, restam revogadas. Apenas que, incorporadas estas no ordenamento jurídico brasileiro, prevalecem ou suspendem a execução da norma geral anterior, amoldando-a à uma situação específica, convencionada por um “tratado-contrato”, não por um “tratado-norma”.

7. Referências

BORGES, Antônio de Moura. **Contribuição ao Estudo das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. Tese apresentada no Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor. São Paulo, 1991.

_____. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8, p. 21-38, maio 1996.

_____. **Delimitação da Competência Tributária Internacional em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. Brasília: Fortium, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **IOF – Isenção nas Operações de Importação**. Revista de Direito Tributário, v. 13, n. 47, p. 13-40, jan./mar. 1989.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional**. São Paulo:Método Editora, 2001.

FAUSTO, Boris. **História Concisa do Brasil**. 1ª. Ed, São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Constitucional Comparado**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed.. 2006.

_____. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais**. Porto Alegre:Sérgio Antônio Fabris Ed..2005.

Greco, Marco Aurélio. **Repetição de Indébito Tributário – o IOF sobre operações de câmbio na importação de bens**. Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, v. 07, n. 24, p. 03-24, jul./set. 1983.

JUILLARD, Patrick. **Droit International Économique**. Paris:Librairie General de Droit et de Jurisprudence, 1978.

LAFER, Celso. **A Identidade Internacional do Brasil e a Política Externa Brasileira: passado, presente e futuro**. São Paulo: Perspectiva, 2004.

Tôrres, Heleno. **Direito Tributário Internacional – Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

Websites na Internet:

www.mre.gov.br

www.emburuguai.org.br