

FACULDADE SÃO FRANCISCO DE ASSIS
GRADUAÇÃO DE DIREITO

JULIANA DA SILVA MARQUES

**APLICABILIDADE DO TRANSCONSTITUCIONALISMO FRENTE ÀS
ANTINOMIAS TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Porto Alegre
2019

JULIANA DA SILVA MARQUES

**APLICABILIDADE DO TRANSCONSTITUCIONALISMO FRENTE ÀS
ANTINOMIAS TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Artigo apresentado à Faculdade
São Francisco de Assis, como parte
dos requisitos para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Vanessa

Bidinotto

Porto Alegre

2019

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar o conceito de transconstitucionalismo que conforme obra de Marcelo Neves representa o entrelaçamento de ordens jurídicas diversas, quais sejam transnacionais, internacionais e supranacionais. A teoria também estuda a incorporação das fontes formais do direito interno, focando-se, nesse trabalho, os tratados internacionais de matéria tributária, principalmente analisando sua posição hierárquica conforme prevista no artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) frente aos tratados internacionais sobre outras matérias. A partir desse ponto, a discussão será pautada na análise da (in)constitucionalidade do dispositivo legal em questão na doutrina majoritária, com foco na posição adotada nos julgamentos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Por fim, caberá solucionar o conflito de competências exposto no decorrer do artigo, com a utilização da teoria do transconstitucionalismo.

Palavras-chave: Transconstitucionalismo. Conflito de competência. Tratados Internacionais. Matéria Tributária. Artigo 98 do CTN. Doutrina Majoritária. STJ. STF.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the concept of transconstitutionalism that, according to Marcelo Neves, represents the intertwining of diverse legal orders, such as transnational, international and supranational, and the incorporation of formal sources of domestic law, especially international tax treaties . And also its hierarchical position contained in article 98 of the National Tax Code against treaties of other matters. From then on, the discussion will be based on the (in) constitutionality of the legal device in question in the majority doctrine, in the Superior Court of Justice and in the Supreme Federal Court. Finally, it will be necessary to solve the conflict of competences exposed in the course of the article, with the use of the theory of transconstitutionalism.

Keywords: Transconstitutionalism. Conflict of competence. International Treaties. Tax Matters. Article 98 of the CTN. Majority doctrine. STJ. STF.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo examinar inicialmente o conceito de transconstitucionalismo, pois existem questões que deixam de ser discutidas apenas nos limites dos Estados e passam a ser discutidas em uma esfera global. Para que seja possível esse estudo, será analisado o desenvolvimento político-constitucional necessário para a compreensão da tese, como também seu funcionamento no Brasil, pois o responsável por interpretar e proferir decisões que envolvam o texto da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal (STF).

Partindo deste princípio, será discutida a origem do tributo e a necessidade de contribuição para a manutenção da população, bem como a existência de um conjunto normativo para isto, formado pelas fontes formais do direito tributário, em especial os Tratados Internacionais que versam sobre matéria tributária, principalmente diante de sua posição hierárquica no ordenamento jurídico brasileiro, situando-se apenas abaixo do texto Constitucional.

Contudo, o foco deste estudo será analisar as críticas à doutrina tributarista, referente à compatibilização do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) com o sistema jurídico-tributário brasileiro, bem como se o dispositivo em questão é in(constitucional) e se a redação dada pelo dispositivo revoga ou suspende a norma doméstica em relação aos tratados-contratos.

Em razão disso, a abordagem deste trabalho ficará a cargo do conflito de competência exposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional e qual será a melhor forma de solucionar diante do princípio da especialidade ou pela teoria do transconstitucionalismo.

2 TRANSCONSTITUCIONALISMO

O termo “transconstitucionalismo” foi apresentado em 2009 por Marcelo Neves¹ na sua tese de pós-doutorado, a proposta tem por objetivo discutir assuntos de natureza constitucional, tais como, problemas de direitos fundamentais e

¹ Marcelo Neves foi livre docente pela Universidade de Friburgo (Suíça), é doutor pela Universidade de Bremen (Alemanha) e pós-doutor pela Universidade de Frankfurt. Foi professor substituto de Frankfurt e titular da faculdade de Direito de Recife. Atualmente, é professor na USP e nos programas de pós-graduação PUC-SP e IDP-DF, e também exerce a função de conselheiro do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) (NEVES, 2009 p. 1).

limitação de poder, os quais podem ser discutidos ao mesmo tempo por tribunais de ordens diversas, como, por exemplo, o comércio de pneus usados² (HAIDAR, 2009).

Esta tese não concede preferência ao plano transconstitucional - nem ao plano interno, o seu objetivo é que nenhuma das ordens possa apresentar-se legitimamente como detentora da *ultima ratio*, pois a tese impõe que os dois subsistemas estejam abertos a um *acoplamento estrutural*, com troca de informações, chamada de racionalidade transversal, de modo que seja analisado qual diálogo seria mais viável para a efetividade dos direitos em questão, por meio das decisões estrangeiras (SQUEFF, 2017, p. 224).

Este acoplamento estrutural se dá através de uma ponte de transição entre a política e o direito, ou seja, no sistema jurídico a racionalidade se desenvolve com a justiça, já no sistema político se desenvolve com a democracia. “Ambas as racionalidades são colocadas em contato por meio da Constituição, isso se dá porque as decisões coletivamente vinculantes ainda permanecem dependentes dos processos políticos.” (ELMAUER, 2013, p. 857-860).

No mesmo sentido refere-se Oliveira (2012):

A constituição estatal moderna surge como uma “ponte de transição” institucional entre política e direito e, assim, serve ao desenvolvimento de uma racionalidade transversal específica, que impede os efeitos destrutivos de cada um desses sistemas sobre o outro e promove aprendizado e o intercâmbio recíproco de experiências com uma forma diversa de racionalidade. (OLIVEIRA, 2012, p. 2293-2294).

“Nesse mesmo contexto, Neves explica que, evidentemente, a relação estabelecida pela Constituição enquanto acoplamento estrutural não é de harmonia, mas sim uma relação paradoxal de complementação e tensão recíprocas.” (NEVES, 2009, p. 57).

Assim, a proposta é a existência do transversalismo entre as cartas, a coordenação amistosa, permitindo aos aplicadores do direito perceber a existência de um sistema jurídico global multicêntrico. Também aborda a aplicação ou não, de normas para a solução de conflitos, para que estas não se pautem na relação entre

²O governo brasileiro, em 1991, passou a restringir a importação de pneus usados e remodelados, com base na proteção ambiental e de saúde pública. Devido a isto, originou-se uma demanda uruguaia em 2002, pois o Tribunal Ad Hoc do Mercado Comum do Cone do Sul (Mercosul), decidiu que a legislação brasileira era incompatível com a normativa do bloco, sendo assim, foi publicada a Portaria Secex n. 2/02, autorizando o comércio entre os Estados partes do Mercosul, como exceção, que é um assunto discutido pela Organização Mundial do Comércio (OMC), pelo Mercosul e pelo Supremo Tribunal Federal (STF), saiba mais em SLUD; CROCCO, 2009.

direito interno e externo, mas sim ao direito central e periférico³, compreendidos ambos dentro de uma só órbita (NEVES, 2009, p. 117).

Por fim, Neves conceitua o transconstitucionalismo, ao promover diálogos entre as ordens jurídicas em questões constitucionais, uma diferente forma de se comunicar, dentro e fora do Estado, para solucionar casos que sejam relevantes dentro do sistema jurídico (NEVES, 2009, p. 289).

Nesse cenário, o transconstitucionalismo é fruto do constitucionalismo moderno, porém, antes deste período, existiu um desenvolvimento político-constitucional necessário para a compreensão da tese e de como ela se apresenta no cenário globalizado (GUEDES, 2018, p. 5).

A tese apresentada advém de uma linha evolutiva, tendo início no constitucionalismo, passando pelo neoconstitucionalismo, para se chegar ao que vivemos hoje, e podemos chamar de transconstitucionalismo (GOMES, 2012). A teoria tem início com o conceito de constitucionalismo, que é um movimento histórico, cultural, jurídico e político, e que tem como principal objetivo limitar o Poder do Estado e garantir os direitos dos indivíduos, por meio de uma Constituição (ALÁRCÓN, 2017).

Pode-se dizer que o movimento do constitucionalismo foi dividido em quatro marcos. O primeiro é o constitucionalismo antigo, vivido na época dos hebreus, na Grécia antiga, Roma e Inglaterra, que era um constitucionalismo que não pregava a elaboração de constituições escritas (GOMES, 2012).

Enquanto no constitucionalismo hebreu o poder do governo estava limitado a dogmas religiosos, no constitucionalismo grego havia muita participação do povo, vigorando uma democracia direta. Já no constitucionalismo romano o poder do governo era limitado por um sistema de freios e contrapesos dos próprios órgãos políticos que existiam, e, por fim, no constitucionalismo inglês o poder do Estado era limitado por documentos escritos, que não se confundem com as constituições escritas (VILARRIM, 2018).

O segundo marco corresponde ao constitucionalismo clássico, que marca o surgimento das constituições escritas que consagrou os direitos fundamentais de primeira geração, os chamados direitos de liberdade e os direitos civis e políticos

³ O direito central e periférico significa dizer que, na perspectiva do centro (juízes e tribunais) de uma ordem jurídica, o centro constitui uma periferia, ou seja, no judiciário brasileiro, tanto os juízes de outros Estados quanto os tribunais de outras ordens, quando suas decisões são levadas em conta, apresentam-se como uma periferia. (NEVES, 2009, p. 117).

(GOMES, 2012; VILLARIM, 2018). Tais como, o direito à vida, à liberdade de ir e vir, à liberdade de expressão (GOMES, 2012; VILLARIM, 2018).

O terceiro marco histórico é o constitucionalismo moderno surgido no fim da I Guerra Mundial, consagrada com os direitos sociais, econômicos e culturais de segunda geração, os chamados direitos de igualdade (GOMES, 2012; VILLARIM, 2018). Dentre os quais pode-se citar a dignidade da pessoa humana, os serviços essenciais prestados pelo Estado para solucionar a desigualdade social e a justiça social material (GOMES, 2012; VILLARIM, 2018).

E, por fim, temos o quarto marco, o constitucionalismo contemporâneo ou neoconstitucionalismo, que surgiu após a II Guerra Mundial, na Europa, e tinha como objetivo equacionar transformações ocorridas no Estado e no Direito Constitucional, em decorrência dos horrores da guerra, movimento que se chamou de Estado Constitucional de Direito (GOMES, 2012). Este movimento se deu por meio da Constituição, uma norma fundamental, que não serve apenas para obrigar o legislativo, executivo e judiciário a julgar de acordo com seus preceitos, mas também é a carta que traz a declaração de direitos e garantias individuais para a proteção do cidadão para com o Estado, tendo como núcleo a dignidade da pessoa humana (NOGUEIRA, 2014, p. 3).

Como consequência de trazer a proteção ao cidadão, cada Estado tem seu princípio de soberania estatal, ficando limitado aos problemas internos da sua nação. É nesse cenário que Neves, refletindo sobre o ordenamento global e sobre as diferentes Cartas Constitucionais elaboradas pelos Estados, introduz a ideia do transconstitucionalismo (NOGUEIRA, 2014, p. 6).

Logo, sua base teórica partiu do final do século passado, quando constitucionalistas de diferentes países passaram a dedicar-se aos novos desafios do direito constitucional, que ultrapassou as fronteiras dos respectivos Estados (NEVES, 2014, p. 201). No primeiro momento, Neves cita Mark Tushnet, considerado defensor da globalização do direito constitucional doméstico, como sendo inevitável, em uma palestra na cidade de Haia (NEVES, 2014, p. 201).

Já do outro lado do Atlântico, surgiu a teoria utilizada por Lucas Pires, nas palavras de Canotilho, que expôs sua ideia de criar uma Carta Constitucional unificadora no bloco da América do Sul. Entretanto, cabe dizer que o transconstitucionalismo objetiva o oposto daquilo defendido por Pires, pois quer incluir nas cartas existentes mecanismos que possibilitem o diálogo entre as fontes, e não uma nova carta (SANTOS, 2013, p. 127).

Na Alemanha, Pernice desenvolveu um modelo de constitucionalismo de níveis múltiplos, uma pluralidade de ordens jurídicas, tais como ordens estatais, supranacionais, internacionais, transnacionais e locais que se comunicam em um mesmo problema constitucional relevante (NEVES, 2009, p. 236-238).

Nesse mesmo cenário também é possível citar Teubner, considerado “idealizador do constitucionalismo societário sem Estado”, pois apresenta a política sendo superada por outros sistemas. Diante disso é que ele propõe o modelo de “Constituições civis globais” adotando um conceito de Constituição mais amplo do que aquele até então dominante, ou seja, o poder soberano limitado pela política local (NEVES, 2014, p. 202).

Entretanto, Neves, indo na contramão das correntes apresentadas, considera que o Estado é fundamental para reprodução de uma nova ordem mundial, seguindo a lógica desenvolvida por Luhmann, principalmente quando defendia a diferenciação entre direito e política e a necessidade de conexão que daí resulta (NOGUEIRA, 2014, p. 7). Em outras palavras, o transconstitucionalismo não busca desacreditar o ente estatal de forma plena, já que ele continua sendo relevante para a (re)produção “da nova ordem normativa mundial.” (SQUEFF, 2017, p. 225).

Neste contexto, apresenta-se o transconstitucionalismo, o qual propõe o entrelaçamento de ordens jurídicas conflitantes, com o objetivo de uma solução sem que haja a sobreposições entre elas, e sim respeito à força de cada uma (SANTOS, 2013, p. 125-126-127).

Outra corrente muito importante abordada por Neves é o *judicial dialogue*, conceito que demonstra as influências das decisões estrangeiras para compor os entendimentos e garantir os direitos fundamentais dentro de um Estado, pois mesmo aqueles que não aceitam este conceito admitem que nele reside o futuro (NOGUEIRA, 2014, p. 11).

Quando um assunto é comum a dois Estados distintos, cada um possui o seu modo de regulamentá-lo. Assim, pode-se dizer que, apesar de as decisões serem provenientes de ordens diferentes, ambas convergem para o mesmo ponto, qual seja o de “tutelar juridicamente os direitos, cujo zelo o Estado se responsabilizou a guardar.” (SANTOS, 2013, p. 125-127).

Entretanto, para que seja possível esse estudo, é necessário saber como essas questões funcionam no Brasil, pois o responsável por interpretar e proferir decisões que envolvam a Carta Constitucional é o Supremo Tribunal Federal (STF), como consta no artigo 102, caput, da Constituição da República. Desse modo, cabe

ao STF a “responsabilidade de ser o guardião da Carta Maior” (VITÓRIO, 2012, p. 15).

O transconstitucionalismo se encontra, inclusive, nos votos proferidos pelos Ministros do STF, como foi o caso da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n.132 que tinha como objetivo atribuir à interpretação da Constituição no artigo 1.723 do Código Civil de 2002. O ministro Gilmar Mendes, em suas razões, colacionou entendimento da Corte Costituzionale Italiana e do direito alemão, demonstrando que cada vez mais os membros do STF recorrem a decisões estrangeiras para fundamentar seus entendimentos, demonstrando o diálogo entre as cortes internacionais (SANTOS, 2013, p. 127-128).

Nesse cenário, o transconstitucionalismo tende a promover uma mudança radical no pensamento do STF, superando a jurisprudência clássica, pois até então o STF “menosprezava a importância dos compromissos decorrentes de tratados internacionais frente ao direito interno.” (RESENDE, 2011, p. 71). Como exemplo disso, em simples análises das decisões proferidas pela Corte, é possível ver que as “decisões emanadas de Cortes Internacionais muitas vezes se chocavam com as normas nacionais.” (RESENDE, 2011, p. 71).

Na Constituição Federal de 1988 nota-se a abertura e preocupação com a ordem internacional, pois a Carta Magna habilitou o Brasil a ingressar neste diálogo com a comunidade internacional, com base nos princípios da prevalência dos direitos humanos e a cooperação entre os povos que regem as relações internacionais (VITÓRIO, 2013, p. 17). Sendo assim, já é possível dizer que o Brasil está adotando um sistema diferenciado dos demais Estados, fazendo surgir um modelo com características próprias, cuja inspiração tem origem principalmente nas escolas da Europa e dos Estados Unidos (VITÓRIO, 2013, p. 16).

Por conseguinte, pode-se resumir o transconstitucionalismo como o debate enfrentado pelas constituições do mundo inteiro de que há problemas que não são desafios apenas para um único Estado, mas também para outras ordens jurídicas (SQUEFF, 2017, p. 223).

3 DIREITO TRIBUTÁRIO

Há uma discussão doutrinária sobre a origem do direito tributário brasileiro, uma das correntes de autores afirma que iniciou a partir de 1822, depois da independência do Brasil (KINCHESKI, 2007 p. 67). Enquanto outros consideram que a história tributária iniciou em 22 de abril de 1500, ou seja, com o próprio

descobrimto do Brasil, pelo fato de que desde o tempo da sua descoberta as leis fiscais eram promulgadas fora do nosso território, mas aplicadas no Brasil (KINCHESKI, 2007, p. 67).

Em verdade, não se sabe ao certo como e quando teve origem o tributo, mas desde que as pessoas vivem em sociedade pressupõe-se alguma necessidade de contribuição solidária para a manutenção da população, o que deu origem ao verbo latino *tribuere*, que representa a ideia de distribuir e repartir entre as tribos (BADR, 2011, p. 76).

É evidente a existência de um conjunto normativo, desde os primórdios do século XVI, sendo aplicado no Brasil pela coroa portuguesa. Desse modo, podemos afirmar que o Direito Tributário Brasileiro foi encontrado nas normas lusitanas vigentes na época do descobrimento (KINCHESKI, 2007, p. 67).

Porém, com a separação entre Brasil e Portugal em 1822, deu-se início ao sistema tributário brasileiro em 1965, que foi além de tudo a semente do Código Tributário Nacional (CTN) (KINCHESKI, 2007, p. 68). Como resultado, atualmente o direito tributário se encontra juridicizado, isto é, passou a constituir uma categoria jurídica disciplinada pelo Direito, resultante exclusivamente da lei (HARADA, 2017, p. 227).

Todavia, por originar-se da lei, tem sua fonte calcada sob a ótica jurídica, o palco originário das regras, formado pelas fontes, palavra esta que significa origem, pois em sentido comum, é da fonte que nasce a água, assim como a água brota da fonte o Direito Tributário também tem suas fontes formais, juridicamente é dela (fonte) que brota o direito (HARADA, 2017, p. 228).

As fontes formais do Direito Tributário são compreendidas pela lei, doutrina, jurisprudência e os costumes, atos normativos que dão nascimento ao Direito Tributário, ou seja, “disciplinam as relações fáticas que compõem a formulação da hipótese de incidência tributária” (HARADA, 2017, p. 228). Seu berço advém originariamente da Roma Antiga, civilização esta que deu surgimento a normatização jurídico-tributária, herança deixada em nosso mundo até os dias atuais (HARADA, 2017, p. 228).

Pode-se dizer que a lei exerce o papel mais importante, por essa razão têm-se o princípio da legalidade trabalhando em conjunto com a doutrina, jurisprudência e os costumes que também exercem no campo tributário o trabalho construtivo do direito, conforme expõe o artigo 100 do CTN (AMARO, 2006, p. 165-166).

No Brasil, o Sistema Tributário Nacional tem seu pilar estabelecido na Constituição Federal de 1988, que corresponde à principal fonte de normas de todas as competências, onde se permite saber tudo que pode ser feito em matéria tributária, quer pela posição hierárquica que ocupa, quer pela quantidade de princípios tributários que ali expressa (ALVES, 2017, p. 633).

Entretanto, além da Constituição Federal, verifica-se a existência de diversas outras fontes do direito tributário, quais sejam as leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos, decretos legislativos, resoluções e os tratados e convenções internacionais (HARADA, 2017, p.231).

As leis complementares⁴ foram previstas no Brasil com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, que vem sendo mantida até os dias atuais conforme o artigo 146, inciso III, da Constituição prevê. Elas possuem o objetivo de regulamentar as normas gerais sobre a legislação tributária, como por exemplo, os conflitos de competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios (AMARO, 2006, p. 168-169; HARADA, 2017, p. 229).

Já a lei ordinária é o veículo legislativo que cria o tributo, ou seja, o instrumento formal mediante o qual se exercita a competência tributária. Sendo assim, “a lei ordinária exerce a tarefa de criar, *in abstracto*, o tributo, que, *in concreto*, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto” (AMARO, 2006, p. 172).

Na sequência temos as leis delegadas, que se diferenciam das leis ordinárias devido ao seu processo legislativo, porém possuem a mesma posição hierárquica. Em outras palavras, são leis elaboradas primeiramente pelo Presidente da República, e só depois passam pelo processo de aprovação no Congresso Nacional na forma do artigo 68 da Carta Política (HARADA, 2017, p. 229).

A medida provisória, outra fonte formal do direito tributário, também possui força de lei e serve para a instituição ou majoração dos tributos, para os quais se faça necessária lei ordinária. Todavia, deve-se sempre atentar às restrições impostas e a impossibilidade de tratar de matéria reservada apenas à lei complementar⁵ (PAULSEN, 2017, p. 133).

⁴ As leis complementares, para aprovação, devem ser votadas em cada casa do Congresso Nacional e aprovadas por um quórum qualificado de maioria absoluta, conforme previsão constante do artigo 69 da Constituição Federal (AMARO, 2006, p. 168-169; HARADA, 2017, p. 229).

⁵ Como por exemplo, as restrições impostas no art. 62, §1º, inciso I, a e III da Constituição Federal de 1988, tais como: ser vedada a edição de medidas provisórias sobre nacionalidade, cidadania, direitos políticos, bem como a assuntos reservados a lei complementar (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988).

Já os Decretos Legislativos são atos editados pelo Congresso Nacional para aprovação de tratados e convenções internacionais (art. 49, I, CF). Eles são úteis principalmente para evitar a dupla tributação ou para isentar impostos recíprocos na esfera federal, estadual ou municipal em determinadas circunstâncias (HARADA, 2017, p. 230).

Há também as resoluções, que são atos normativos exclusivos do Congresso Nacional, bem como de cada casa do Congresso. Estas servem para suspender a vigência de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), bem como para a fixação de alíquotas de ICMS (art. 155 §2º, CF), do mesmo modo podem ser usadas para delegar atividades ao Presidente da República e como um instrumento hábil para aprovação de regimento interno de cada casa do Congresso (HARADA, 2017, p. 230).

Por último, mas não menos importante, há os Tratados e as Convenções Internacionais, que têm grande importância no direito tributário em vista de sua posição hierárquica. Eles situam-se acima das leis ordinárias, ficando abaixo somente das normas constitucionais (ALVES, 2007 p. 635-636).

Há doutrinadores que contrariam essa posição, entre eles estão os seguintes juristas: Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Maristela Basso e Ângela Teresa Gobbi Estrella, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Mônica Cabral da Silveira de Moura, Ricardo Abdul Nour, Vitorio Cassone e Roque Antônio Carrazza, entre outros.

Estes que discordam da hierarquia dos Tratados Internacionais pautam-se sua posição nos pressupostos de que a Constituição Federal de 1988, ante o exposto nos arts. 49, I e 84, VIII, não admite a supremacia dos tratados em relação à Constituição ou em comparação com Lei Complementar, sendo-lhes conferido apenas status de lei ordinária nacional (ALBUQUERQUE, 2005, p.167-168).

Esse argumento fundamenta-se na previsão constitucional de que é competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados através de seu referendun, outra posição adotada é referente ao controle de constitucionalidade conforme preceitua o artigo 102, III, b da CF, pois os tratados encontram-se no mesmo plano das leis internas, tanto que se sujeitam ao controle de constitucionalidade (ALBUQUERQUE, 2005, p.168-169).

Com efeito, os tratados internacionais em matéria tributária formam o objeto principal do Direito Internacional Tributário, como referencia Alves, pois a quantidade de formalizações de tratados está cada vez mais comum (2007 p. 635-636):

Causada pelo que Jurandir Borges Pinheiro chama de corrosão da soberania fiscal, cedendo aos Estados parcela de seu poder soberano e absoluto de produzir normas jurídicas válidas no âmbito interno, para introduzir em seus sistemas jurídicos normas provenientes de fontes internacionais. (ALVES, 2007, p. 635-636).

Mas cabe explicar que os tratados internacionais podem ingressar no ordenamento jurídico recebendo diferentes status, podendo ser Emendas Constitucionais, legislação supralegal ou lei ordinária. No caso dos Tratados internacionais de Direitos Humanos, estes podem ter hierarquia de Emendas Constitucionais se aprovados em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, por força do disposto no artigo 5º, §3º da CF, disposição inserida pela Emenda Constitucional 45 (PORTELA, 2017, p. 126).

Os tratados já vigentes no Brasil antes da EC 45, que tratam de Direitos Humanos, possuem valor supralegal, tese do Ministro Gilmar Mendes (RE 466.343-1-SP) encontrando amparo em vários dispositivos constitucionais (CF, art. 4º, art. 5º§§2º e 3º e do §4º do mesmo artigo) não obstante serem inferiores à Constituição, possuem uma posição hierárquica privilegiada em relação à legislação ordinária. Acerca dos Tratados de direito comum, via de regra, serão incorporados com eficácia de lei ordinária, conforme decidiu o STF em julgamento (RE 80.004-SE), ficando em nível intermediário ao lado dos atos normativos primários (PORTELA, 2017, p. 130-135).

O julgamento do citado RE nº 80.004-SE, apesar de dizer respeito à matéria não tributária, fez referência ao artigo 98 do CTN, como regra de exceção, aceitando tranquilamente o princípio da prevalência dos tratados de matéria tributária sobre a legislação tributária interna, anterior ou posterior, aplicável aos chamados tratados-contratos, “que versam sobre assuntos específicos nas relações bilaterais entre dois Estados” (MAZZUOLI, 2007, p.158-159).

Diante do exposto e se tratando de matéria tributária relacionadas ao comércio exterior, sobre questões de isenções heterônomas de tributos estaduais e municipais, serão aplicados como leis especiais conforme artigo 98 do CTN prevê. Com isso, o CTN adota a noção de supralegalidade aos tratados de matéria tributária, como revela o julgado (RE 460.320/PR) que tinha como seu relator Gilmar Mendes, que afirma a prevalência dos tratados tributários sobre a lei ordinária como sendo uma exigência da cooperação internacional na matéria, ao desenvolvimento econômico-comercial, ao combate aos atos ilícitos tributários, à proteção aos direitos

fundamentais dos contribuintes e o respeito aos compromissos internacionais (PORTELA, 2017, p. 136).

Tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária, atribuindo um status de supralegalidade absoluta dentro do sistema tributário nacional, em respeito à norma *pacta sunt servanda* inscrita no artigo 26 da Convenção de Viena dos Tratados, é o único dispositivo existente em toda a legislação a atribuir expressa primazia (MAZZUOLI, 2007, p.155-156).

Para muitos os tratados possuem um efeito negativo, por delimitar pretensões tributárias cujo fundamento é a lei interna. Contudo, é o instrumento hábil a autorizar ou proibir sua cobrança em determinadas hipóteses. Há diversas espécies de tratados, entre os quais se destacam: os tratados de cooperação fiscal, os tratados para combater os preços de transferência, tratados sobre comércio exterior e os tratados sobre a dupla tributação (ALVES, 2017, p. 636-637).

Assim, depois de publicados os tratados passam a ter força normativa no ordenamento interno, por prevalência do artigo 98 do CTN, revogando as disposições ordinárias em contrário e devendo ser observados pela que lhe sobrevenha. Essa prevalência dos tratados se dá em decorrência do seu caráter supralegal, que impede que ele seja revogado por lei posterior ou especial (MAZUOLLI, 2007, p. 156).

Isto se dá pois o artigo 98 do CTN se dirige aos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios. Sendo assim, uma vez o tratado incorporado no ordenamento já revoga ou modifica de imediato as legislações tributárias contrárias das unidades federadas e municipais, não sendo necessária qualquer ação legislativa desses mesmos entes para tanto, atingindo de forma imediata e produzindo efeitos *erga omnes e extunc*. Este é o problema que envolve a discussão da constitucionalidade do artigo 98 do CTN, que será analisado no próximo tópico (MAZUOLLI, 2007, p. 157).

4 ANTINOMIAS TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 98 DO CTN E A ADOÇÃO DO TRANSCONSTITUCIONALISMO

A controvérsia está diretamente ligada a duas grandes críticas expostas pela doutrina. A primeira delas diz respeito à redação do artigo 98, ou seja, a doutrina defende que os tratados não revogam a legislação tributária e sim sobre ela prevalecem no caso concreto, enquanto a segunda trata da inconstitucionalidade do

art. 98 do CTN, por atribuir a certa categoria de normas grau hierárquico superior (MAZZUOLI, 2007, p. 157).

Com relação à redação do artigo 98, os doutrinadores discutem que a palavra “revogação” colocada no Código foi mal apreciada, pois o instituto correto seria “derrogação”, que possibilita a revogação parcial de uma lei. Em verdade o que ocorreu foi que o CTN preferiu utilizar a palavra gênero revogação para se fazer valer das duas espécies que a compõem: sendo a ab-rogação, que é a revogação total da lei e a derrogação, sendo a revogação parcial, ou seja, o intérprete deve ler com precisão técnica a expressão-gênero *revogação* (MAZZUOLI, 2007, p. 157).

A segunda crítica formulada pela doutrina trata-se da inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN, por atribuir à determinada categoria de normas grau hierárquico que somente a Constituição Federal poderia conferir, não sendo função da legislação complementar disciplinar qualquer hierarquia sem autorização da Constituição. Os doutrinadores que pensam dessa forma se equivocam, pelo simples fato que tal norma apenas está cumprindo o seu papel, que é de complementar as normas constitucionais (MAZZUOLI, 2007, p. 157).

Diante disso, o problema foi resolvido através da utilização do princípio da recepção, pelo simples fato do Código Tributário Nacional desde sua origem já versar sobre tais assuntos (normas gerais, conflitos de competência e limitações ao poder de tributar). Embora fosse lei ordinária, a Constituição Federal de 1967 exigia que fosse de natureza complementar para tratar daqueles assuntos, assim passou a ter “eficácia de lei complementar” por força do princípio da recepção. Neste ponto, explica-se que se a lei nasceu formalmente válida, atendendo o processo legislativo da época, sendo irrelevante que, posteriormente, a nova Constituição reclame para a matéria de que aquela lei tratava um diferente ritual de aprovação “o que põe a lei anterior no mesmo nível de eficácia da norma que a nova Constituição exige para cuidar daquelas matérias” (AMARO, 2006 p. 170-171).

As leis complementares, como é o caso do CTN, estão expressas na Constituição de 1988 conforme expõe em seu artigo 59, inciso II, como espécies normativas capazes de disciplinar o Sistema Tributário Nacional, incluindo assim a hierarquia das normas convencionais de matéria tributária no direito brasileiro. Assim sendo, não é o artigo 98 do CTN que é inconstitucional, e sim a lei interna que violar tratado em matéria tributária por se tratar de competência que a Constituição atribuiu as leis complementares para estabelecer normas gerais de direito tributário (MAZZUOLI, 2007, p. 157).

Como referência, Mazzuoli explora que:

A conclusão que se chega é a de que o art. 98 do CTN apenas confirma a doutrina da superioridade do Direito Internacional relativamente à legislação interna estatal, não destoando do que ocorre com os demais tipos de tratados ratificados pelo Estado brasileiro, que passa então a ter a obrigação de cumprir e fielmente executar aquilo que pactuou no cenário internacional. (MAZZUOLI, 2007, p. 158).

Ao fim dessa exposição teórica, chega-se à conclusão que o enfoque não é analisar a superioridade dos tratados sobre as normas domésticas, mas sim de estabelecer uma regra acerca da aplicação do tratado frente à lei interna diante de um eventual conflito de competência. Essa regra está exposta no artigo 98 do CTN, não por ser superior, mas por ser a disciplina para tal antinomia, em razão da sua especificidade, ou seja, afastar a lei interna como fazem em relação à lei quando é inconstitucional (ALVES, 2017, p. 645-647).

Com efeito, foram inúmeros posicionamentos adotados ao longo dos anos para defender ou afastar a supralegalidade dos tratados em matéria tributária. Atualmente, o STF e o STJ e parte significativa da doutrina, como Luciano Amaro e Cristiano Kinscheski, convergem no sentido de que inexistente tal superioridade, de modo que, diante da antinomia, deve-se aplicar para a solução de conflitos o princípio da especialidade, de forma que o tratado, sendo lei especial, prevalece sobre a lei geral, ainda que posterior (ALVES, 2017, p. 659).

Contudo, apesar dessa solução de conflito atingir o resultado que se julgou correto, não é suficiente, pois a lei não pode tirar a eficácia de um tratado, mas o tratado como decreto presidencial pode suspender a eficácia de uma lei, pois comporta da mesma natureza jurídica, o que implica na precariedade da solução de conflito pelo critério da especialidade (KINSCHESKI, 2007, p. 100).

O que toda essa construção jurídica em torno dos critérios de soluções de conflitos quer demonstrar é que se incorrer em grave violação do acordado em comunidade mundial, principalmente em matéria tributária, irá se instaurar um tormentoso cenário de insegurança jurídica, o que desestimula os investimentos estrangeiros. Em decorrência disto que se analisou a possibilidade de solucionar essa antinomia com o diálogo entre as diferentes fontes, sendo uma das principais a racionalidade transversal prevista na teoria de Neves, “o transconstitucionalismo”, podendo ser aplicado nos problemas do sistema econômico, principalmente nos

conflitos entre normas tributárias (ALVES, 2017, p. 660).

Neste sentido, o entendimento jurisprudencial, no âmbito mundial, conhecido como a judicial dialogue, tem-se revelado como uma das fontes mais importantes, tanto do direito interno como do direito internacional, por proporcionar o diálogo entre as cortes e a interpretação que deve ser feita ao conteúdo normativo. Este é o objetivo do transconstitucionalismo, promover o transversalismo entre as cartas, que, neste caso, irá prevalecer por certo período de tempo pela norma internacional, por força de cláusulas contratuais, como pode prevalecer por um período de tempo a norma nacional, por força de fato príncipe (CARDOSO, 2008, p. 87).

Incorporada esta tese para solução de conflitos no ordenamento jurídico brasileiro, concluímos que não há revogação, e sim suspensão temporária da eficácia da norma nacional, ante um acordo internacional (CARDOSO, 2008 p. 87).

Resta comprovado, a eficiência da cooperação entre as ordens jurídicas internacionais e constitucionais dos Estados na solução de problemas transconstitucionais, apresentado pelo diálogo entre as cortes. Trata-se da cooperação entre juízes ao se depararem com situações que envolvam normas internacionais e que seja prudente a aplicação do direito em consonância com o que é recorrentemente julgado pelas jurisdições internacionais em casos análogos. Nesse viés, o “maior beneficiário desse diálogo é o jurisdicionado, porquanto se evita interpretações conflitantes sobre as mesmas disposições normativas, o que permite a percepção dos sistemas jurídicos em maior coordenação” (HENRIQUES, 2015, p. 151).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a aplicabilidade do transconstitucionalismo diante das antinomias tributárias do artigo 98 do CTN. Para tanto, primeiro foi estudado o conceito de transconstitucionalismo proposto por Marcelo Neves, principalmente diante da crescente integração dos países.

Após, foi feita uma análise do surgimento do Direito Tributário, e um estudo acerca de suas fontes. Apesar de contar com diversas fontes, para o presente estudo destaca-se os Tratados Internacionais que versem sobre matéria tributária, principalmente diante de sua posição hierárquica no ordenamento jurídico brasileiro, situando-se apenas abaixo do texto Constitucional.

O artigo 98 do CTN foi objeto de uma das maiores controvérsias do Direito Tributário brasileiro na concepção da doutrina, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF). Devido a isto, o STJ e o STF corroboraram pela afirmação do status de supralegalidade dos tratados de matéria tributária.

As Cortes Supremas confirmaram a prevalência dos tratados internacionais sobre matéria tributária sobre a lei ordinária principalmente nos julgamentos do Recurso Extraordinário (RE) nº 80.004-SE e no RE nº 460.320-PR, pois foi entendido que os Tratados constituem ato de cooperação internacional, de desenvolvimento econômico-comercial, de combate aos atos ilícitos tributários, de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes e de respeito aos compromissos internacionais.

Tal dispositivo, como percebe-se nitidamente, atribuiu primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária, conferindo um status de supralegalidade absoluto dentro do sistema tributário nacional.

Nesse viés, o foco deste estudo foi entender as duas grandes críticas referentes à compatibilização do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) com o sistema jurídico-tributário brasileiro, para então aplicar o transconstitucionalismo como resposta. Analisou-se, especificamente, duas questões quais sejam sua (in)constitucionalidade e a respeito da redação do dispositivo legal em questão.

Ao fim chegou-se à conclusão que o art. 98 do CTN é constitucional conforme julgamento das Cortes, atribuindo status supralegal, e que a redação do dispositivo em questão não faz o tratado revogar a norma doméstica, e sim suspender temporariamente a sua eficácia ante um acordo internacional. Devido a isto é que se instaurou o conflito de competência entre os tratados-contratos e a norma doméstica, solucionado até então pelo princípio da especialidade, de forma que o tratado, sendo lei especial, prevalece sobre a lei geral, ainda que posterior.

Contudo, verificamos que apesar dessa solução de conflito atingir o resultado que se julgou correto, não era suficiente, implicando assim na precariedade da solução pelo critério da especialidade. Em consequência disto, se verificou no mundo globalizado a presente interferência da ordem internacional junto aos ordenamentos jurídicos dos Estados, o que se traduziu em um verdadeiro diálogo entre jurisdições, bem como, a necessidade de o STF observar os tratados devidamente ratificados e as decisões proferidas pelos tribunais internacionais.

O que procurou-se demonstrar diante dessa construção jurídica em torno dos critérios de soluções de conflitos, é que violar uma responsabilidade internacional assumida em matéria tributária resultaria em um tormentoso cenário de insegurança jurídica, o que desestimularia os investimentos estrangeiros. Em decorrência disto é que se analisou a possibilidade de solucionar essa antinomia com o diálogo entre as diferentes fontes, sendo uma das principais a racionalidade transversal prevista na teoria de Neves, “o transconstitucionalismo”, podendo ser aplicado nos problemas do sistema econômico, principalmente nos conflitos entre normas tributárias.

REFERÊNCIAS

ALARCÓN, P. de J. L. **Constitucionalismo**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/98/edicao-1/constitucionalismo>>. Acesso em: 16 mar. 2019.

ALBUQUERQUE, S. G. **Isenção por meio de tratados internacionais & Autonomia Tributária**. São Paulo: Juruá, 2005.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. 1988. **Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 fev. 2019.

CARDOSO, L. M. A repercussão do artigo 98 do Código Tributário Nacional nas operações de Câmbio. **Revista do Mestrado em Direito UCD**, Brasília, p. 71-88, 2008. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/download/2594/1585>>. Acesso em: 05 maio 2019.

CONSTANTINO, A.; FRANCO, A. C. **Neoconstitucionalismo e teoria sistêmica: desafios a modernidade periférica**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4ab52371762b7353>>. Acesso em: 16 mar. 2019.

ELMAUER, D. Transconstitucionalismo: do acoplamento estrutural à racionalidade transversal. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 108, p. 855-864, nov. 2013. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/68006/70863>>. Acesso em: 26 mar. 2019.

GOMES, L. F. **Constitucionalismo e neoconstitucionalismo**. Disponível em: <<https://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121921799/constitucionalismo-e-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

GUEDES, T. P. **Do constitucionalismo ao transconstitucionalismo no Brasil**. Disponível em: <<http://repositorio.aee.edu.br/handle/aee/693>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

- Haidar, R. **Acesso à justiça não é só o direito de ajuizar ações**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2009-jul-12/fimde-entrevista-marcelo-neves-professor-conselheiro-cnj>>. Acesso em: 16 mar. 2019.
- HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- KINCHESCKI, C. **O art. 98 do Código Tributário Nacional e o conflito entre tratado de direito tributário e lei interna**. Repositório Institucional UFSC, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/89951>>. Acesso em: 06 abr. 2019.
- MATOS BDR, F. **Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento estatal de preservação do meio ambiente**. Disponível em: <www.pos.uea.edu.br/data/area/titulado/download/31-5.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.
- MAZZUOLI, V. de O. Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro. **Revista de informação legislativa**, Brasília. v. 44, n. 175, p.155-162, jul./set. 2007. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/141296/Ril175%20-%20Valerio%20Mazzuoli.pdf?sequence=2>>. Acesso em: 05 maio 2019.
- NEVES, M. (Não)Solucionando problemas constitucionais: transconstitucionalismo além de colisões. **Lua Nova**, São Paulo, n. 93, p. 201-232, 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n93/08.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2019.
- NEVES, M. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- NOGUEIRA, T. **Reflexos do transconstitucionalismo e a eficácia dos direitos fundamentais**: recentes decisões. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=2d31d718f0f891ab>>. Acesso em: 17 de mar. 2019.
- OLIVEIRA, M. Transconstitucionalismo: racionalidade transversal e Law & economics. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v.7, n.3, p. 2207-2304, 2012. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/5586>>. Acesso em: 10 fev. 2019.
- PAULSEN, L. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PORTELA, P. H. G. **Direito Internacional Público e Privado**: incluindo noções de Direitos Humanos e de Direito Comunitário. 9.ed. Salvador: JusPODIVM, 2017.
- RESENDE, C. A. **Inter e transconstitucionalismo**: a análise transversal no Supremo Tribunal Federal/ Carlos Alberto Resende. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/13234/1/InterTransconstitucionalismoAnalise.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2019.

SANTOS, A. O transconstitucionalismo como alternativa aos conflitos entre ordens jurídicas: novos aspectos. **Revista Direito e Democracia**, Canoas, v. 14, n. 2, p.123-138, jul./dez. 2013. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:5BF1g9CZ3FMJ:www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/article/download/2677/1900+&cd=14&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 30 de mar. 2019.

SILVA, S. L.; MARINHO, M.; OLIVEIRA, L. **Diálogo entre juízes**. Disponível em: <<https://comunicamack.wordpress.com/2015/08/14/livro-dialogos-entre-juizes-disponivel-para-download/>>. Acesso em: 05 maio 2019.

SLUD, A.; CROCCO, F. Caso dos pneus: um exemplo de como decisões tomadas em diferentes esferas de poder interagem. **Pontes**, Genebra, v.5 n. 2, jun. 2009. Disponível em: <<https://www.ictsd.org/bridges-news/pontes/news/caso-dos-pneus-um-exemplo-de-como-decis%C3%B5es-tomadas-em-diferentes-esferas-de>>. Acesso em: 23 mar. 2019.

SQUEFF, T.; SQUEFF, A. A efetividade do direito do trabalhador: por um diálogo necessário entre o direito internacional e o direito do trabalho através do transconstitucionalismo. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 16, n. 1, p. 205-240, 2017. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=93453803009>>. Acesso em: 10 fev. 2019.

VILLARIM, C. **Do constitucionalismo antigo ao neoconstitucionalismo**: evolução histórica. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,do-constitucionalismo-antigo-ao-neoconstitucionalismo-evolucao-historica,590678.html>>. Acesso em: 27 mar. 2019.