

A CONCESSÃO, PELA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS — POSSIBILIDADE NO ÂMBITO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS¹

DANIELA RIBEIRO DE GUSMÃO²

Introdução — Itaipu Binacional e o gasoduto Brasil-Bolívia — Soberania e autonomia — União X Estado Federal — Lei nacional X lei federal — O artigo 98 do Código Tributário Nacional — Tratados-contrato X tratados-lei — Vedação constitucional à concessão de isenções heterônomas — A isenção heterônoma no âmbito internacional — Isenções relativas ao ICMS e ISS — Conclusão — Bibliografia

Introdução

A questão central do presente trabalho reside no estudo da vedação instituída pela nova Constituição Federal de 1988 quanto à concessão de isenções, por parte da União, de tributos estaduais e municipais, no âmbito dos tratados internacionais. Esta proibição possui fundamento na autonomia conferida a estes entes pela Carta de 1988 e na competência tributária outorgada constitucionalmente a estas pessoas políticas. Até aqui nada há a opor. No entanto, tais fundamentos não são suficientes quando a vedação gera efeitos no contexto internacional.

Isto porque o Estado Federal, representado pela União, ao celebrar tratados internacionais, pode versar sobre matéria tributária, sem ferir a disciplina da competência tributária outorgada aos entes políticos de direito interno. Neste sentido, o Estado Federal não estaria invadindo as regras de competência tributária constitucionalmente traçadas, pois tais normas apenas são oponíveis reciprocamente, entre

¹ Trabalho vencedor do Prêmio Sampaio Dória de Direito Internacional Tributário, concedido no I Congresso de Direito Internacional Tributário, realizado em Vitória-ES, em agosto de 1998.

² Advogada no Rio de Janeiro, atuando na área de Planejamento Tributário e Mestranda em Direito Tributário pela Faculdade Cândido Mendes.

as pessoas físicas de direito interno, não sendo aplicáveis ao Estado Federal enquanto pessoa jurídica internacional.

Não deve ser outro o entendimento, pois não se pode conceber que negócios de importância primordial para o crescimento econômico do país sejam obstados em consequência do incorreto entendimento dos constituintes a respeito de conceitos tributários básicos. Certo que a questão da autonomia dos Estados-membros e dos Municípios é fundamental, não sendo correto, entretanto, que os constituintes tenham se olvidado de apreciar certas circunstâncias, como a que ora se apresenta, a saber: a impossibilidade de aplicação do artigo 151, III, da CF, nos casos em que a União estiver funcionando como ente internacional.

O objetivo, portanto, será o de provar que o Estado Federal, quando celebrante de acordos internacionais, pode conceder isenções tributárias, sem que esteja ferindo ou invadindo a competência tributária das pessoas jurídicas de direito público interno, estabelecida pela Constituição Federal de 1988. Os tratados e convenções internacionais, em matéria tributária, devem prevalecer sobre as leis federais, estaduais e municipais, tendo em vista os interesses do País e a sedimentação das suas relações internacionais.

Admitir a possibilidade de conceder isenções heterônomas no âmbito dos tratados internacionais não é afrontar a Constituição Federal e, muito menos subtrair sua supremacia no ordenamento jurídico. Pelo contrário, se à União for vedada tal possibilidade, estar-se-á impedindo o país de manter relações econômicas com os demais países. Outras consequências, tão danosas quanto estas, ocorrerão se forem revogadas todas as isenções de tributos estaduais e municipais anteriormente concedidas em tratados internacionais, conforme restará demonstrado no presente trabalho.

Itaipu Binacional e o gasoduto Brasil-Bolívia

Dois exemplos interessantes sobre a utilidade do entendimento acima exposto são o Tratado de Itaipu, firmado entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai, em 26 de abril de 1973, e o Tratado de Montevideu (Gasoduto Brasil-Bolívia), firmado em 12 de agosto de 1980.

A letra “b”, do artigo XII, do Tratado de Itaipu, vedou a cobrança de impostos, taxas e empréstimos compulsórios que viessem a onerar direta ou indiretamente a Itaipu Binacional, caracterizando a concessão de isenção heterônoma por parte da União.

O mesmo ocorreu no caso do gasoduto, visto que o *Acordo de Alcance Parcial sobre Promoção de Comércio entre Brasil e Bolívia (Fornecimento de Gás Natural)*, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia concedeu isenção de tributos federais, estaduais e municipais incidentes sobre a implementação do projeto, como estabelecido em seu artigo 1º:

“1. Estarão isentas dos impostos atualmente vigentes nas diversas esferas de competência das Partes Contratantes³, assim como daqueles que se criem no futuro pelas autoridades competentes das referidas Partes, as operações que compreendam: (...)

2. Estas isenções serão aplicáveis quando as mencionadas operações forem realizadas ou contratadas pelos executores do gasoduto, diretamente ou por intermédio de empresas especialmente por eles selecionadas para esse fim.”

A isenção fiscal prevista nesse Acordo atende ao duplo objetivo de estimular o desenvolvimento de novas fontes gasíferas na Bolívia e de fortalecer uma maior participação do gás natural na matriz energética brasileira, criando oportunidades de investimentos produtivos e de geração de empregos.

Soberania e autonomia

Em face da *autonomia*, cada ente da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) atua no âmbito de suas competências, todos sob a égide da Lei Maior. Os entes autônomos exercem, na ordem jurídica interna, parcela de soberania que lhe é deferida pela própria Constituição Federal.

Segundo o ensinamento de VITOR UCKMAR⁴, “o conceito de autonomia pode ser entendido nos dois sentidos no âmbito do direito público, isto é, de independência de um ente da Administração central e de potestade do ente de ditar normas”.

Já a *soberania* é concentrada na Nação, que, politicamente organizada, forma a República Federativa do Brasil, estando a mesma, no contexto internacional, representada pela União. Como estabelecido no artigo 21 da Constituição Federal, a União, no contexto externo, é o único ente soberano, representante dos Estados-membros no contexto internacional.

O Estado só é verdadeiramente Estado quando o poder que o dirige é soberano. Hoje, quando se fala em Estado, automaticamente vem à mente a idéia de uma ordem estatal que não esteja submetida a nenhuma outra ordem da mesma espécie. A esta ausência de subordinação dá-se o nome de *soberania* característica que se faz imprescindível ao Estado. O poder do Estado pode ser caracterizado como soberano quando é ilimitado do ponto de vista jurídico. O Estado soberano não tem o dever de obedecer a nenhum outro Estado.

Partindo da premissa de que os Estados-membros e os municípios gozam de autonomia dentro das competências que lhes são fixadas pela Constituição Federal, o que se quer afirmar é que os Estados-membros são autônomos do ponto de vista do direito interno, enquanto que o Estado Federal é soberano no âmbito do direito internacional.

3 Por *Partes Contratantes* leia-se o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia.

4 *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, EDUC, 1976.

Como já explicitado, no âmbito interno, assim como os Estados-membros não são soberanos, também não o é a própria União. Na realidade, o Estado Federal se caracteriza exatamente pelo igual nível jurídico de convivência entre o órgão central e os órgãos regionais, restando claro que tal igualdade se dá no nível interno apenas.

A União, no âmbito do direito nacional, é apenas pessoa jurídica de direito público interno, tal como o são os Estados e os Municípios, constituindo, cada qual, uma ordem jurídica parcial. No momento em que as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios se conjugam, obtém-se uma ordem jurídica total, regulada pela Constituição.

A República Federativa do Brasil possui como um de seus alicerces básicos a Soberania, predicado cabível somente aos sujeitos de direito internacional. O desenho constitucional diz competir à União manter relações com outros Estados (art. 21, I) em nome da República, na pessoa do seu Presidente (art. 84, VII), a quem foi imputada a específica competência de celebrar tratados, atos e convenções internacionais (art. 84, VIII) com o beneplácito do Congresso Nacional (art. 49, I).

É de notar que o art. 18 da Constituição Federal distinguiu claramente os conceitos de República Federativa e União, ao estabelecer que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil *compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Esta República, representando não apenas a União, mas todos os Estados federados que a integram, é competente para firmar tratados internacionais como ente político de direito público internacional. *Desse modo, no âmbito dos tratados internacionais, a União agirá dotada de soberania, atuando perante o “Direito das Gentes” e podendo, inclusive, conceder isenção de impostos federais, estaduais e municipais.*

O brilhante professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁵ esclarece este ponto com proficiência, ao afirmar que “no plano internacional, a (União) representa a totalidade do estado brasileiro (...) Sobre esse enfoque, concentra a soberania da Nação, que exerce, em pé de igualdade, perante os demais Estados independentes (art. 21, I e II da Constituição Federal). (...) Já no plano interno, a União é pessoa política, autônoma, investida pela Constituição de atribuições privativas (arts. 21, 34, 145, 153, 154, etc.). Semelha-se, aqui, aos Estados-membros, que, como ela, são autônomos.”

Com vistas a ratificar seu entendimento, o jurista cita PONTES DE MIRANDA, para quem “os Estados são pessoas de direito das gentes. O Brasil, como Estado, mantém relações com outros Estados. *Não as podem ter e manter os Estados-membros componentes do Brasil*, porque não são pessoas de direito das gentes, e sim tão-só de direito público do Brasil. São Estados-membros. Unidades infra-estaduais.”

5 *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo.

O sistema constitucional brasileiro veda a possibilidade dos Estados-membros celebrarem tratados ou convênios com Estados estrangeiros — por lhes faltar soberania — e, por consequência, não reconhecidos pela ordem jurídica internacional. Esta vedação está contida no anteriormente mencionado artigo 21, I, da Constituição Federal.

O entendimento de alguns autores no sentido de convocar os Estados-membros, o Distrito Federal e os municípios interessados para aprovar a aplicação do tratado aos tributos de seu interesse é criticado com perfeição pelo professor LUCIANO AMARO⁶:

“A solução é inviável por diferentes razões, de ordem prática e legal. Basta lembrar que temos mais de cinco mil e quinhentas entidades políticas integrando a federação brasileira; imagine-se (na improvável hipótese de todos se porém de acordo) a cerimônia de troca dos instrumentos de ratificação. Por outro lado, por melhor boa vontade que tivessem, os entes da Federação (com a única exceção da União) não têm autoridade para comparecer como entes soberanos perante nações estrangeiras.”

A Constituição atual demonstra a existência da competência reservada ou exclusiva da União, dos Estados-membros e dos Municípios. Disto decorre que, na sua matéria tributável, um poder não deve sofrer ingerência de outro, o que reforça a sua recíproca independência e beneficia a autonomia estadual e municipal. Como ensina MARCELO VIANA SALOMÃO⁷, “a Constituição em matéria tributária foi extremamente minuciosa, e com isso a competência outorgada por ela aos entes tributários só pode, e deve, ser exercida dentro dos limites que a própria Constituição estabeleceu”.

Assim, somente quem recebeu a competência pode dispor sobre certa matéria o pode fazer, sob pena de inconstitucionalidade. Disto decorre que, na sua matéria tributável, um poder não deve sofrer ingerência de outro, o que reforça a sua recíproca independência e beneficia a autonomia estadual e municipal.

Entretanto, o entendimento de que esta autonomia não pode sofrer ressalvas termina por impossibilitar a efetivação de alguns negócios firmados pela União em nome da Nação brasileira, como será demonstrado no decorrer deste trabalho.

Lei nacional x lei federal

De fato, os tratados internacionais, validamente introduzidos no ordenamento jurídico interno, são leis nacionais. O professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁸ evidencia que “o Brasil, como Estado livre e soberano, pode perfeitamente firmar, com outras nações, Tratados Internacionais. Estes Tratados (pactos, acordos) podem versar quaisquer matérias, nada impedindo, pois, tratem de assuntos tributários. Apenas, para que o assunto versado no Acordo Internacional se converta em direito

6 *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, p.174-178.

7 Das Inconstitucionalidades do IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 13, p. 52.

8 *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. Ed. RT. 1986. p. 47.

interno, é indispensável que este pacto seja confirmado por decreto legislativo federal.

Assim, a fonte primária do Direito Tributário não é o Tratado Internacional — como preceitua, v.g., o artigo 98 do CTN —, mas o decreto legislativo do Congresso Nacional que o ratifica.”

No momento em que o Estado Federal, no plano do Direito Internacional, subscreve tratados que, após os trâmites necessários, passam a integrar a ordem jurídica nacional, está veiculando norma de caráter nacional, capaz de obrigar todos os cidadãos. Ensina o professor LUCIANO AMARO⁹ que o tratado não é ato que se limite à esfera federal, pois atua na esfera nacional, ainda que a Nação seja representada pelo aparelho legislativo e executivo da União.

O artigo 98 do Código Tributário Nacional

A doutrina brasileira, em matéria tributária, vem se mantendo inalterada, presტიgiando a supremacia do tratado internacional sobre o direito pátrio, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal. Esta supremacia é afirmada por ALIOMAR BALLEIRO¹⁰, para quem “o art. 98 do CTN expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente”.

Divergindo desta opinião, HELENILSON CUNHA PONTES¹¹ assevera que “a prevalência dos tratados sobre as leis internas que lhes sucedem dá-se não porque estes situam-se em patamar hierárquico-normativo superior, mas porque constituem *lex specialis* diante das leis internas”.

Importante ressaltar que o artigo 98 do CTN tem sido entendido por parte da doutrina como norma inconstitucional¹², argumentando-se que (i) esta norma fere o princípio federativo, pois interfere na autonomia dos Estados; (ii) não possui respaldo no texto constitucional; (iii) a forma correta de dirimir um conflito entre a norma de direito interno e a norma de direito internacional é a aplicação do princípio da “lei posterior”, devendo prevalecer a última vontade do Congresso Nacional.

O problema da revogabilidade do Tratado pela lei interna foi objeto de acórdão prolatado no RE nº 80.004, pelo Supremo Tribunal Federal, tendo este Tribunal decidido pela inexistência da supremacia das normas da Convenção de Genebra sobre decreto-lei posterior (D.L. nº 427/69). Todavia, o entendimento do STF não é aplicável às questões de Direito Tributário. Isto porque o Direito Tributário possui

9 *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 176-7.

10 *Direito Tributário Brasileiro*, p. 364.

11 A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda, in *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo, Dialética, 1997, p. 45.

12 Neste sentido, JOSÉ ALFREDO BORGES (*Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito*, RDT 27-28/161). Posicionando-se pela constitucionalidade do artigo, JOSÉ CARLOS FALEIRO (A Supremacia dos Acórdãos Internacionais sobre a Legislação Interna. In *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 3. José Bushatsky Editor, 1977, p. 71).

autonomia suficiente para estabelecer regra específica no que tange aos tratados internacionais.

Em decisões relativas ao ICM¹³ (hoje ICMS), onde se discutiu a prevalência das modificações introduzidas pelos Estados em face da inovação introduzida pela denomina Emenda “Passos Porto” (EC 23/83), o STF reafirmou, ainda que implicitamente, a plena aplicabilidade do artigo 98 do CTN, afastando em definitivo a tese de sua inconstitucionalidade.

Na verdade, a vertente majoritária da doutrina sustenta a constitucionalidade do artigo 98 do CTN, sob o argumento básico de que ali se consagrou, em termos categóricos, o princípio da superioridade do Direito Internacional Convencional sobre o Direito Interno.

Com base nesse princípio, não faria o menor sentido que a Nação, ao ratificar tratados ao lado dos demais Estados do mundo, sendo estes tratados introduzidos validamente no ordenamento jurídico por ato do Congresso, visse seu acordo frustrado pelas modificações operadas no direito interno, sem que tenha havido expressa intenção de tornar esse tratado nulo.

Por isso, a lógica contida no artigo 98, do CTN, neste sentido, faz-se absolutamente correta. Não seria correto que inovações legislativas ocorridas no plano interno pudessem alterar matérias contidas em tratados internacionais que conflitassem com tais inovações, sem que os legisladores tivessem visado esse fim. Ademais, não há como exigir que o legislador perceba a possibilidade de ocorrer esta situação, pois o Congresso Nacional, ao legislar sobre o ordenamento jurídico nacional, o faz sob a ótica dos problemas internos, onde não figura a questão da integração de nações ou de povos.

Um outro problema surgiria se prevalecesse o entendimento de que a União não mais poderia conceder isenção de impostos estaduais e municipais e de que, não podendo celebrar tratados contrários à Constituição Federal, os tratados já firmados perderiam a eficácia nesse particular, criando-se um sério problema no âmbito internacional.

Se assim fosse, desde a entrada em vigor da nova Carta Constitucional, todas as regras de tratados internacionais que versassem sobre isenções de tributos estaduais e municipais estariam derrogadas, inclusive as regras consagradoras do princípio da equivalência de tratamento fiscal. Além disso, o artigo 98 do CTN só teria eficácia no âmbito da União, não tendo mais aplicabilidade em relação aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal.

O professor HELENO TORRES¹⁴, apesar de ressaltar as virtudes do artigo 98 do CTN, por ser uma disposição necessária ao correto entendimento da recepção e da execução dos tratados e acordos internacionais, assevera que o problema da prevalência poderia ser resolvido independentemente da existência deste artigo.

¹³ RE 119.814-1-SP, 116.335-6-SP, 116.198-1-SP, 113.759-2-SP.

¹⁴ *Pluriritribuição Internacional sobre a Renda das Empresas*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1997.

No que tange aos tratados internacionais, a doutrina os classifica em duas espécies diferentes, conforme a sua finalidade, a saber: tratados normativos e tratados contratuais. Com base nesta distinção, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça¹⁵ posicionaram-se no sentido de que a norma contida no artigo 98 do CTN seria aplicável apenas aos tratados de natureza contratual, isto é, aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos.

Este entendimento baseia-se no fato de que estes tratados contratuais funcionam como acordos entre as partes, sendo, portanto, um ato juridicamente perfeito. Desta feita, faz-se absolutamente necessário o resguardo desses tratados-contrato celerados pelo Brasil, os quais devem ser cumpridos conforme estabelecidos, tendo em vista sua essência contratual, de lei entre as partes.

No julgamento de RE 80.004, de 01.06.77, mencionado anteriormente, o relator, Ministro Cunha Peixoto, observou em seu voto que “o tratado pode ser normativo ou contratual, e que o referido dispositivo (artigo 98 do CTN) só tem aplicação no caso de tratado de natureza contratual, que deve ser respeitado pelas partes por ser título de direito subjetivo, não sendo o princípio, portanto, de ordem geral”.

Há corrente, entretanto, que considera incorreto estabelecer qualquer tipo de distinção ou mesmo hierarquia entre os tipos de tratado, no que se refere à legislação tributária, cabendo mencionar o julgamento do plenário do STF, no RE 90.824¹⁶, no qual, através do voto vencedor, o Ministro Moreira Alves esclarece que “em matéria tributária, *independentemente da natureza do tratado internacional*, se observa o princípio contido no artigo 98 do CTN”.

Por fim, faz-se importante ressaltar que o professor LUCIANO AMARO¹⁷ não entende que este dispositivo seja capaz de sustentar “a constitucionalidade de disposição convencional criadora de isenção de tributo estadual e municipal”, pois se a concessão de isenções heterônomas estivesse realmente vedada pela Constituição, não seria uma norma infraconstitucional como o artigo 98 do CTN que afastaria tal proibição”.

Vedação constitucional à concessão de isenções¹⁸ heterônomas¹⁹

O poder de isentar apresenta simetria com o poder de tributar, isto é, “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”. Assim, da mesma forma

15 Sobre a aplicação do conceito de tratado-contrato pelo STJ, os seguintes julgados: Recurso Especial nº 41784 de 09.03.94 e Recurso Especial nº 36.555-4, de 08.09.93.

16 RTJ 95/350.

17 *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 174-178.

18 Para análise das diferentes teses relativas ao conceito de Isenção, constitui leitura obrigatória o estudo do Prof. FLÁVIO BAUER NOVELLI (*Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988*. Revista de Direito Administrativo, v. 179/180).

19 Por isenção heterônoma entenda-se aquela concedida por ente político que não seja o titular da competência tributária para instituir o tributo objeto da isenção.

que existem limitações constitucionais ao poder de tributar, observam-se limites que não podem ser ultrapassados pelo poder de isentar.

Através da análise da Constituição anterior, verifica-se que, excepcionalmente, era possível a União conceder isenções, através de leis complementares, de tributos estaduais e municipais, conforme estabelecido no parágrafo 2º, do artigo 19, com a redação dada pela Emenda nº 1/69.²⁰

Tanto GERALDO ATALIBA²¹ quanto SOUTO MAIOR BORGES²² entendem que este dispositivo possuía um caráter excepcional na sistemática constitucional de repartição de competências legislativas. No entender desses autores, este dispositivo não visava a invalidar a eficácia do princípio da isonomia, mas apenas confirmava, pela exceção, a existência da igualdade jurídica entre a União, os Estados-membros e os Municípios.

Neste ponto é importante observar a utilização da lei complementar. As pessoas constitucionais têm suas competências delimitadas pela própria Constituição Federal, sendo certo que a competência tributária resulta da autorização e limitação constitucionais para a instituição do tributo. Assim, não cabe à lei complementar estabelecer limitações à competência tributária da União, Estados-membros e Municípios.

Com base nessa premissa, SOUTO MAIOR BORGES²³ aduz que “a competência tributária estadual ou municipal permanece intata no campo privativo que lhe é constitucionalmente deferido, mesmo com a superveniência da lei complementar isentante de impostos locais”.

Certo é que este dispositivo constitucional, ao conceder à União a competência excepcional para isentar de impostos estaduais e municipais, determinava um comando negativo para os governos locais ao mesmo tempo em que regulava positivamente a competência da União.

No entanto, não poderia ser de outra forma, pois a isenção deveria ser sempre fundada em interesse social ou econômico nacional e os Estados-membros e os Municípios não possuíam, como hoje não possuem, competência para determinar a existência de interesse social ou econômico nacional relevante.

No que se refere ao conceito de *interesse nacional*, o saudoso professor GERALDO ATALIBA²⁴ ensina que “não é o interesse do Governo Federal que induz a competência para edição de lei complementar de isenção, mas sim o interesse nacional. E o *discriminem* é muito importante porque, caso fosse admitido que o interesse simplesmente do Governo Federal pudesse autorizar tais isenções, ficaria estabelecida sua supremacia sobre os Estados, rompendo-se a isonomia informadora do princípio federal, com irremediável ruptura de todo o sistema”.

20 “Art. 19. (...)”

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo ao relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenção de impostos estaduais e municipais.”

21 *Lei Complementar na Constituição*. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971.

22 *Lei Complementar Tributária*. Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, São Paulo, 1975.

23 *Lei Complementar Tributária*. Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, São Paulo, 1975.

24 *Lei Complementar na Constituição*. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971.

Incorreto dizer, portanto, que o fundamento dessa norma constitucional é a supremacia ou a superioridade da competência legislativa federal sobre a competência local, ainda mais que não havia, e não há, níveis de competência no direito brasileiro.

É possível sustentar, outrossim, que a existência de “relevante interesse social ou econômico nacional” possuía o condão de afastar constitucionalmente as competências legislativas dos Estados-membros e dos Municípios, cessando, portanto, nesse caso, a competência tributária estadual e municipal²⁵.

Perfeito é o entendimento do mestre SOUTO MAIOR BORGES²⁶ ao afirmar que, de acordo com o parágrafo 2º, do artigo 19, da Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda 1/69, a competência tributária estadual e municipal já nascia limitada no tocante às isenções concedidas em razão de relevante interesse social ou econômico nacional.

Desse modo, enfrentando-se uma situação considerada especial — que estando sujeita à norma geral cause prejuízo ao interesse nacional —, deve existir o direito de aplicar a esta situação um mandamento particular e também especial. É exatamente nesta premissa que se fundamenta a norma isencional contida no parágrafo 2º, do artigo 19 da Constituição Federal de 1967.

Caminhando em sentido contrário, o inciso III, do artigo 151 da Constituição Federal de 1988 impede que a União conceda isenções de tributos da competência dos Estados-membros, do DF ou dos Municípios²⁷. A base para esta proibição está na ampliação da autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, trazida pela Constituição atual.

O raciocínio de que o tributo deve ser instituído por lei própria do ente dotado de competência para tal, e que o mesmo deve ocorrer com a isenção desse tributo é o fundamento para que se entenda que as isenções de impostos estaduais e municipais, concedidas por meio de lei complementar da União, não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988²⁸.

Existe ainda o entendimento de que não mais subsistem as isenções concedidas pela União até 28 de fevereiro de 1989 (só a partir de 1º de março de 1989 entrou em vigor o novo sistema tributário nacional). Alguns autores sustentam que não devem ser tidas por recepcionadas pela nova ordem constitucional as isenções concedidas pela União, via de lei complementar (ou direitos-leis, como o de nº

25 MARCO AURÉLIO GRECO, superando a questão das isenções, entende que o tratado “pode prever que a competência estadual ou municipal não alcança determinada mercadoria, situação, pessoa etc. (*Tributação no Mercosul*, in Pesquisas Tributárias, Nova Série, nº 3, p. 45).

26 *Isenções Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969.

27 Art. 151. É vedado à União:

III — instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”
28 Entendem vedada a isenção heterônoma: o des. do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, BADI CURI, no julgamento da Ação Cautelar 88.360/5: ALCIDES JORGE COSTA (*ICM na Constituição e na legislação complementar*, p. 170-1); JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO (*Tributação no Mercosul*, Pesquisas Tributárias, Nova Série, nº 3, p. 198/201); DIVA MALERBI (idem, p. 80); HELENILSON CUNHA PONTES (idem, p. 375-83); HUGO DE BRITO MACHADO (*Curso de Direito Tributário*, p. 191).

406/68, que fizeram o papel de lei Complementar enquanto posto em recesso forçado o Congresso Nacional)²⁹.

De acordo com esta linha de raciocínio, a partir da entrada em vigor da atual Carta, ficou restabelecida a incidência normal dos tributos isentos até 1988. Para restabelecer a isenção, as municipalidades deveriam encaminhar propostas legislativas às respectivas Câmaras Municipais. Caso não o fizessem no prazo de dois anos, a isenção estaria automaticamente revogada. Tal raciocínio tem fulcro no artigo 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Desse modo, a isenção, a partir da Constituição Federal de 1988, já não vigoraria, sendo necessária sua confirmação por texto de lei, para que continuasse a vigorar. No sentido contrário, para se exigir o tributo antes isento não haveria necessidade de lei que decretasse o fim da isenção, pois para isto bastaria a vedação imposta pelo artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

A base para tal entendimento seria o fato de que a nova Carta trouxe uma ampliação da autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Desse modo, não seria factível admitir-se que essa vedação a que se concedam isenções não implicaria no afastamento da isenção que tivesse sido concedida pela União. Se estas isenções não findassem, observar-se-ia, com relação a estes entes, uma autonomia total que, em situações como esta, se tornaria parcial.

Faz-se oportuno ressaltar, no entanto, o entendimento do Supremo Tribunal Federal. O Ministro CARLOS VELLOSO, em voto prolatado no julgamento do RE 159.343-1, posicionou-se no sentido de que não há revogação, “senão após dois anos a partir da promulgação da nova Carta, se lei municipal, imediatamente após a promulgação da nova Constituição, não tivesse realizado tal revogação”. No mesmo sentido foi o voto do Ministro Marco Aurélio, entendendo que “ou a unidade federada editou a lei conforme previsto no artigo 41, ou não o fez, e o benefício continuou em vigor até dois anos após a promulgação da Carta de 1988”.

A isenção heterônoma no âmbito internacional

No que concerne à concessão de isenções heterônomas no âmbito internacional, o problema se agrava. Como já mencionado, a atual Constituição Federal, em decorrência do disposto em seu artigo 21, I, estabelece que a União é competente para representar a República Federativa do Brasil no âmbito do Direito Público Internacional, sendo dotada de soberania e podendo agir em nome de todos os entes políticos (a própria União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios).

No momento em que um tratado é firmado com o intuito de conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais, o ente competente para celebrá-lo e, via de consequência, conceder tal isenção, será a União.

Como anteriormente exposto, a celebração de tratados, convenções e atos internacionais compete privativamente ao Presidente da República, estando tais atos sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

29 ROQUE A. CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8ª ed., Ed. RT, São Paulo.

Aliás, ao Presidente da República também compete, privativamente, manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos. Tais competências fazem do Presidente da República também chefe de Estado, visto que na República Federativa do Brasil essa função se concentra na mesma pessoa que exerce a chefia do Poder Executivo da União.

O Estado Federal é resultante da soma da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. A Constituição Federal assinalou a estes entes menores competência em matéria de instituição de tributos. Esta competência assegura a autonomia de cada ente, mas autonomia, como visto anteriormente, é menos do que soberania, e esta apenas o Estado brasileiro possui.

Em matéria de Direito Internacional, não é a União, como pessoa jurídica de direito interno, quem se apresenta perante as demais nações. Como visto anteriormente, não basta apenas possuir autonomia para figurar ao lado dos demais Estados do mundo, no âmbito do Direito Internacional. É preciso estar dotado de total soberania.

No plano do Direito das Gentes, a União é verdadeira representante dos demais entes participantes do sistema federativo. Se assim não fosse, não haveria outra forma dos Estados-membros e dos Municípios concederem isenções de impostos seus no âmbito internacional. Isto porque, por não serem dotados da soberania necessária para ratificar tratados internacionais, necessitam de um ente que os represente perante o Direito Internacional.

Não há que se falar, portanto, em invasão de competência nos casos de isenções estaduais ou municipais concedidas através de tratados internacionais, pois a República Federativa do Brasil é também composta por Estados, Distrito Federal e Municípios. Ao vedar isenções heterônomas no plano interno das competências tributárias autônomas, não o fez em relação aos atos da União enquanto representante da República Federativa do Brasil, no plano externo, onde sobreleva a soberania do país.

É correto afirmar, então, que a vedação contida no artigo 151, III da Constituição Federal, dirige-se, apenas, à União, enquanto pessoa jurídica de direito interno e não à União como pessoa jurídica de direito internacional, representante da República Federativa do Brasil.³⁰

Desse modo, a Constituição Federal de 1988, ao vedar as isenções heterônomas, o fez no plano interno das competências tributárias autônomas, não abrangendo, tal vedação, os atos celebrados pela União, enquanto representante da República Federativa do Brasil, no plano externo das relações internacionais, onde sobreleva a soberania da Nação.

O revigoração do Convênio ICM nº 10/75, pelo CONFAZ, representa o tácito acolhimento, por parte dos Estados-membros da República Federativa do Brasil *in verbis*:

30 Consideram válida a concessão de isenções heterônomas: NATANAEL MARTINS (Tratados, *in Imposto de Renda*, p. 142); HELENO TORRES (*Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997); HUGO DE BRITO MACHADO (Tributação no Mercosul, *Pesquisas Tributárias*, nº 3, p. 90-1); VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (*idem*, p. 279-81).

“ 1. Os tratados internacionais celebrados antes da Constituição Federal de 1988, que envolvam exonerações de tributos estaduais ou municipais, permanecem em vigor, vez que não conflitam com a nova ordem jurídica.

2. Se as exonerações de tributos estaduais e municipais concedidas pela União antes de 1988 não conflitam com a nova ordem jurídica, tem-se que esta nova ordem não proíbe tal concessão por meio de tratado ou acordo internacional. Desse modo, é inaplicável a norma do artigo 151, III, da Constituição Federal, aos tratados internacionais.”

Se assim não fosse, esta vedação à isenção heterônoma estaria atingindo a República Federativa do Brasil como um todo, ao invés de apenas resguardar as competências tributárias de cada ente da federação. Vê-se, portanto, que a proibição de isenção heterônoma na ordem interna não deve ser utilizada como argumento para impedir que a República “Federativa do Brasil disponha sobre o regime tributário em encerrros de tratado internacional.

Assim sendo, faz-se impossível assimilar o artigo 151, III, sem criticar a lacuna deixada pelo constituinte no que tange aos tratados e acordos celebrados no plano internacional. Certamente trata-se de lacuna, pois não parece provável que a intenção do legislador tenha sido a de restringir os efeitos dos tratados e acordos internacionais apenas à esfera jurídica da União, desobrigando os Estados-membros, pois tal ato seria altamente prejudicial à economia brasileira.

Isonções relativas ao ICMS e ISS

A atual Constituição determina que, por meio de Lei Complementar, a União pode conceder isenções tanto de ICMS, sobre as exportações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e de mercadorias que não forem produtos industrializados (artigo 155, § 2º, XII, “e”, da Constituição Federal), quanto de ISS, sobre as exportações de serviços (artigo 156, § 4º, II, da Constituição Federal).

Desse modo, entende ROQUE ANTONIO CARRAZZA³¹ que, mesmo não sendo permitido que a União conceda isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, por meio de lei ordinária, a Constituição Federal de 1988 consagrou duas possibilidades de isenções heterônomas através de Lei Complementar. Entende, contudo, que tal possibilidade está adstrita a estes dois casos, não sendo possível à União conceder isenções de quaisquer outros impostos estaduais ou municipais através de lei complementar.

Relativamente a estas isenções, perfeita é a conclusão de LUCIANO AMARO³², *para quem a questão da isenção de tributos estaduais e municipais por lei da União*

31 *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991.

32 *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, p. 174-178.

sempre esteve mal posta, pois “o que a Constituição anterior previa (art. 19, § 2º) é a possibilidade de a lei complementar (editada pelo aparelho legislativo federal) dispor sobre isenções de tributos estaduais e municipais, em determinadas situações; ora a atual Constituição, em certa medida, autoriza algo análogo (cf. art. 155, § 2º, XII, e; art. 156, § 3º, II). Em casos mais estritos, portanto, a Constituição vigente continua autorizando a lei complementar (elaborada pelo legislativo da União) a excluir certas situações da incidência de tributo estadual ou municipal.”

Conclusão

No sistema tributário nacional da Constituição Federal de 1988, as isenções de quaisquer tributos podem ser decorrentes de tratados internacionais. Se concedidas antes da nova Constituição Federal, foram por ela recepcionadas. Isto porque o tratado devidamente promulgado é lei interna do Estado brasileiro, e não simplesmente da União, obrigando a esta da mesma forma que obriga aos demais entes que formam a República Federativa do Brasil.

Assim sendo, um acordo tributário internacional celebrado pela União, que conceda isenções de tributos de competência estadual e municipal, não fere a vedação constante do art. 151, III, da CF/88 (veda à União a faculdade de instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do DF e dos Municípios).

A limitação constitucional ao poder de tributar do artigo 151, III, do CTN há que ser entendida com uma restrição: no caso de celebração de tratados, a União poderá, por força da aplicação destes, conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Os Estados-membros e os Municípios, por sua vez, não poderão legislar contrariamente à disposição de tratado, nem em suas Leis Orgânicas ou Constituições, se o tratado lhes impuser isenções tributárias, pois o artigo 98 do CTN, ainda que possua disposição extravagante, goza de plena eficácia.

Tal posição não tem o condão de afirmar que o direito internacional para absoluto sobre a ordem jurídica brasileira. É imperativa a compreensão de que o objeto disciplinado por um tratado internacional só causa conseqüências internas se não for contrário à Constituição Federal e se o Congresso Nacional aprovar devidamente o ato do Presidente da República.

Este estudo buscou demonstrar que a possibilidade de concessão de isenções heterônomas no âmbito dos tratados internacionais não deve ser reconhecida apenas com base no artigo 98 do Código Tributário Nacional, visto que outras premissas, até mais substanciais, devem ser utilizadas como fundamentos para tal supremacia.

Além disso, apesar dos fundamentos apresentados para a correta interpretação do artigo 151, III, da atual Magna Carta, em virtude da importância e da segurança das relações internacionais, seria bastante profícua a inclusão de um parágrafo único ao citado artigo, com o objetivo de executar as isenções concedidas por tratados internacionais da vedação ali estabelecida, o que poderia ser feito através da Reforma Tributária que se aproxima.

Esta modificação não causaria maiores complicações e tornaria incontroversa a matéria. O mesmo FLÁVIO BAUER NOVELLI³³ ensina que, nos casos de reforma, é fundamental que a identidade e a continuidade da Constituição restem asseguradas. Para corroborar seu entendimento, o prof. NOVELLI cita MORTARI:

“A revisão poderá, conseqüentemente, introduzir modificações na atual regulação constitucional, não apenas para desenvolvê-la, aperfeiçoá-la e ampliá-la, mas também para adaptá-la a exigências supervenientes, as quais poderiam reclamar uma disciplina diferente, ou também limitações de determinados direitos, diversas ou mais amplas do que aquelas que a própria Constituição atribui à determinação do legislador ordinário, mas sempre circunscritas e marginais, de modo que não se atinja a essência dos mesmos direitos.”

A essencialidade de tal medida é determinada em virtude da orientação adotada pelo Superior de Justiça, no que tange à matéria. Este Colendo Tribunal entende ser defeso à União “firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido” (cf. Recurso Especial nº 90.871-PE, julgado em 17 de junho de 1997).

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1988.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- _____. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BORGES, Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
- _____. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- BORGES, José Alfredo. Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito. *Revista de Direito Tributário*.
- BRASIL, Francisco de Paula S. Legislação Tributária e Tratados Internacionais. *Revista Forense*, vol. 308.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- _____. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na legislação complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

33 *Norma Constitucional Inconstitucional?*, in Revista de Direito Administrativo, nº 199.

- FALEIRO, José Carlos. *A Supremacia dos Acórdãos Internacionais sobre a Legislação Interna. Comentários ao Código Tributário Nacional*. vol. 3, José Bus-hatsky Editor, 1977.
- GRECO, Marco Aurélio. *Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias*. Nova Série, nº 3.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- _____. Tributação no Mercosul. *Pesquisas Tributárias*. Nova Série, nº 3.
- MALERBI, Diva. Tributação no Mercosul. *Pesquisas Tributárias*. Nova Série, nº 3.
- MARTINS, Natanael. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária. Imposto de Renda — Estudos nº 20*. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.
- NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional?. *Revista de Direito Administrativo*, nº 199, 1995.
- _____. Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, v. 179/180, 1990.
- PONTES, Helenilson da Cunha. A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda, in *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. Tributação no Mercosul. *Pesquisas Tributárias*. Nova Série, nº 3.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. Das Inconstitucionalidades do IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 13.
- SOARES DE MELLO, José Eduardo. Tributação no Mercosul. *Pesquisas Tributárias*. Nova Série, nº 3.
- TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997.
- UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1976.