

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO “O NOVO DIREITO INTERNACIONAL”**

Cristina Donadussi Neuhaus

**A VALIDADE DAS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS CONCEDIDAS PELA
UNIÃO NO ÂMBITO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

**Porto Alegre
2015**

CRISTINA DONADUSSI NEUHAUS

**A VALIDADE DAS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS CONCEDIDAS PELA
UNIÃO NO ÂMBITO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

**Monografia apresentada como requisito para a
obtenção do grau de Especialista em Direito
Internacional pelo Programa de Pós Graduação
da Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio Grande do Sul**

**Orientador: Prof. Dr. Carlos Eduardo Dieder
Reverbel**

Porto Alegre

2015

RESUMO

Buscou-se no presente trabalho, analisar a possibilidade da União, representando a República Federativa do Brasil, conceder, validamente, isenções de tributos estaduais, no âmbito dos tratados internacionais. Em que pese o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal vedar a concessão de isenções heterônomas, a norma constitucional não alcança os tratados internacionais firmados pelo Brasil. O exame da doutrina acerca do artigo 98 do Código Tributário Nacional, dispositivo que consagra a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna, bem como a análise do princípio federativo e dos conceitos de autonomia interna dos entes políticos e de soberania da União, enquanto representante da Federação brasileira, apontam no sentido de que podem ser, validamente, concedidas tais isenções no âmbito dos tratados internacionais. Da mesma forma, é esse o entendimento dominante junto ao Superior Tribunal de Justiça e junto ao Supremo Tribunal Federal. Todavia, há uma lacuna constitucional, de forma que deveria a Constituição brasileira, a exemplo das Constituições da Argentina e do Paraguai, inserir dispositivo consagrando a supranacionalidade dos tratados internacionais perante o ordenamento jurídico interno, reconhecendo a supremacia das normas internacionais pactuadas no plano externo pela República Federativa do Brasil, para que não seja comprometido o processo de integração econômica internacional da nação brasileira.

Palavras-chave: Isenções. Tributos Estaduais. Tratados Internacionais. Possibilidade.

ABSTRACT

Through this present paper, we have analyzed the possibility that the Union, while representing the Federal Republic of Brazil may grant exemptions of state taxes in the ambit of international treaties. Eventhough the article 151, clause III of the Federal Constitution bars the concession of heteronomous exemptions, the constitutional norm excludes the international treaties firmed by Brazil. The exam of the article 98 of the National Tributary Code, which sanctions the prevalence of international treaties and conventions over the internal tributary legislation as well as the analysis of the federative principle, the internal autonomy of the political entities and the sovereignty of the Union leads to the understanding that such exemptions should be awarded in the area of international treaties. Likewise this is the dominant understanding of the Superior Court of Justice and the Supreme Court of Justice. However there is a constitutional void. The Brazilian constitution, as the Argentinian and Paraguayan constitutions have done, should insert a dispositive authorizing the supranationality of international treaties when concerning the internal juridical order. Recognizing the supremacy of the international norms agreed externally by the Federative Republic of Brazil will not imperil the process of international economic integration.

Keywords: Exemptions. State Taxes. International Treaties. Possibility.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	06
2. A hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro.....	08
3. Análise do artigo 98 do CTN - prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna	17
4. Princípio federativo, autonomia interna dos entes políticos e natureza jurídica da União	23
5. O artigo 151, inciso III, da Constituição Federal - vedação da concessão de isenções heterônomas	29
6. A problemática da concessão de isenções de tributos estaduais no plano internacional	33
7. A posição jurisprudencial - STF e STJ.....	40
8. Conclusão.....	45
Referências Bibliográficas e Jurisprudenciais....	48

1. INTRODUÇÃO

A relevância da questão acerca da validade das isenções de tributos estaduais concedidas pela União no âmbito dos tratados internacionais emerge diante das limitações que podem ser impostas ao Estado brasileiro em sua atuação internacional, sobretudo no caso do Mercosul, onde a livre circulação de bens entre os países signatários pode encontrar óbice, muitas vezes, em decisões judiciais que sobreponham princípios constitucionais aos tratados firmados. Outrossim, a forma de inserção internacional de um Estado se vincula diretamente as possibilidades de atuação que lhe são conferidas pelo seu ordenamento jurídico interno.

Portanto, o objetivo do presente trabalho consiste em analisar a possibilidade, diante do ordenamento jurídico interno brasileiro, sobretudo considerando as normas e princípios constitucionais postos na Carta Magna, de que a União Federal, representando a República Federativa do Brasil, celebre tratados internacionais concedendo validamente isenções de tributos estaduais.

Pesquisando diversos juristas brasileiros que discorrem sobre a questão, emergem dois entendimentos totalmente antagônicos. A primeira corrente é no sentido de que a União não pode celebrar tratado internacional concedendo isenção de tributo estadual, pois embora seja o ente político competente para, através do Presidente da República, com o aval do Congresso Nacional, obrigar a Nação nos tratados internacionais, não pode haver afronta ao texto constitucional e este veda a concessão de isenções heterônomas, conforme expressamente estabelecido no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal. Assim, eventual tratado internacional firmado em tais termos, acabaria por violar dispositivo constitucional e seria considerado inconstitucional, não surtindo efeitos no país.

A segunda corrente, por sua vez, afirma a possibilidade de ser celebrado tratado internacional pela União concedendo isenção de tributo estadual, sem que haja afronta ao texto constitucional, tendo em vista que o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal estabelece vedação que se aplica somente à União enquanto

pessoa política de direito interno e não enquanto pessoa jurídica de direito público internacional, representando a República Federativa do Brasil.

Mediante a análise dos argumentos que embasam os dois entendimentos acima explicitados, este trabalho pretende demonstrar a viabilidade da União, enquanto pessoa jurídica de direito internacional, representando a República Federativa do Brasil, no âmbito dos tratados internacionais, conceder validamente isenções de tributos estaduais, não obstante a existência de expressa vedação constitucional para a concessão de isenções heterônomas (artigo 151, inciso III, da Constituição Federal), assim entendidas aquelas concedidas por um ente político que não seja o titular da competência tributária para instituir o tributo objeto da isenção.

Para tanto, é necessário analisar a questão da prevalência dos tratados e das convenções internacionais sobre a legislação tributária interna, considerando que o artigo 98 do Código Tributário Nacional expressamente consagra a superioridade dos tratados internacionais perante o ordenamento jurídico-tributário interno. Da mesma forma, é importante o exame do princípio federativo brasileiro e do princípio da soberania. Há que se diferenciar a União agindo no plano internacional, em nome da República Federativa do Brasil, dotada de soberania, que não se confunde com a União enquanto ente político interno, dotado de autonomia, ao lado dos demais entes políticos componentes da federação brasileira.

Por fim, para que seja estabelecido, com clareza, qual o alcance da vedação constitucional à concessão de isenções heterônomas consubstanciada no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988, é também necessário conhecer o entendimento jurisprudencial brasileiro acerca do tema. Portanto, de suma relevância conhecer a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça frente à questão, uma vez que eventuais lacunas e omissões do legislador ou a correta exegese dos comandos jurídicos existentes acerca de tal tópico serão resolvidas, invariavelmente, em sede de demandas judiciais.

2. A PROBLEMÁTICA DA HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Clóvis Beviláqua conceitua o tratado internacional como sendo "um ato jurídico, em que dois ou mais Estados concordam sobre a criação, modificação ou extinção de um direito"¹. Para José Francisco Rezek, o tratado internacional é "um acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos"².

Por sua vez, Valério de Oliveira Mazzuoli define tratado internacional como sendo "um acordo formal de vontades, concluído entre Estados ou Organizações interestatais entre si, regido pelo direito das gentes e destinado a produzir, imprescindivelmente, efeitos jurídicos para as partes contratantes"³. O citado autor destaca que os tratados internacionais representam a fonte mais segura e concreta das relações entre os sujeitos do Direito Internacional Público, regulando diversas e importantes matérias, exercendo no plano do Direito Internacional funções semelhantes as leis (tratados-normativos) e aos contratos (tratados-contrato) no plano do Direito interno, regulamentando uma imensa gama de situações jurídicas.

Através dos tratados internacionais duas ou mais pessoas de direito público internacional manifestam formalmente suas vontades, visando produzir efeitos jurídicos, impondo uma conduta única para o atendimento de pontos de interesse comum. Devem ser sempre celebrados por escrito e deles emerge a norma jurídica internacional, respaldando as relações entre as partes signatárias. São instrumentos introdutórios de normas, uma vez que, a partir da sua promulgação e respectiva publicação, criam direitos e deveres, passando a produzir efeitos jurídicos.

1 BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito Público Internacional**, v.I. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1911, p.45.

2 REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.21.

3 MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p.205.

Quanto à obrigatoriedade e cumprimento dos mesmos, cumpre destacar entre as normas de Direito Internacional, a primazia do princípio *pacta sunt servanda*, consagrado no artigo 26 da Convenção de Viena de 1969 como o princípio fundamental do Direito dos Tratados. Betina Trieger Grupenmacher, discorrendo sobre o tema, registra:

Os tratados internacionais obrigam por si mesmos, em virtude do princípio *pacta sunt servanda* que determina que os tratados concluídos devem ser cumpridos. O princípio *pacta sunt servanda* constitui-se no fundamento dos tratados internacionais, do qual as partes envolvidas extraem sua obrigatoriedade.⁴

No que diz respeito à forma como os tratados internacionais se integram à legislação dos Estados, existem duas teorias: a monista e a dualista. De acordo com a primeira, o tratado internacional, assim que firmado começa a fazer parte do ordenamento jurídico do Estado contratante. Uma vez concluído o rito formal para que o tratado adquira vigência, incorpora-se ao direito interno e pode ser invocado como fundamento de direitos e obrigações. O monismo jurídico vê o direito como uma unidade, um sistema, que é integrado tanto pelo direito internacional quanto pelo direito interno.

Pela teoria dualista, os tratados internacionais não podem irradiar efeitos na ordem jurídica interna enquanto a ela não forem formalmente incorporados, por meio de alguma espécie legislativa, seja lei, decreto legislativo, regulamento, etc. Para os adeptos do dualismo, não se pode dizer que o tratado internacional cria, propriamente, o direito internacional, pois este somente surgirá quando o Estado legislar adotando o tratado, ou seja, depende de um ato específico. Pode-se dizer que os preceitos do tratado integram uma ordem jurídica distinta e necessitam ser convertidos em normas internas para passarem a compor o direito interno.

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

O Direito Constitucional brasileiro adota a teoria dualista. Assim, as normas contidas nos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil não se tornam automaticamente eficazes na ordem jurídica interna, pois para que irradiem efeitos no âmbito interno devem ser ratificadas pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo.

A competência para firmar tratado internacional é da República Federativa do Brasil, através da União, sendo esta representada pelo Presidente da República. Conforme o artigo 21, inciso I da Constituição Federal, “compete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”. Por sua vez, segundo o artigo 84, inciso VIII da Carta Magna, “compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

Uma vez firmados, os tratados internacionais devem ser referendados pelo Congresso Nacional, a fim de serem incorporados ao ordenamento jurídico interno, conforme o artigo 49, inciso I, da Carta Magna, que estabelece: “É da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. Assim, de acordo com a sistemática adotada pela Constituição Federal de 1988, ao Poder Executivo cabe a negociação, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados, ao passo que ao Congresso Nacional incumbe, exclusivamente, apreciar e referendar os tratados internacionais em que o Brasil seja parte e que representem compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Betina Treiger Gruppenmacher, referindo o entendimento de Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier acerca da intervenção do Congresso Nacional no procedimento de celebração dos tratados, afirma:

Assiste razão aos citados autores, ao afirmarem que o referendo não “transforma” o tratado em direito interno, apenas autoriza o Presidente da República a ratificá-lo. Trata-se de “controle prévio” e não de “ordem de execução produtora de normas jurídicas internas por reenvio receptício às normas internacionais constantes dos tratados. Assim, antes da ratificação, por decorrência do princípio da separação dos poderes e para a plena

realização do ideal democrático, deve o Congresso Nacional, órgão representativo do povo, a quem o poder pertence, manifestar-se, autorizando ou não, o Presidente da República a ratificar o tratado.⁵

Roque Antônio Carrazza⁶, ao discorrer sobre o tema, registra que para os tratados internacionais se incorporarem ao ordenamento jurídico interno é necessário que o Estado brasileiro manifeste a vontade de inovar a ordem jurídica através da conjugação de vontades dos Poderes Executivo (que firma o tratado) e Legislativo (que o ratifica). Isto porque o Estado brasileiro não é apenas o Executivo. O Estado brasileiro se representa, no concerto das Nações, pelo Executivo, mas delibera mediante harmônica atuação deste com o Legislativo. Refere, ainda, que é vedado ao tratado derogar norma constitucional, sendo inadmissível a prevalência de tratado internacional contra o texto expresso da Constituição ou contra os princípios que ela incorpora. Assim, será inconstitucional o decreto legislativo que ratificar tratado internacional que afronte a Carta Magna. Todavia, sendo compatível com a Constituição, o tratado internacional, uma vez ratificado passa a fazer parte do nosso sistema normativo.

Na lição de Valério de Oliveira Mazzuoli⁷, o Congresso Nacional materializa o que ficou resolvido sobre os tratados, acordos ou atos internacionais através elaboração de um decreto legislativo (espécie normativa prevista no artigo 59, inciso VI, da Constituição Federal), que aprova o tratado no plano interno e, ato contínuo, autoriza o Presidente da República a ratificá-lo. Assim, para que os tratados, acordos ou convenções internacionais sejam incorporados ao ordenamento jurídico interno, necessitam a prévia aprovação do Poder Legislativo. Todavia, não é com a edição do decreto legislativo que os tratados passam a ter vigência no ordenamento jurídico interno brasileiro, o que somente ocorre com a posterior ratificação e promulgação pelo Presidente da República.

5 **Ibidem**, pp.74-75.

6 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ªed. São Paulo: Malheiros, 1997. p.155.

7 MAZZUOLI, **op.cit.**, pp.379-389.

Esclarece, o mesmo autor, que a competência *ad referendum* do Congresso está limitada à aprovação ou rejeição do texto convencional, não se admitindo qualquer interferência no seu conteúdo. Ressalta que embora o Congresso não possa apresentar emendas, pode apresentar reservas.

Mazzuoli⁸ refere também que a Constituição de 1988 disciplinou apenas as duas primeiras etapas do processo de conclusão dos acordos internacionais, a celebração (artigo 84, inciso VIII) e a aprovação pelo Congresso (artigo 49, inciso I). Já as fases subsequentes, quais sejam, a *ratificação* e a *troca* ou *depósito* dos instrumentos não foram disciplinadas no texto constitucional. Todavia, isso não leva a conclusão de que com a aprovação pelo Congresso o tratado já estaria apto a gerar efeitos internamente, o que somente ocorre após a ratificação, porque a vigência interna depende da anterior vigência internacional, só alcançada através da ratificação. Finaliza destacando que grande parte da doutrina afirma, equivocadamente, que o Congresso Nacional *ratifica* tratados. Mas é preciso diferenciar: a *aprovação* pelo Congresso não se confunde com a *ratificação* pelo Presidente da República (Chefe do Poder Executivo), ato sem o qual não há que se falar em tratado válido para obrigar a Nação, seja interna ou internacionalmente.

Feitas tais considerações acerca da celebração dos tratados e da sistemática para a incorporação à ordem jurídica brasileira, cumpre analisar a posição hierárquica dos mesmos no ordenamento jurídico pátrio.

Há diversos dispositivos constitucionais acerca do relacionamento do Brasil com a ordem internacional. Todavia, não encontramos nenhuma norma constitucional que disponha no sentido da prevalência e da superioridade hierárquica dos tratados sobre a legislação interna. Ou seja, nossa Carta Magna não estabeleceu, de forma clara, qual a posição hierárquica dos tratados perante o direito interno. Assim, a problemática acerca da hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro deve-se ao fato de não haver, na

8 *Ibidem*, pp.379-389

Constituição Federal de 1988, regras explícitas que indiquem de modo claro a relação entre o direito internacional e o direito interno.

Há referência constitucional no parágrafo único do artigo 4º da Carta Magna de que o Brasil buscará a integração econômica com os demais países da América Latina. Todavia, embora a norma aponte no sentido de que o constituinte pretendeu não apenas incentivar, mas sim conduzir em definitivo o Brasil para uma real integração com os demais países da América Latina, tal dispositivo, isoladamente, não é suficiente para o atingir plenamente o objetivo pretendido pelo legislador constituinte.

No entendimento de Valério de Oliveira Mazzuoli⁹, o artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal, ao dispor que "os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte" atribuiu a tais tratados um status supralegal.

Fazendo uma interpretação mais ampla do citado dispositivo constitucional, alguns doutrinadores, entre eles, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins¹⁰ entendem que inclusive o disposto nos tratados internacionais sobre matéria tributária seria acolhido pela Carta Magna, ao argumento de que a matéria tributária situa-se no cerne dos direitos e garantias, tal como disposto no artigo 150, *caput*, do texto constitucional e também porque a tributação atinge direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição de confisco.

A existência de norma constitucional que reconheça a primazia dos tratados é medida que se faz necessária para tornar efetivo o processo de integração econômica pelo Mercosul, tal como ocorre em relação à União Européia. Isto porque

9 **Ibidem**, pp.418-419.

10 BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**, 6ºvol., Tomo I, São Paulo: Saraiva, 1990, p.141 .

a solução para os conflitos que surgem entre tratado internacional e lei interna está, frequentemente, nas normas da Constituição de cada Estado.

Discorrendo sobre o assunto, Betina Treiger Grupenmacher¹¹ entende que devemos formular um conceito de soberania com significado que seja compatível com a importância dos pactos de integração internacional, dentro do cenário das comunidades internacionais. Isto porque este cenário impõe normas constitucionais que permitam ao Estado brasileiro dele participar sem abrir mão de sua soberania, conferindo-lhe condições para a plena integração. Assim, é realmente imperativa a inclusão de norma no texto constitucional que reconheça aos tratados superior hierarquia sobre as leis.

Refere ainda a citada autora que diante da importância e do peso que os pactos de integração internacional assumem e considerando o contraste que hoje existe nesta matéria entre a Constituição do Brasil, com a da Argentina e a do Paraguai, nossos parceiros no Mercosul, nos quais há regra constitucional expressa que abre espaço à supranacionalidade dos tratados internacionais perante o ordenamento interno, torna-se imperiosa a inclusão de dispositivo de semelhante teor em nosso texto constitucional.

Por oportuno, cumpre transcrever parte do artigo 75, inciso 22, da Constituição da Argentina, que reconhece a superioridade dos tratados sobre a lei interna:

Artigo 75 - Corresponde ao Congresso:

.....
 22. Aprovar ou reprovar tratados concluídos com as demais nações e com as organizações internacionais e os convênios com a Santa Sé [...] Os tratados e convênios têm hierarquia superior às leis [...] Os demais tratados e convenções sobre direitos humanos, logo depois de serem aprovados pelo Congresso, necessitarão do voto de dois terços da totalidade dos membros de cada câmara para gozar de hierarquia constitucional. (tradução livre)

No mesmo sentido, dispõe a Constituição paraguaia, nos seus artigos 137 e 141:

11 GRUPENMACHER, **op. cit.**, p.79.

Artigo 137 - da Supremacia da Constituição

A lei suprema da República é a Constituição. Esta, os tratados convênios e acordos internacionais, aprovados e ratificados, as leis ditadas pelo Congresso e outras disposições jurídicas de hierarquia inferior, que forem sancionadas, integram o direito positivo nacional na ordem de preferência enunciada.

(tradução livre)

.....
Artigo 141 - dos tratados internacionais

Os tratados internacionais validamente celebrados, aprovados por lei do Congresso, e cujos instrumentos de ratificação foram trocados ou depositados, formam parte do ordenamento jurídico interno com a hierarquia que determina o artigo 137.

(tradução livre)

Portanto, como conclui Betina Treiger Grupenmacher¹², a inserção de dispositivos nas Constituições dos Estados consagrando a prevalência dos tratados internacionais é medida necessária para facilitar o cumprimento de decisões que são tomadas em nível externo pelos países, sobretudo numa época de globalização em que se intensificam cada vez mais as relações internacionais sobre as mais variadas questões. No caso do Brasil, diante da ausência de determinação constitucional acerca da prevalência de uma norma sobre a outra, eventual conflito normativo será solucionado através dos princípios de hermenêutica jurídica.

Valério de Oliveira Mazzuoli¹³, abordando a questão, refere que apesar da Constituição Brasileira não prever, com clareza qual a posição hierárquica dos tratados diante do ordenamento jurídico interno, deixando tal incumbência para a doutrina e para jurisprudência pátrias, o Supremo Tribunal Federal, desde 1977, após o julgamento do RE 80.004/SE, passou a adotar o critério *lex posteriori derogat priori*, ou seja, o tratado, uma vez formalizado, passa a ter força de lei ordinária, podendo revogar as disposições em contrário ou ser revogado diante de lei posterior. Refere o citado autor:

Deixando de lado antigos precedentes de que leis internas não podem revogar tratados anteriormente concluídos, o STF preferiu ater-se à noção de que não há prevalência hierárquica entre tratados internacionais e leis internas e, sendo assim, um compromisso internacional poderia ver-se revogado, sem maiores consequências, no plano do Direito interno, por

12 **Ibidem**, pp.79-80

13 MAZZUOLI, **op.cit.**, pp.406-407.

legislação ordinária posterior. (...) Não se ateve o Tribunal ao fato de que os tratados internacionais têm sua fórmula própria de revogação, que é a denúncia, nem mesmo de que o descumprimento interno de um compromisso assumido externamente acarreta responsabilidade internacional do Estado, além de outras graves consequências no plano da política externa.¹⁴

Valério de Oliveira Mazzuoli¹⁵ adota, portanto, a teoria monista, sustentando que o Direito Internacional Público tem absoluta primazia sobre o direito interno estatal, de forma que os tratados ratificados pelo Brasil seriam dotados de um *status* hierárquico superior a toda a legislação doméstica brasileira. Ou seja, uma vez publicados, os tratados passariam a ter força normativa no ordenamento jurídico interno, revogando as disposições ordinárias em contrário e devendo ser observados pelas leis posteriores. Essa prevalência do tratados internacionais sobre as leis nacionais decorreria não da sua posterioridade ou especialidade e sim em decorrência do seu caráter supralegal, que impediria a revogação por lei posterior ou especial. De acordo com este entendimento, a lei interna posterior é inválida e ineficaz em relação ao tratado anteriormente firmado, de forma que os tribunais pátrios deveriam abster-se de aplicar tal lei enquanto o tratado internacional vincular o Estado. Segundo o autor, a teoria monista foi expressamente reconhecida em matéria tributária, através do artigo 98 do Código Tributário Nacional, dispositivo legal que será objeto de análise no capítulo a seguir.

14 **Ibidem**, p.408.

15 **Ibidem**, pp.431-432.

3. ANÁLISE DO ARTIGO 98 DO CTN - PREVALÊNCIA DOS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA

Os tratados internacionais possuem estrita ligação com o campo do direito tributário, o que pode ser evidenciado, por exemplo, nos mecanismos estabelecidos para evitar a dupla tributação internacional de rendimentos, bem como nos acordos firmados entre diversos países para a redução ou exclusão dos ônus tributários no comércio internacional.

Especificamente no que diz respeito à matéria tributária, o Código Tributário Nacional dispõe no artigo 98 que *"os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha"*. A doutrina e a jurisprudência questionam a constitucionalidade do citado dispositivo legal, muitos sob o argumento de que não é atribuição constitucional da lei complementar dispor sobre hierarquia normativa. Neste sentido, Luciano da Silva Amaro refere:

O artigo 98 do Código Tributário Nacional seria inútil, porque de um lado lhe faleceria aptidão para impor o primado dos tratados e, de outro, também lhe seria negada valia para explicitar a necessidade de harmonizar-se a lei interna (enquanto norma geral) com a disciplina do tratado (enquanto norma

especial), uma vez que essa harmonização não depende do preceito inscrito naquele dispositivo legal.¹⁶

Para Roque Antônio Carrazza¹⁷, afigura-se inconstitucional o artigo 98 do Código Tributário Nacional ao dispor que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha", uma vez que a fonte primária do Direito Tributário não é o tratado internacional, mas o decreto legislativo do Congresso Nacional que o ratifica. Isto porque o tratado é apenas o pressuposto necessário e suficiente para que o decreto legislativo inove, em caráter inaugural, a ordem jurídica interna.

Ainda, segundo o citado autor, se é certo que os decretos legislativos que ratificam os tratados internacionais incorporam-se ao Direito interno brasileiro, não é menos certo que quando isto acontece, alojam-se no mesmo patamar hierárquico das leis *lato sensu* (leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias e resoluções), pois inexistente supremacia jurídica dos decretos legislativos que ratificam tratados internacionais sobre as leis federais, estaduais, municipais ou distritais. Desta forma, podem sim ser revogados ou modificados pela legislação interna que lhes sobrevenha.

Aliomar Baleeiro¹⁸ entende que o artigo 98 do Código Tributário Nacional traduz expressamente a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁹, sempre houve o entendimento de que as normas sobre vigência, interpretação e aplicação da legislação tributária são normas gerais de direito tributário, de observância obrigatória pela União, Estados e Municípios. Assim, o artigo 98 do Código Tributário Nacional, situado exatamente no capítulo que trata dessas matérias, está

16 AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 4a ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.174.

17 CARRAZZA, **op. cit.**, pp. 157-158.

18 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro : Forense, 2000, p.639.

19 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Tratados internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal de 1988**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº59, jan./mar. 1992, p.186.

perfeitamente harmonizado com a Constituição Federal de 1988, pois contém uma norma geral acerca da aplicação dos tratados internacionais em face da lei interna.

Hugo de Brito Machado²⁰ afirma que há evidente impropriedade terminológica na disposição legal em questão. Isto porque um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, a lei interna com ele incompatível estará estabelecida, em pleno vigor. O que o CTN pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior.

No entendimento de Ives Gandra Martins, a norma complementar tributária é uma "norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles"²¹. Desta forma, o preceito contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional estaria em consonância com as regras de direito internacional Público que não aceitam que uma parte invoque as disposições de seu direito interno para justificar o não cumprimento de um tratado, consagrando a primazia do direito externo sobre o interno. Na prática, a norma em questão permite que o Brasil preserve os compromissos internacionais assumidos em matéria tributária, impedido que sejam suspensos por lei ordinária no âmbito interno.

Pode-se dizer que a vertente majoritária da doutrina brasileira sustenta a constitucionalidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que o dispositivo legal consagrou o princípio da superioridade do Direito Internacional Convencional sobre o Direito Interno. De fato, não faria sentido o Brasil ratificar tratados junto aos demais Estados, introduzindo-os validamente no ordenamento jurídico por ato do Congresso, se o acordo viesse a ser frustrado por modificações

20 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pp.558-559.

21 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1982, p.85.

ocorridas no direito interno, sem que tenha havido expressa intenção dos legisladores de tornar nulo esse tratado.

No que diz respeito ao entendimento jurisprudencial acerca da revogabilidade dos tratados internacionais pela lei interna, como já visto na capítulo anterior, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a questão no RE nº 80.004, firmou posição no sentido da inexistência da supremacia das normas da Convenção de Genebra sobre Decreto-Lei posterior (DL nº 427/69) ao entendimento de que as normas provenientes dos tratados ostentam hierarquia equivalente às leis ordinárias, razão pela qual podem ser derogadas pelas que forem supervenientes. Acerca da inderrogabilidade por norma externa, reconheceram que, de fato, no âmbito internacional os compromissos externos só podem ser extintos nas formas próprias ditadas pelo Direito Internacional. Todavia, decidiram que a lei posterior, em tal caso, não revoga, em sentido técnico, o tratado, senão que lhe afasta a aplicação. A partir do referido julgamento, consolidou-se, na jurisprudência, o entendimento que valoriza as normas mais recentes, estabelecendo o sistema paritário, aceitando com naturalidade a suspensão das normas de origem externa por simples lei ordinária.

No entanto, conforme salienta Daniela Ribeiro de Gusmão²², o entendimento explicitado pela Corte Suprema não é aplicável ao Direito Tributário, que possui autonomia suficiente para estabelecer regra específica no que diz respeito aos tratados internacionais. Assim, em face da existência do artigo 98 do Código Tributário Nacional, norma reguladora infraconstitucional, a jurisprudência pátria tem reconhecido estabilidade aos tratados tributários, garantindo a eficácia das normas de origem externa.

Percebe-se uma certa preocupação com a estrita observância do conteúdo do dispositivo em questão, que se revela em inúmeros julgados que outorgam estabilidade jurídica aos acordos internacionais tributários, prestigiando a

22 GUSMÃO, Daniela. **A concessão pela União de isenções relativas a tributos estaduais e municipais: possibilidade no âmbito dos tratados internacionais.** Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, nº68, jan./fev. 1999, p.37.

supremacia dos tratados no direito brasileiro sobre as demais normas. Neste sentido, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.089-1, em que foi Relator o Ministro Francisco Rezek, assim restou decidido:

No âmbito tributário, o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar prevista no artigo 146 da CF estabelece, no artigo 98, limitação ao exercício das competências das entidades tributantes, vedando-lhes a edição de normas conflitantes com as dos tratados.²³

Da mesma forma, prestigiando as normas de origem internacional, garantindo a eficácia das mesmas em compromissos externos a que se obrigou o Estado brasileiro em matéria de tributos, podemos citar as Súmulas 134 e 575 do Supremo Tribunal Federal, a Súmula 71 do Superior Tribunal de Justiça e a Súmula 139 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Diante de tudo, concluí-se que realmente a hierarquia normativa é matéria que deve ser disciplinada pelo texto constitucional, sendo que a Constituição Federal omitiu-se quanto a tal questão. Todavia, pela aplicação do critério da especialidade, numa situação de conflito, em matéria tributária, deve prevalecer o direito internacional sobre o direito interno, pois o tratado é lei especial que prevalece sobre a norma interna geral.

Assim, na realidade, o artigo 98 do Código Tributário Nacional não contém regra acerca da superioridade hierárquica dos tratados, pois a matéria, efetivamente, deve ser enfrentada em sede constitucional. Todavia, apesar do legislador complementar não ter atribuição para dispor sobre hierarquia normativa, ao descrever o citado preceito legal, estabeleceu regra acerca da aplicação do tratado em detrimento da lei interna diante de um eventual conflito entre ambas, fixando norma geral acerca da aplicação da lei tributária, no caso, aplicação dos tratados internacionais em face da lei interna. Portanto, não padece de qualquer

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.089-1. Relator Ministro Francisco Rezek. Publicado no DJ em 1º de outubro de 1996. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 19 jun. 2015.

inconstitucionalidade. Neste sentido, acertadamente, se posiciona Betina Treiger Grupenmacher.²⁴

Segundo Valério de Oliveira Mazzuoli, a compatibilização do artigo 98 do Código Tributário Nacional com o sistema jurídico-tributário brasileiro nunca ocorreu de forma tranquila. Todavia, o dispositivo traduz o entendimento de que o tratado internacional em matéria tributária acaba por derrogar a legislação tributária anterior incompatível e está acima da legislação tributária posterior. Esta última, apesar de existir, não encontra nem eficácia nem aplicabilidade, uma vez que se encontra barrada pelo tratado, que lhe é superior. Explica o autor:

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, o qual tem a obrigação de cumprir e fielmente executar aquilo que pactuou no cenário internacional. A vantagem do referido art.98 é ter deixado claro que nenhuma legislação contrária ao tratado anteriormente firmado e em vigor no Brasil poderá ser aplicada sem antes se proceder à denúncia do instrumento convencional, caso esse já não mais satisfaça os interesses nacionais.²⁵

Ricardo Lobo Torres, ao comentar o artigo 98 do Código Tributário Nacional refere que “não se trata, a rigor, de revogação da da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado”²⁶.

Assim, não haveria conflito conflito entre o artigo 98 do Código Tributário Nacional e o texto constitucional. A constitucionalidade do dispositivo legal em comento é reafirmada pela seu *status* de lei complementar, de acordo com próprio artigo 146, inciso III, da Carta Magna, segundo o qual cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Trata-se, portanto de lei complementar, qual seja, o artigo 98 do Código Tributário Nacional, em

24 GRUPENMACHER, **op. cit.**, pp.114-115.

25 MAZZUOLI, 2015, **op. cit.**, pp.435-436

26 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Renovar, 2000, p.45.

decorrência da competência que lhe foi reservada no próprio plano constitucional, vinculando o legislador ordinário ao cumprimento dos tratados celebrados pela República Federativa do Brasil e em vigor na nossa ordem jurídica interna.

4. PRINCÍPIO FEDERATIVO, AUTONOMIA INTERNA DOS ENTES POLÍTICOS E NATUREZA JURÍDICA DA UNIÃO

Para bem abordar o tema acerca das normas de índole internacional que estabelecem isenções fiscais de tributos de competência dos Estados-membros, é também necessária uma análise do modelo federativo brasileiro. Isto porque no Sistema Tributário brasileiro, por se tratar de um Estado Federal, as dificuldades a serem superadas no processo de integração econômica do Mercosul, envolvem não somente as relações diretas com outros países, mas também as relações internas, em consequência do poder tributante dos estados e municípios, previsto na Constituição Federal.

O Estado Brasileiro é um Estado Federal, sendo que o princípio federativo vem consagrado no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, que prescreve:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Ao discorrer sobre a repartição das competências na federação brasileira, José Afonso da Silva refere que “a Constituição de 1988 estruturou um sistema que combina competências exclusivas, privativas e principiológicas com competências comuns e concorrentes, buscando reconstruir o sistema federativo segundo critérios de equilíbrio ditados pela experiência histórica”²⁷.

É inegável que o princípio federativo interfere com o tema das isenções e demais exonerações tributárias, tanto no âmbito interno quanto externo. Conforme Aliomar Baleeiro²⁸, se no plano interno a forma federal de Estado traz, como consequência, o fenômeno das isenções convenientes, cria, no plano externo, a questão acerca da autonomia dos Estados-membros frente aos atos e convenções internacionais firmados pela União. Assim, interessa discutir as implicações que o federalismo acarreta para a formação de um mercado comum entre os Estados da América Latina.

No que diz respeito à natureza jurídica do Estado Federal, divergem os doutrinadores. Segundo a doutrina de Hans Kelsen, nele coexistem três ordens jurídicas distintas, quais sejam, uma ordem jurídica central, que forma uma comunidade jurídica parcial e ordens jurídicas locais, consubstanciadas nos Estados-membros. O Estado Federal é o somatório dessas ordens jurídicas parciais,

27 SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.481.

28 BALEEIRO, **op. cit.**, p.639.

formando a comunidade jurídica total. Roque Antônio Carrazza²⁹ afirma que a Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros). Nela, os Estados federados, sem perderem suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de Estados. A mais relevante delas é a soberania.

A República Federativa do Brasil possui como um de seus alicerces básicos o da soberania, elemento que se atribui somente aos sujeitos de direito internacional. Segundo Darcy Azambuja³⁰, a soberania revela-se sob duas formas: externa, que é a possibilidade de independência nas relações, de um Estado com outros Estados, em completa igualdade, celebrando e desenvolvendo acordos e compromissos; interna, que consiste na capacidade que tem cada país de diferenciar-se pelo seu povo, governo e, principalmente, na capacidade para produzir e impor vínculos jurídicos nos estritos limites de seu território, com absoluta autonomia dos comandos de seu próprio direito, exercendo poder de império sobre pessoas e bens.

Num Estado federal soberano como o Brasil, a competência para emitir normas jurídicas internamente apresenta-se de forma descentralizada, composta por vários núcleos de poder, dos quais emanam diversos comandos normativos autônomos, distribuídos de forma regional. Todavia, quem atua no plano internacional com soberania é o Estado Federal e não os Estados federados ou os Municípios. Os tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, não se limitam somente à esfera federal, pois na verdade são atos de soberania externa, praticados pelo Estado brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que se vê a União como órgão de soberania interna. Os Estados-membros, embora conservem sua autonomia nas relações internas, não têm personalidade internacional, não possuem, igualmente, soberania, pois soberano é o Estado brasileiro.

29 CARRAZZA, **op. cit.**, p.84.

30 AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 5ª ed. Porto Alegre: Globo, 1969, p.25.

No sistema jurídico brasileiro, temos a figura do Estado Federal (República Federativa do Brasil) dotado de soberania, com personalidade jurídica de direito internacional representando a ordem jurídica global, convivendo harmonicamente com as ordens jurídicas parciais, quais sejam, a central, da União e as periféricas, dos Estados-membros.

Dentro do Estado Federal, a União e os Estados-membros, ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico, em razão da discriminação das competências expressa no texto constitucional. Isto quer dizer que as leis federais (da União) e as leis estaduais (dos Estados-membros) ocupam o mesmo nível, ou seja, umas não preferem as outras, pois todas encontram campos de atuação exclusivos e discriminados. Apesar dessa igualdade jurídica, não significa que tais entes se confundam, mas sim que suas atribuições, que são diversas, correspondem a feixes de competência postos em atuação mediante princípios e normas estabelecidos na Carta Magna.

Da lição de José Afonso da Silva³¹ se extrai que as diferenças não estão nos níveis hierárquicos que ocupam, mas sim nas competências distintas que receberam da Constituição Federal. Portanto, o que há para cada uma destas entidades políticas são campos de ação autônomos e exclusivos, expressamente traçados no texto constitucional que não podem ser alterados por outra lei. Pode-se dizer que a Constituição Federal delimitou o campo tributável das pessoas políticas (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) que possuem competência tributária para a instituição de tributos, atribuindo, privativamente, uma parte a cada um dos entes políticos componentes da Federação. Somente se pode atribuir competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, porque tal competência só pode ser exercida através da lei, ou seja, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena.

31 Silva, **op.cit.** pp.481-484.

No Sistema Tributário Brasileiro, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem faixas tributárias privativas, pois as normas constitucionais que discriminam as competências tributárias habilitam a pessoa política contemplada a criar determinado tributo e, ao mesmo tempo, proíbem as demais de virem a instituí-lo.

José Afonso da Silva³², ao discorrer sobre a discriminação constitucional das rendas tributárias no federalismo brasileiro, esclarece que a Constituição adotou uma discriminação exaustiva, integral e completa, contemplando rígida e taxativamente as quatro entidades autônomas da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), conferindo a cada uma delas competência expressa para instituir impostos e taxas, estabelecendo, assim, a privatividade tributária.

Assim, a competência constitucional tributária é de ordem pública e indelegável, sendo que uma pessoa política não pode usurpar a competência tributária alheia, nem consentir que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política. A criação de um tributo por pessoa jurídica incompetente acaba por violar norma constitucional. Cada entidade tributante deve restringir sua atividade tributária para a área que lhe foi constitucionalmente destinada, comportando-se nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída.

Ainda no que diz respeito ao princípio federativo, cumpre ressaltar a indissolubilidade da Federação brasileira, tal como estatuído no inciso I do parágrafo 4º do artigo 60 da Carta Magna, que proíbe, expressamente, proposta de emenda constitucional tendente à abolir a forma federativa de Estado. Trata-se de *cláusula pétrea* que não pode ser violada.

Como visto até agora, o Brasil é um Estado Federal soberano (República Federativa do Brasil) constituída pela união indissolúvel dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal (artigo 1º da Constituição Federal de 1988). É

32 *Ibidem*, pp. 733-734.

fundamental a noção de que a figura da República Federativa do Brasil não se confunde com a figura da União. Neste sentido, o artigo 18 da Carta Magna distingue os conceitos 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".

Como salienta Roque Antônio Carrazza³³, a partir da análise do texto constitucional podemos deduzir que a União consiste em pessoa jurídica de direito público, fruto da aliança dos Estados-membros que, conjugados, formam o Estado brasileiro. Porém, como a figura da União pode ser vista sob dois prismas, devemos examinar o que ela representa no plano interno e também no plano internacional.

Esclarece o citado autor que no plano interno, a União é um ente federativo, pessoa política autônoma, assemelhando-se aos Estados-membros, com atribuições privativas estabelecidas no texto constitucional, tais como aquelas estatuídas nos artigos 21, 34, 145, 153 e 154, agindo como ordem jurídica parcial. Já no plano internacional, a União representa a totalidade do Estado brasileiro em nome da República Federativa do Brasil, agindo dotada de soberania, desfrutando da personalidade de direito internacional, expressando uma ordem jurídica global. Neste sentido, o artigo 21, inciso I, da Constituição Federal de 1988 estabelece que "compete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais".

Desta forma, é o Estado brasileiro como um todo (União, Estados e Municípios) que figura como celebrante de um acordo internacional. Todavia, o ente que possui capacidade política internacional e soberania diante de Estados estrangeiros, sendo assim competente para manifestar-se em nome da Federação é a União.

Portanto, pela leitura do artigo 21, inciso I, da Constituição Federal de 1988, podemos concluir que o sistema constitucional brasileiro veda a possibilidade dos Estados-membros celebrarem tratados ou convênios com Estados estrangeiros, pois

33 CARRAZZA, *op. cit.*, p.97.

são entes políticos internos, dotados de autonomia mas desprovidos de soberania, não sendo reconhecidos pela ordem jurídica internacional.

5. O ARTIGO 151, INCISO III, DA CF/88 - VEDAÇÃO DA CONCESSÃO DE ISENÇÕES HETERÔNOMAS

Após já terem sido abordados os temas da problemática da hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento jurídico pátrio e das conseqüências jurídicas inerentes à adoção do princípio federativo, a questão das isenções de tributos estaduais como objeto de tratados internacionais implica, em especial, na análise do artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

É inegável que o poder de isentar guarda estrita relação com o poder de tributar. Leciona José Souto Maior Borges: " O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim, como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha"³⁴.

O artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988 ao prescrever que " é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios", proíbe a concessão de isenção heterônoma, qual seja, aquela concedida por ente político que não seja o titular da competência tributária para instituir o tributo objeto da isenção. O citado dispositivo constitucional se fundamenta no princípio federativo, de modo a impedir que um ente político conceda isenção de tributo que não seja de sua competência. A vedação das isenções heterônomas pretende justamente evitar o conflito de competências e interesses entre os componentes da federação.

O parágrafo 2º do artigo 19 da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69 estabelecia que "a União, mediante lei complementar e atendendo ao relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenção de impostos estaduais e municipais". Portanto, a Carta Magna de 1967 previa expressamente hipótese de concessão de isenção heterônoma, estabelecendo uma situação de autolimitação da competência tributária, através de uma limitação heterônoma ao poder de tributar.

34 BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2ª ed. São Paulo. Sugestões Literárias: 1980, p.2.

Conforme explica Roque Antônio Carrazza³⁵, o aludido dispositivo constitucional, que concedia à União competência excepcional para isentar de impostos estaduais e municipais, determinava um comando negativo aos governos locais, regulando positivamente a competência da União. A isenção deveria sempre ser fundada em interesse social ou econômico nacional, sendo que os Estados-membros e Municípios não possuíam, assim como hoje, competência para determinar a existência de interesse social ou econômico nacional relevante.

Segundo o mesmo autor, perante o texto constitucional anterior, a existência de "relevante interesse social ou econômico nacional" possuía o condão de afastar constitucionalmente as competências legislativas dos Estados-membros e dos Municípios, fazendo cessar, nesses casos, a competência tributária estadual e municipal. A norma contida no parágrafo 2º do artigo 19 da Constituição Federal de 1967 se fundamentava na premissa de que diante de uma situação considerada especial, sujeita à norma geral que causasse prejuízo ao interesse nacional, deveria existir o direito de aplicar a esta situação uma norma também especial.

Em face do que dispunha o texto constitucional anterior, permitindo expressamente a concessão de isenção heterônoma, bem como considerando a proibição trazida pela Carta Federal de 1988, dispondo expressamente o contrário (artigo 151, inciso III) e levando em conta que o artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece que "o sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969 e pelas posteriores", há diversos doutrinadores que entendem que a partir do início da vigência do novo sistema tributário nacional, não podem mais ser concedidas pela União novas isenções de tributos estaduais e municipais.

35 CARRAZZA, **op. cit.** , pp.470-471.

Há também o entendimento de que não foram recepcionadas pela nova ordem constitucional as isenções que já haviam sido concedidas pela União através de lei complementar, razão pela qual tais isenções concedidas antes do advento da atual Constituição perderam a validade. Portanto, a partir da entrada em vigor do novo sistema tributário nacional ficou restabelecida a incidência normal de tributos isentos até 1988.

O fundamento para tal entendimento é que a Constituição Federal de 1988 trouxe uma ampliação da autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de tal forma que a vedação contida no artigo 151, inciso III, da atual Carta Magna alcançaria as isenções heterônomas já concedidas pela União, pois se tais isenções não findassem, a autonomia total concedida aos entes políticos internos seria, em determinadas situações, uma autonomia somente parcial.

Neste sentido, Roque Antônio Carrazza³⁶ afirma que, efetivamente, perderam a validade as isenções de ICMS concedidas por meio de leis complementares ou equivalentes (Decreto-lei n° 406/68 etc.), antes do advento da atual Constituição, pois com o advento da Constituição Federal de 1988 somente foram recepcionadas as normas jurídicas que com ela não conflitavam. Os atos normativos que não encontraram fundamento de validade na atual Carta Magna deixaram de produzir efeitos a partir da entrada em vigor do novo sistema tributário nacional. Assim, as isenções de ICMS (à época, ICM) concedidas, desapareceram e somente poderão ser renovadas através de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Ainda, segundo o citado autor, somente os atos normativos que versavam acerca de isenções relacionadas com exportação de mercadorias que não fossem produtos industrializados continuaram encontrando respaldo na Constituição Federal de 1988, uma vez que a alínea "e" do inciso XII do parágrafo 2° do artigo 155 do atual texto constitucional permite que a União, através de lei complementar, conceda

36 **Ibidem**, pp.470-471.

isenções de ICMS sobre as exportações para o exterior de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de mercadorias que não forem produtos industrializados.

Também comentado a questão das isenções heterônomas., Luciano da Silva Amaro³⁷ refere que na Constituição anterior era permitido à União, mediante lei complementar, editada pelo aparelho legislativo federal em determinadas situações, dispor acerca de isenções de tributos estaduais e municipais, na forma do parágrafo 2º do artigo 19.

Esclarece o citado autor que a atual Carta Magna, embora tenha modificado a extensão de tal preceito, acaba por autorizar algo análogo, pois em situações mais estritas ainda, continua autorizando que lei complementar, elaborada pelo poder legislativo da União, possa excluir certas situações da incidência de tributo estadual ou municipal, tal como se infere do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "e", bem como do artigo 156, parágrafo 3º, inciso II.

37 AMARO, **op. cit.**, pp.175-176.

6. A PROBLEMÁTICA DA CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS NO PLANO INTERNACIONAL

A questão da vedação da concessão de isenções heterônomas, estabelecida no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988, é mais grave quando o problema emerge no plano internacional. Desta forma, cumpre indagar se diante do texto constitucional que veda expressamente a concessão de isenção heterônoma, pode a União celebrar um tratado internacional que implique em isenção de um determinado tributo de competência dos Estados-membros, tal como o ICMS.

É certo que o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988, ao vedar a concessão de isenções heterônomas impede que a União, **como ente federativo**, celebre tratado internacional concedendo benefícios fiscais de tributos que não estejam na sua esfera constitucional de competência tributária, sob pena de afronta ao princípio federativo consagrado pela Carta Magna, bem como de ofensa à tripartição constitucional de competências. Todavia o mesmo não se pode afirmar quando a União, **representando o Estado brasileiro** celebra um tratado internacional concedendo isenção de determinado tributo estadual ou municipal.

Isto porque no que diz respeito às relações internacionais, a União atua representando o Estado brasileiro e subscrevendo os tratados internacionais, pois os Estados-membros e Municípios não podem figurar como sujeitos desses instrumentos, uma vez que são pessoas políticas de direito público interno, desprovidas de soberania, sendo, portanto, desconhecidos pela ordem jurídica internacional.

Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁸ ensina que a limitação constitucional ao exercício da competência tributária estabelecida pelo artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988 deve ser vista como uma restrição à competência da União enquanto ordem jurídica parcial central, que não pode, nessa qualidade,

38 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p.191.

conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Devemos ter presente que quando a União celebra um tratado internacional está agindo como representante da Nação brasileira, agindo como ordem jurídica global e não como ente federativo representando a ordem jurídica parcial global.

Ainda discorrendo acerca do dispositivo constitucional em questão, Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁹ também ressalta que a vedação de isenção heterônoma no texto constitucional objetiva a manutenção da isonomia nas relações entre a União, Estados e Municípios e não a imobilização do Estado brasileiro no cenário internacional de forma a impedi-lo de empenhar validamente a sua palavra em tema tributário, sobretudo se considerado o atual estágio das experiências de integração econômica regional.

Betina Treiger Grupenmacher⁴⁰, tecendo considerações acerca do tema dos tributos estaduais e municipais como objeto dos tratados internacionais, assevera que a União, como representante do Estado brasileiro, ao concluir tratados internacionais, age em favor do interesse nacional e não em seu próprio benefício. Perante o "direito das gentes" a União atua em nome da nação brasileira e para o bem comum. Assim, ao conceder isenções de tributos de entes federativos parciais periféricos, a União o faz em benefício de todo o Estado brasileiro, não se podendo sobrelevar interesses meramente locais em detrimento do interesse nacional.

Necessário relembrar que o artigo 21, inciso I, da Constituição Federal de 1988 outorga à **União competência para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais**. Assim, somente a União, enquanto representante do Estado brasileiro, pode celebrar tratados internacionais, o que o faz por intermédio do Presidente da República, que tem, por força do artigo 84, inciso VIII, da Carta Magna, competência para subscrever tratados internacionais.

39 *Ibidem*, p.191

40 GRUPENMACHER, *op. cit.*, pp.127-128.

Não seria crível que um tratado internacional subscrito pelo Presidente da soberana República Federativa do Brasil deixasse de ser aplicado no plano interno ao argumento de que há conflito com interesses dos Estados e Municípios. De qualquer forma, o que restou avençado no plano internacional deve prevalecer, pois o descumprimento de cláusula constante de tratado internacional, além de gerar a responsabilização do Brasil no plano internacional, acarreta a desmoralização da Nação Brasileira por descumprimento do princípio "pacta sunt servanda".

Para aqueles que não consideram a distinção que há entre a União agindo internamente e a sua atuação no plano internacional na forma do artigo 21, inciso I, da Constituição Federal, ao isentar um tributo de competência estadual, ainda que no cenário externo, a União estaria violando o artigo 151, inciso III, da Carta Magna. Nesse sentido, manifesta-se Francisco Conte: "a União sob a égide da CF de 1988, não exhibe dignidade constitucional para, no âmbito de tratado internacional, deliberar sobre a concessão de isenções de tributos de competência impositiva dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios"⁴¹.

Dentre os autores que adotam o entendimento acima explicitado, há os que acreditam que o problema poderia ser solucionado mediante a aprovação da proposta de emenda constitucional que permitiria a concessão de isenções heterônomas em sede de tratados internacionais. Entre eles, Ives Gandra Martins⁴².

Valério de Oliveira Mazzuoli⁴³ destaca que já houve Proposta de Emenda Constitucional (PEC nº175/1995), que não vingou, no sentido da alteração do artigo 151, inciso III, da Constituição, que passaria a ter a seguinte redação:

“Art. 151 – É vedado à União:
[...]

41 CONTE, Francisco. **O tratado internacional e a isenção de tributos estaduais e municipais: breves reflexões**. Revista Dialética de Direito Tributário nº35, ago.1998, p.38 .

42 MARTINS, Ives Gandra. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997.

43 MAZZUOLI, **op. cit.**, pp.435-436

III – instituir isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.

Há também parte da corrente doutrinária que entende inaplicável o tratado firmado pela União em se tratando de isenções de tributos estaduais e municipais, mas aponta como solução ao impasse a convocação dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios para que se manifestem, aprovando a aplicação do tratado aos tributos de suas respectivas competências.

Luciano da Silva Amaro, ao criticar tal entendimento, ressalta: " 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 brasileira⁴⁴. Cumpre citar o entendimento do referido autor acerca da relação entre o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal e os tratados internacionais que versem acerca de tributos estaduais e municipais:

Não vemos no inciso III do art.151 nem nos demais preceitos constitucionais examinados fundamento que sustente a inconstitucionalidade, na matéria em causa, de tratados internacionais- que só a União tem autoridade para firmar, em nome do Estado brasileiro. Se a norma de um tratado afasta, reduz ou condiciona a aplicação de norma tributária estadual ou municipal, vale, pois, o preceito do tratado e não o da lei do Estado ou do Município. Não é válida a lei (estadual ou municipal) que pretender afastar as disposições do tratado; o tratado, por sua vez, *anterior ou posterior* à lei estadual ou municipal definidora da incidência, aplica-se às situações nele previstas, excepcionando, afastando ou limitando a aplicação da lei local.

O fundamento da prevalência da norma do tratado sobre a lei interna estadual ou municipal *não* é o *primado dos tratados* sobre a lei interna, mas a eficácia natural dos tratados, enquanto único modelo legislativo idôneo para firmar normas de conduta (e, portanto, também para revogá-las) entre o Estado brasileiro e outros Estados soberanos. Os tratados internacionais são atos de competência da União, única pessoa política a quem a Constituição confere poder de firmá-los. Os Estados-membros e os Municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso

Nacional, editando normas que integram o direito tributário *brasileiro* e não, restritamente, o direito sobre tributos *federais*.⁴⁵

44 AMARO, **op. cit.**, p.177.

45 **Ibidem**, p.178.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua vez, sustenta:

Quando o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de 'instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios' não está limitando a competência do Estado brasileiro de concluir acordos tributários que envolvam tributos estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67.⁴⁶

No mesmo sentido, Valério de Oliveira Mazzuoli:

Enfim, não se discute que a Constituição atribuiu *autonomia* aos Estados e Municípios para instituir determinados tributos. Contudo, autonomia não significa *soberania*. Esta é atributo da República Federativa do Brasil e não das entidades componentes da Federação, que não têm personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Daí a nossa conclusão, na esteira da doutrina mais abalizada e dos princípios regentes do Direito Internacional, no sentido de que as limitações ao poder de tributar só se aplicam às relações jurídicas internas da União, jamais às relações internacionais (estabelecidas por meio de tratados) das quais a República Federativa do Brasil é parte. Desta sorte, o Estado brasileiro não está impedido de concluir tratados com países versando tributos de competência de quaisquer dos seus componentes, seja a União, sejam os Estados ou os Municípios.⁴⁷

Outrossim, como bem lembra Betina Treiger Grupenmacher, "por razões de política fiscal internacional, muitos tratados estabelecem isenções nas importações e exportações, além de prever a atribuição de tratamento tributário idêntico ao similar nacional, afastando com isso privilégios e barreiras alfandegárias⁴⁸".

Registra a citada autora que pelo Tratado de Assunção firmado em 26 de março de 1991 entre a República Federativa do Brasil, República da Argentina, República do Paraguai e República Oriental do Uruguai para a formação de um mercado comum (MERCOSUL), comprometeram-se os Estados-Partes a suprimir barreiras alfandegárias e a não cobrar tributos dos produtos de cada um dos Estados signatários, se o mesmo tratamento fosse atribuído ao produto nacional. Foi

46 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Tratados Internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal do Brasil de 1988**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n° 59, jan./mar. 1992, pp.183-184.

47 MAZZUOLI, **op. cit.**, p.440

48 GRUPENMAGHER, **op. cit.**, p.125.

também estabelecido um programa de redução progressiva de tarifas, até ser alcançada a tarifa zero, a fim de facilitar e favorecer o intercâmbio comercial entre os países signatários.

Portanto, inegável que os Estados-Partes do Tratado de Assunção estabeleceram um sistema de isenções e benefícios fiscais a ser aplicado de forma simultânea nos países signatários, sendo que no âmbito interno brasileiro, alcança além da União, como ente federativo, os Municípios, os Estados-membros e o Distrito Federal.

Também lembra a referida autora o caso da Associação Latino-americana de Livre Comércio (ALADI) criada pelo Tratado de Montevideu em 1980, zona de livre comércio, em que os países signatários eliminaram os direitos alfandegários para facilitar a circulação recíproca de seus produtos. Tal tratado prevê, em seu artigo XXI, que em matéria tributária os produtos originários de um país signatário terão o mesmo tratamento que o similar nacional. Há ainda a Associação de Livre Comércio das Américas (ALCA), que implica na formação de uma zona de livre comércio com programa de liberação comercial com a eliminação de restrições tarifárias e não tarifárias.

Conforme bem colocado por Daniela Gusmão⁴⁹, caso adotado o entendimento de que a República Federativa do Brasil, representada pela União não pode conceder isenções de tributos estaduais e municipais ao firmar um tratado internacional, o Brasil restaria limitado a celebrar tratados exclusivamente em relação a tributos federais, limitação por demais excessiva nas relações de direito internacional. Da mesma forma, comprometeria a participação do Brasil no Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) e na Organização Mundial do Comércio (OMC), inviabilizando, ainda, iniciativas tais como a que permitiu a construção da Usina de Itaipú, bem como o projeto do Gasoduto Brasil - Bolívia, nos quais, mediante um tratado internacional, concedeu-se isenção de tributos estaduais.

49 GUSMÃO, *op.cit.*, p.37.

Refere, a mesma autora, que tanto Itaipú Binacional quanto o Gasoduto Brasil-Bolívia são exemplos de situações em que tratados internacionais firmados pela União implicaram em isenção de impostos estaduais. A letra "b" do artigo XII do Tratado de Itaipú vedou a cobrança de impostos, taxas e empréstimos compulsórios que viessem a onerar direta ou indiretamente a Itaipú Binacional, caracterizando hipótese de concessão de isenção heterônoma por parte da União. Da mesma forma, assim ocorreu em relação ao Gasoduto Brasil - Bolívia. Em 17 de agosto de 1992, com base no Tratado de Montevideu (que deu origem a Associação Latino-Americana de Integração -ALADI, firmado pelo Brasil em 12 de agosto de 1980 e aprovado pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo nº 66, de 16 de novembro de 1981), o Presidente da República Federativa do Brasil e o Presidente da República da Bolívia assinaram o Acordo de Alcance Parcial sobre Promoção de Comércio entre Brasil e Bolívia (Fornecimento de Gás Natural). Tal acordo tem como objetivo a concessão de isenção de tributos federais, estaduais e municipais incidentes sobre a implementação do projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia.

Portanto, conforme assinalam Welber Baral e Tatiana Lacerda Prazeres⁵⁰, a opção do Brasil pela integração ao mercado internacional é inquestionável, até porque o parágrafo único do artigo 4º da Constituição Federal determina 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". Aliado a isto, devemos considerar que, frequentemente, a concessão de isenção tributária possui caráter essencialmente extrafiscal, funcionando como mecanismo de política econômica.

Caso se consagre a impossibilidade de concessão de isenção de tributo estadual por meio de tratado internacional, estaria comprometido o processo de integração do Mercosul e o Brasil seria condenado ao isolacionismo econômico-

50 BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Isenções de Tributos Estaduais por Tratados Internacionais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 70, jul.2001, p.149.

comercial, em decorrência da perda de credibilidade no plano externo e da quebra de segurança nas relações jurídicas internacionais.

7. A POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL – STF E STJ

Analisando precedentes jurisprudenciais envolvendo o tema ora abordado, infere-se que, dentro dos limites das suas respectivas competências, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça admitem a possibilidade da concessão de isenções de impostos estaduais pela União, no âmbito dos tratados internacionais, bem como reconhecem o direito à isenção de ICMS nas operações de importação de mercadorias de países signatários do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) quando há isenção de ICMS concedida por lei estadual ao similar nacional.

Há que se diferenciar os casos que submetidos a cada uma das jurisdições, embora ambos se relacionem com o tema. A análise das teses recursais que versem sobre a ofensa direta ao artigo 151, inciso III, da Constituição Federal (que veda a concessão de isenção heterônoma) ou sobre a constitucionalidade de tratado internacional ou, ainda, sobre a incompatibilidade entre lei estadual tributária e o tratado internacional competem ao Supremo Tribunal Federal. Por sua vez, quando houver discussão sobre o conteúdo do tratado internacional ou sobre o artigo 98 do CTN, competirá ao Superior Tribunal de Justiça a apreciação da controvérsia.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental do Recurso Extraordinário nº 543.943 -PR⁵¹, que versava acerca da isenção de tributo

51 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 543.943-PR. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30 de novembro de 2010. Publicado no DJ em 15 de fevereiro de 2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 19 jun.2015.

municipal concedida pela República Federativa do Brasil mediante acordo bilateral celebrado com a República da Bolívia, firmou posição no sentido da possibilidade de isenção de tributos estaduais e municipais outorgada pelo Estado Federal brasileiro em sede de tratado internacional. Entendeu a Suprema Corte a não incidência, em tal hipótese, da vedação estabelecida no artigo 151, inciso III da Constituição Federal, sendo tal dispositivo legal inoponível ao Estado Federal brasileiro, uma vez que a sua aplicabilidade restringe-se tão somente à União, na qualidade de pessoa jurídica de direito interno, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno.

Constou do voto do Ministro Relator Celso de Mello, não haver qualquer inconstitucionalidade na outorga de isenção de tributo municipal, no caso ISS, prevista no acordo bilateral que a República Federativa do Brasil celebrou com a República da Bolívia para fins de isenção de impostos relativos à implementação do projeto Gasoduto Brasil-Bolívia. Enfatizou que o preceito normativo do artigo 151, inciso III, da Constituição Federal deve ser interpretado na perspectiva do modelo institucional que caracteriza o Estado Federal brasileiro, sendo que o estatuto constitucional estabelece entre a União e as pessoas políticas locais uma relação de equilíbrio, consolidada num sistema de discriminação das competências estatais, de que resultam ordens jurídicas parciais e coordenadas entre si, subordinadas à comunidade total, que é o próprio Estado Federal. Destacou que o Estado Federal brasileiro, que é a expressão institucional da comunidade jurídica total, é quem detém o monopólio da personalidade internacional e não se confunde com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que se qualifica, nesta condição, como simples ordem ou comunidade meramente central.

Por sua vez, ao apreciar o RE 229.096-0-RS⁵², que versava acerca da isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil, a Suprema Corte firmou posição no sentido de que tal isenção,

52 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 229.096-0-RS. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 16 de agosto de 2007. Publicado no DJ em 11 de abril de 2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 19 jun.2015.

prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício, foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. Isto porque no direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados, conforme o artigo 52, § 2º, da Constituição da República, dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O presidente da República não subscreve tratados como chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

Por oportuno, cumpre ressaltar a referência feita no voto do Ministro Relator Ilmar Galvão acerca da diferenciação entre o caso em exame e aquele versado no Recurso Extraordinário nº 80.004, julgado em 1977, onde foi firmada a posição de que o tratado não prepondera sobre a lei federal posterior. Refere o Ministro que o Recurso Extraordinário nº 80.004 versava sobre controvérsia atinente ao campo do direito comercial (Convenção de Genebra acerca de uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias) ao passo que o caso em exame versa acerca de matéria tributária, onde o artigo 98 do CTN encontra aplicabilidade.

O mesmo entendimento consubstanciado no Recurso Extraordinário nº 229.096-0-RS acima referido é também dominante junto ao Superior Tribunal de Justiça, cabendo salientar, entre outros julgados que apontam no mesmo sentido, no Recurso Especial nº 642.663-RS⁵³. O referido recurso versa, na origem, acerca de ação ordinária ajuizada por Sonae Distribuição Brasil S/A contra o Estado do Rio Grande do Sul, buscando provimento jurisdicional que declare seu direito de realizar importações de leite tipo “longa vida” da Argentina e do Uruguai, países signatários da Organização Mundial do Comércio – OMC (antigo GATT), sem necessidade de destaque e recolhimento de ICMS, tendo em vista a isenção do similar nacional, nos termos do artigo 9º, inciso XX, do Decreto Estadual nº 37.699/97.

53 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 642.663-RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 14 de dezembro de 2004. Publicado no DJ em 28 de fevereiro de 2005. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun.2015.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao Recurso Especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, ao entendimento de que embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional.

Consta do voto condutor do Ministro Relator Luiz Fux o registro de que o artigo 9º, inciso XX do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul (Decreto Estadual nº 37.699/97) determina serem isentas do ICMS as operações de saídas de leite fluído, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado. Já o artigo 98 do Código Tributário Nacional preconiza a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna. Por sua vez, o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (promulgado pelo Decreto 32.600/1953 e que teve sua aplicação, em nosso território, autorizado pela Lei 313/1948), estabelece no seu artigo 2º, da Parte II que os produtos originários de qualquer Parte Contratante importados no território de qualquer outra Parte Contratante gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno.

É ressaltado também que, embora a União não possa conceder isenção heterônoma, tal impossibilidade pode ser contornada, em se tratando de ICMS, desde que exista lei estadual prevendo tal isenção, como ocorre no caso. O Ministro Relator ainda consigna que a Súmula nº 71 do STJ (O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICMS) confirma a possibilidade de, em sede de Tratado Internacional, operar-se o benefício fiscal concedido por qualquer Estado da federação, desde que ocorrente o fato isentivo em unidade federada na qual se encarte a hipótese prevista no diploma multinacional. Destaca que acaso prevalecesse o entendimento esposado pelo Estado recorrente, seria inviável a concessão de isenção de quaisquer impostos estaduais, como o ICMS, a países signatários de acordos internacionais.

Cumprе destacar, no mesmo sentido, o Recursos Especiais nºs 1.234.435-RS⁵⁴, 1.169.590-RS⁵⁵ e 66.894-RS⁵⁶, nos quais restou igualmente consignado que embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional.

O tema do direito à isenção de ICMS nas operações de importação de mercadorias de País signatário do GATT quando há isenção concedida por lei estadual ao similar nacional já foi levado à apreciação do Superior Tribunal de Justiça inúmeras vezes. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que a mercadoria importada de países signatários do GATT deve usufruir do benefício da isenção do ICMS quando contemplado em esse favor o similar nacional. Tal entendimento decorre da aplicação das Súmulas 20 e 71 do próprio STJ.

Assim, com visto, o entendimento jurisprudencial brasileiro é firme no sentido que a concessão de isenção de tributo estadual em sede de tratado internacional não caracteriza outorga de isenção heterônoma, não constituindo, portanto, ofensa ao artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

54 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.234.435-RS. Relator Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em 17 de maio de 2012. Publicado no DJ em 28 de maio de 2012. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun.2015.

55 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.169.590-RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 28 de junho de 2011. Publicado no DJ em 03 de agosto de 2011. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun. 2015.

56 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 666.894/RS. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Publicado no DJ em 04 de dezembro de 2006. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun. 2015.

8. CONCLUSÃO

Na atual época de globalização, os países buscam cada vez mais a internacionalização dos seus negócios, ultrapassando as fronteiras políticas, a fim de colocar seus produtos no mercado mundial, permitindo uma maior circulação de bens e serviços. Trata-se de um positivo processo de integração das economias mundiais, relacionado à flexibilização dos movimentos de mercadorias, capitais e pessoas. O acesso a este mercado internacional implica na supressão ou redução simultânea de tarifas para facilitar o escoamento recíproco das produções nacionais. Assim, as negociações acerca de matéria tributária entre os Estados são inevitáveis.

Este comércio mundial é regulado por normas de direito internacional tributário, de forma geral, pelo GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio) e pela OMC (Organização Mundial do Comércio) e, de forma especial, pela celebração de tratados de integração econômica que buscam a formação de blocos de Estados que podem originar uma zona de livre comércio ou uma união aduaneira ou, ainda, um mercado comum.

Diante desta atual conjuntura, na qual os Estados buscam cada vez mais a cooperação e integração econômica, através de acordos de ordem tributária, é inegável que submeter a eficácia dos tratados celebrados à incidência de uma norma interna que respalde o que foi acordado implica em por em risco o próprio processo de integração. Isto porque seria permitido a um dos Estados signatários

descumprir unilateralmente uma norma internacional, ao argumento de ser incompatível com a legislação interna.

É imperiosa a consagração jurídica plena da supremacia das normas internacionais pactuadas no plano externo pela República Federativa do Brasil sobre normas internas, sob pena de comprometer o processo de integração econômica internacional da nação brasileira. A formação de blocos econômicos entre os países domina o cenário mundial, como consequência do processo de globalização. Após a consolidação da União Européia, com a criação de um parlamento próprio, livre circulação de pessoas e adoção de uma moeda única, tal fenômeno acentuou-se consideravelmente.

Este cenário conduz a uma internacionalização do direito, que repercute, sem dúvida, no campo do direito constitucional. Na América Latina, como reflexo, ao lado do processo de globalização econômica, surge um processo de regionalização, mediante a união de Estados soberanos buscando uma harmonização dos sistemas, tal como ocorre no caso do MERCOSUL. A maioria das Constituições dos Estados Latino-Americanos contempla dispositivos que tratam da integração com outros países, prevendo o alargamento das fronteiras. No caso da Constituição brasileira, destaca-se o artigo 4º, segundo o qual se buscará uma integração econômica entre os povos, objetivando a formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Embora a posição majoritária da doutrina e o entendimento prevalente na jurisprudência brasileira seja no sentido da superioridade hierárquica das normas internacionais pactuadas em tratados firmados pelo Brasil que disponham sobre matéria tributária, sobretudo as que impliquem em concessão de isenções de tributos estaduais, a Constituição Federal não estabeleceu claramente qual a posição hierárquica dos tratados internacionais perante o direito interno.

É inegável, portanto, a existência de uma lacuna que competia ao legislador constituinte suprir, incluindo expressamente no texto constitucional um dispositivo que consagrasse a superioridade hierárquica dos tratados internacionais, a exemplo

do que já ocorre nas Constituições Federais de outros países, como a Argentina e o Paraguai. Uma vez que exista o reconhecimento, a nível constitucional, da primazia dos tratados internacionais sobre a lei interna, os mesmos serão aplicáveis no plano interno assim que ratificados, afastando as leis nacionais incompatíveis. Será então lícito aos tratados internacionais conceder isenções fiscais de tributos da competência dos Estados-membros em razão de superior posição hierárquico-normativa, reconhecida constitucionalmente.

O reconhecimento constitucional da supremacia dos tratados internacionais traria maior segurança a todos os signatários de tais acordos, que teriam a certeza do fiel cumprimento das normas pactuadas, mesmo que delas decorram situações que traduzam hipótese de outorga de isenções relacionadas a impostos estaduais, em especial de ICMS, que é o tributo de competência dos estados-membros com maior impacto no cenário comercial.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 5ª ed. Porto Alegre: Globo, 1969.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Isenções de Tributos Estaduais por Tratados Internacionais**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 70, jul.2001.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**, 6º vol., Tomo I, São Paulo: Saraiva, 1990, p.141 .
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito Público Internacional**, v.I. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1911.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Tratados internacionais em matéria tributária perante a Constituição Federal do Brasil de 1988**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 59, jan./mar. 1992.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- CONTE, Francisco. **O tratado internacional e a isenção de tributos estaduais e municipais**: breves reflexões. Revista Diatética de Direito Tributário nº 35, ago.1998.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger . **Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUSMÃO, Daniela. **A concessão pela União de isenções relativas a tributos estaduais e municipais: possibilidade no âmbito dos tratados internacionais.** Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, nº 68, jan./fev. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1982.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público.** 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados.** Rio de Janeiro: Forense, 1984.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.490.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 7ª ed. São Paulo: Renovar, 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 642.663-RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 14 de dezembro de 2004. Publicado no DJ em 28 de fevereiro de 2005. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 666.894-RS. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Publicado no DJ em 04 de dezembro de 2006. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.169.590-RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 28 de junho de 2011. Publicado no DJ em 03 de agosto de 2011. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.234.435-RS. Relator Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em 17 de maio de 2012. Publicado no DJ em 28 de maio de 2012. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 19 jun.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.089-1. Relator Ministro Francisco Rezek. Publicado no DJ em 1º de outubro de 1996. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 19 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 543.943-PR. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30 de novembro de

2010. Publicado no DJ em 15 de fevereiro de 2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 19 jun.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 229.096-0-RS. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 16 de agosto de 2007. Publicado no DJ em 11 de abril de 2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 19 jun.2015.