

Tributação sobre o Consumo e a Cláusula da Obrigação do Tratamento Nacional (TN)

Leonardo Buissa

Doutorando em Direito Tributário (USP) e Juiz Federal Titular da 3ª Vara - Seção Judiciária Goiás.

Lucas Bevilacqua

Mestre em Direito Tributário (USP) e Procurador-chefe do Estado de Goiás nos Tribunais Superiores.

Resumo

Trata o presente artigo da aplicação da cláusula da obrigação do tratamento nacional na tributação sobre o consumo. Em sede inicial, como decorrência do fenômeno da globalização, é indicada a cláusula da obrigação do tratamento nacional como uma etapa da harmonização dos diferentes sistemas tributários. Em seguida, analisa-se a correlação do Gatt/OMC com a ordem constitucional econômica e os métodos de interpretação das isenções e acordos internacionais em matéria tributária. A partir de tais premissas é apresentada a evolução jurisprudencial da cláusula da obrigação do tratamento nacional. Ao final conclui-se que a aplicação da cláusula da obrigação do tratamento nacional recomenda cautela sob o risco de conferir-se um tratamento mais favorecido aos produtos estrangeiros em detrimento do produto nacional.

Palavras-chave: globalização, harmonização, cláusula da obrigação do tratamento nacional, tributação sobre o consumo, incentivos fiscais de ICMS.

Abstract

This article deals with the application of the clause of the obligation of national treatment in sale taxes. First, as a result of the globalization phenomenon, it's indicated the clause of the obligation of national treatment as a step of tax harmonization of the different tax systems. Then, it's analyzed the link of the Gatt with the constitutional economic order and the methods of interpretation of exemptions and international tax agreements. From these steps, it's showed the court evolution about non-discrimination principle. In conclusion, it's reached that the application of non-discrimination principle demands careful considering the risk of giving yourself a more favorable treatment to foreigner products over domestic products.

Keywords: globalization, harmonization, principle of non-discrimination, sale tax, tax incentives.

1. Introdução

A globalização, fenômeno experimentado nas últimas décadas, tem causado uma aproximação dos povos e mercados. Este processo determinístico, com suas

virtudes e vicissitudes, tem o condão de produzir efeitos em todas as áreas, inclusive na seara do Direito Tributário. Por isso, autores têm pugnado pela existência de um regime tributário internacional, composto de acordos internacionais e de leis domésticas, como parte significativa do Direito internacional.

Neste contexto, observa-se que a harmonização tributária internacional tem sido objeto de exitosas experiências, fomentando o comércio internacional, principalmente no que concerne à tributação sobre o consumo. Inserido no processo de globalização e de internacionalização e harmonização do Direito Tributário, colimando promover a liberalização do comércio internacional, observa-se o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, conhecido como Gatt, celebrado no âmbito da OMC - Organização Mundial do Comércio.

Tal acordo tem como fundamentos a eliminação das barreiras não tarifárias, a cláusula da nação mais favorecida e a cláusula do tratamento nacional. Estas duas cláusulas visam concretizar os objetivos primordiais e ínsitos da OMC, conferindo efetividade ao princípio da não discriminação.

Partindo destas premissas, o presente estudo propõe analisar a relação entre a obrigação do tratamento nacional e a tributação sobre o consumo. Para tanto, serão abordadas questões como os métodos hermenêuticos a serem utilizados na apreciação de isenções tributárias e nos acordos internacionais, bem como a interpretação da cláusula da obrigação de tratamento nacional conferida pela doutrina e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, atingindo, por derradeiro, a análise dos incentivos fiscais de ICMS e a cláusula do tratamento nacional.

Apoiado em alicerces teóricos sobre o tema objeto de pesquisa, seguindo o caminho acima descrito, o presente artigo objetiva demonstrar que se o produto nacional não gozar de qualquer desoneração tributária não se pode cogitar da concessão de tratamento diferenciado ao produto estrangeiro, sob pena de se conferir um privilégio ilógico e inconstitucional à importação em detrimento da soberania nacional, princípio constitucional da ordem econômica e ao mercado interno, alçado pela Constituição como patrimônio nacional.

2. Globalização, Regime Tributário Internacional e Harmonização

A globalização, fenômeno econômico experimentado nas últimas décadas, trouxe, de forma acelerada e irreversível, a aproximação de povos e mercados. O avanço tecnológico dos meios de comunicação e de transporte tem facilitado sobremaneira a internacionalização das relações em todas as áreas, o que inclui obviamente a internacionalização do Direito Tributário.¹

Em decorrência desta realidade social e econômica, autores têm defendido a existência de um regime tributário internacional. Neste sentido, Avi-Yonah sustenta a tese de que existe um coerente regime tributário internacional, composto de acordos tributários internacionais e de leis domésticas, consistindo-se numa significativa parte do Direito Internacional.² Exemplificando a sua tese, Avi-Yo-

¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 97.

² Cf. AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Nova York: Cambridge University Press, 2007, p. 1.

nah indica o padrão *arm's lenght*,³ ou seja, um padrão adotado e consolidado por diversas nações, tanto pelas que fazem parte da OCDE, quanto por aquelas que não participam desta organização. O Brasil, apesar de não fazer parte da OCDE, procurou, em sua legislação sobre preço de transferência, adotar o padrão *arm's lenght*, conforme lição de Schoueri.⁴

A procura de um regime tributário internacional igualmente é apresentada pelo professor Yariv Brauner quando advoga sobre os benefícios de uma real aproximação global. Em artigo científico, o professor estadunidense critica a fórmula do tudo ou nada e indica ser o melhor caminho uma gradual e parcial harmonização internacional.⁵

A consolidação de um regime tributário internacional como parte do Direito Internacional e a conseqüente harmonização tributária internacional trazem inegáveis benefícios.⁶ Tais benefícios guardam estreito liame com as opções fundamentais da nossa ordem constitucional econômica, eis que propiciam um ambiente saudável para a consolidação da livre iniciativa, observados os princípios constitucionais econômicos tais como o da livre concorrência, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal. Há, portanto, uma nítida ligação entre o Direito Tributário Internacional e o capítulo da ordem econômica, como se abordará no próximo tópico deste trabalho.

Na esteira da lição clássica do professor Ruy Barbosa Nogueira, observa-se que “em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, ele pode impor, sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributação (soberania fiscal), como também impor-lhes regulamentação (soberania regulatória).”⁷ Observa-se, pois, que a evolução das relações internacionais não representa quebra da soberania, eis que, em verdade, há uma afirmação da mesma, já que somente podem firmar tratados os Estados soberanos.⁸

Estabelecidas tais premissas, insta assinalar que a harmonização tributária internacional tem sido objeto de exitosas experiências, fomentando o crescimento do comércio internacional, principalmente na seara da tributação sobre o consumo, como se vê na União Europeia, com a adoção do sistema do IVA (imposto sobre valor agregado). Historiando sobre a Comunidade Europeia, leciona Antô-

³ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. *Ibidem*, 2007, p. 2.

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 19.

⁵ Cf. BRAUNER, Yariv. “An international tax regime in crystallization - realities, experiences, and opportunities”. *Public law and legal theory working papers series*. NYU School of Law: Working Draft, *Research Paper* n. 43, p. 3, 2002. Disponível em <http://www.ssrn.com>. Acesso em 1º de outubro de 2013.

⁶ Cf. Yariv Brauner elenca alguns ao lecionar que: “Harmonization reduces differences between the various tax systems, and, therefore, reduces arbitrage opportunities that may distort business decisions for tax reasons. In addition, a harmonizes system reduces wasteful compliance, administrative and enforcement costs.” (Ob. cit., p. 5)

⁷ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 181.

⁸ Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. “Os tratados internacionais e seus reflexos no Direito brasileiro”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 192.

nio Carlos Rodrigues do Amaral que tal comunidade pretendeu estabelecer um tributo indireto que pudesse ser, na medida do possível, neutro, *i.e.*, que não gerasse má alocação dos recursos, com o que o preço de bens e serviços pudesse ser fixado segundo a integração das forças de mercado, em um sistema de livre competição.⁹ O IVA é, pois, considerado o melhor tributo pra fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais.¹⁰

Se no campo da tributação sobre o consumo, a harmonização alcançou uma grande evolução, principalmente na experiência da Comunidade Europeia, no que concerne à tributação sobre a renda tal harmonização se mostra mais difícil, prevalecendo as regras do Direito interno de cada país, uma vez que os países não desejam perder o poder de tributar a renda de pessoas físicas e jurídicas, até mesmo como uma forma de política econômica e fiscal. Observa-se nitidamente tal fenômeno na própria União Europeia, onde os Estados concordaram com uma tributação indireta comum, através do IVA, mas que reservaram para si a legislação sobre a renda.

Após estes breves comentários sobre globalização, regime tributário internacional e harmonização, releva passar à análise mais específica do acordo sobre tarifas e comércio da OMC e sua relação com os princípios e fundamentos da Constituição Econômica, tema assaz relevante para a futura abordagem a ser realizada a respeito dos incentivos fiscais de ICMS e a cláusula da obrigação do tratamento nacional, presente no item 7 deste artigo.

3. O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio da OMC e a Ordem Constitucional Econômica

Em primeiro lugar, urge retomar o tema globalização. Com efeito, a globalização é um processo determinístico, consoante sentença Brauner.¹¹ As suas consequências, boas ou más, ocorrem e produzem efeitos independentemente das várias manifestações de agravo ou desagravo disseminadas pelo mundo.¹²

Inserido em tal processo determinístico, encontra-se o Gatt/1994, um tratado internacional celebrado no âmbito da OMC - Organização Mundial do Comércio. Resumidamente, cuida-se do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, cujos pilares são a eliminação de barreiras não tarifárias, a cláusula da nação mais favorecida e a cláusula do tratamento nacional.

Desde as negociações preliminares que antecederam o Gatt/1947 até o surgimento da OMC e dos acordos sobre tarifas e comércio hoje existentes, o objetivo dos países acordantes é a liberalização do comércio internacional, eliminando-se barreiras e adotando-se regras que confirmam efetividade ao princípio da não

⁹ Cf. AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o valor agregado - IVA: value added tax - VAT: Brasil - Mercosul - União Européia*. São Paulo: Rumo e Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995, p. 38.

¹⁰ Cf. AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. *Ibidem*, p. 38.

¹¹ Cf. BRAUNER, Yariv, 2002. *Ob. cit.*, p. 79.

¹² Cf. GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência: arm's length e praticabilidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2011, p. 24 (Série Doutrina Tributária, 5).

discriminação. Nesta perspectiva, tanto a cláusula da nação mais favorecida quanto a do tratamento nacional colimam concretizar os objetivos primordiais e insitos da OMC, mormente no que concerne ao princípio da não discriminação.

A primeira cláusula indica que benefícios concedidos por um país signatário do Gatt a produtos importados de outro país qualquer, signatário ou não, devem ser estendidos aos produtos importados originários de todos os demais signatários do acordo. Protege-se, portanto, os produtos originários de países signatários do Gatt contra discriminações tributárias relativas a produtos originários de outros países.

Já a cláusula do tratamento nacional determina que os produtos importados originários de um país signatário do Gatt devem ter tratamento não menos favorável aos produtos nacionais similares. O nítido objetivo é evitar práticas protecionistas, em favor da produção doméstica, o que pode impedir a almejada liberdade do comércio internacional.

Analisando esta cláusula do Gatt, Luciane Amaral Corrêa pontua que, como complemento natural da cláusula da nação mais favorecida que objetiva evitar a discriminação entre produtos importados e produtos similares domésticos, a cláusula do tratamento nacional diz respeito a tributos internos de um país.¹³

Assim, questões relativas ao ICMS, como a analisada no presente artigo, guardam estreita relação com o princípio do tratamento nacional, visando evitar a discriminação entre produtos importados e nacionais por intermédio de tributos internos e outras medidas que possam discriminar produtos importados, em manifesta prática protecionista.

Ademais, não se pode perder de mira a correlação entre Direito e Economia, já abordada de passagem neste artigo. Nesta seara, pontua André Elali que a relação entre o Direito e a Economia tem sido cada dia mais enfatizada.¹⁴ Sustenta ainda que “enquanto a ciência econômica tenta encontrar soluções para a carência de recursos para toda a sociedade, a jurídica deve servir de harmonização das relações sociais, limitando as liberdades e tutelando os direitos e garantias individuais e os interesses coletivos.”¹⁵

Tal liame aparece, igualmente, na seara do comércio internacional. Os valores, princípios e normas do Direito Tributário interno, como também da ordem econômica na Constituição de 1988, devem ser observados nas relações internacionais, inclusive e principalmente no comércio internacional, onde as regras da Organização Mundial do Comércio, às quais o Brasil adere, devem guardar consonância com as opções fundamentais do Estado brasileiro, tanto em matéria tributária quanto na econômica.

¹³ Cf. CORREA, Luciane Amaral. “A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do Gatt/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988”. *Revista de Informação Legislativa* v. 39, n. 153. Brasília, janeiro/março de 2002, p. 54.

¹⁴ Cf. ELALI, André. “Algumas ponderações a respeito da concorrência fiscal internacional”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; BACKER, Jean-Marie de; e LEPIÈCE, Annabelle. *Temas de tributação e Direito Internacional*. São Paulo: MP, 2008, p. 39.

¹⁵ Cf. ELALI, André. *Ibidem*, p. 40.

Importa, pois, analisar as cláusulas do Gatt/1994 sob os fundamentos e princípios da ordem econômica, fixados na chamada Constituição Econômica.¹⁶⁻¹⁷

Analisando o artigo 170 da Constituição Federal vê-se que “as relações econômicas - ou a atividade econômica - deverão ser (estar) fundadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim (fim delas, relações econômicas ou atividade econômica) assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social...”¹⁸

Observa-se, então, um vínculo estabelecido entre o trabalho, a livre iniciativa e a dignidade da pessoa humana, colimando respeitar os ditames da justiça social. Há inegável ligação, por conseguinte, entre os fundamentos e objetivos da ordem constitucional econômica e os objetivos gerais da República Federativa do Brasil, plasmados no artigo 3º da Lei Maior.

Ademais, os princípios informadores da Constituição Econômica tais como a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a proteção ao consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, a busca do pleno emprego, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte e o livre exercício de qualquer atividade econômica devem ser sempre considerados quando da análise dos limites e da extensão dos acordos internacionais, consoante será abordado no próximo tópico.

Para a solução do problema apreciado neste artigo relativo à tributação sobre o consumo e o princípio do tratamento nacional, plasmado no Gatt/1994, imperioso analisar o princípio constitucional econômico da soberania nacional, arrolado pelo inciso I do artigo 170 da Constituição Federal. Luís Eduardo Schoueri ensina que se pode falar em soberania econômica, como corolário do próprio poder soberano.¹⁹ Lecionando sobre o conceito de soberania, José Francisco Rezek afirma que, atributo fundamental do Estado, a soberania o faz titular de competências que, precisamente porque existe uma ordem jurídica internacional, não são ilimitadas; mas nenhuma outra entidade as possui superiores.²⁰

É bem verdade que a soberania econômica não significa opção constitucional pelo isolamento e pelo atraso. Consoante lição de Schoueri, todo o texto constitucional está permeado pela determinação de o País se inserir na ordem internacional, porém com atividade econômica que permita a busca constante da redução da dependência do estrangeiro.²¹

Com esta opção constitucional, resta patente que não se pode conferir ao produto importado tratamento mais vantajoso do que o dispensado ao nacional,

¹⁶ Cf. MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição: para o conceito de Constituição Econômica*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1979, p. 41.

¹⁷ Cf. FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito Econômico*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 89.

¹⁸ Cf. GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 66.

¹⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 90.

²⁰ Cf. REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991, pp. 227-228.

²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ob. cit.*, p. 90.

uma vez que tal opção afronta o princípio da soberania econômica, inserido como o primeiro princípio informador da Constituição Econômica, nos termos do artigo 170, I, da Constituição.

4. Interpretação da Norma Tributária: Interpretação Literal das Isenções e Interpretação Sistemática e Teleológica dos Acordos Internacionais

Carlos Maximiliano, em sua obra clássica *Hermenêutica e aplicação do Direito*, leciona que a lei é obra humana e aplicada por homens; portanto, imperfeita na forma e no fundo, e dará duvidosos resultados práticos, se não se verificarem, com esmero, o sentido e o alcance das expressões do Direito.²² Assim, é mister a utilização de processos lógicos visando obter o real sentido e abrangência da norma jurídica. Tal é a parte da ciência jurídica que se denomina de Hermenêutica. Hermenêutica jurídica é a ciência da interpretação que se propõe a descobrir e fixar os princípios que a regem, é a teoria científica da interpretação.²³

Para Amílcar de Araújo Falcão, interpretação é a atividade lógica em decorrência da qual se declara o que está determinado numa lei. O intérprete, portanto, não cria, nem inova; limita-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a, simplesmente, declarar-lhe a aceção, o significado e o alcance.²⁴

Estabelecidas tais noções propedêuticas, cumpre indagar se a interpretação da legislação tributária é diferente ou não da interpretação dos demais ramos do Direito. A resposta negativa se impõe. A interpretação, com seus métodos, é a mesma em qualquer ramo do Direito, havendo apenas de se observar as peculiaridades deste ou daquele ramo cientificamente autônomo.

Neste diapasão, calha transcrever a lição de Ricardo Lobo Torres: “A interpretação do Direito Financeiro é igual a qualquer outra, embora possa conter algumas peculiaridades em decorrência da estrutura de suas normas... Assim, a interpretação deve se fazer à luz das mesmas ideias e princípios que informam a interpretação do Direito Civil, do Penal, do Constitucional etc.”²⁵

Assim, a interpretação da norma tributária, em todas as suas searas, segue as mesmas regras da ciência do Direito. Com isso, por vezes se dará preferência à interpretação sistemática ou contextual, como geralmente se dá na aplicação dos princípios constitucionais tributários, outras vezes prevalece a interpretação teleológica, consoante comumente se nota nas imunidades tributárias e, em outras ocasiões, a interpretação literal se impõe, como acontece nas hipóteses de isenção, nos termos do artigo 111, II, do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o artigo 107 do CTN estabelece que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo. Na verdade, conforme visto acima a interpretação da norma jurídica corresponde a uma ciência denominada de

²² Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 9.

²³ Cf. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 457.

²⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p. 72.

²⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 127.

hermenêutica e que não pode ficar bitolada a dispositivos codificados. Outrossim, o que se vê do CTN é que o mesmo não discorre exaustivamente sobre a interpretação da legislação tributária; o que existem são apenas algumas regras específicas sobre o tema.

Leciona, pois, Luciano Amaro que a regra é justamente a submissão do Direito Tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica, sendo que, por exceção, nas situações disciplinadas expressamente, o intérprete deve procurar (na medida em que isso seja possível) dar preferência aos critérios indicados pelo Código Tributário Nacional.²⁶

Nota-se, portanto, que, apesar do CTN indicar algumas regras de interpretação (por exemplo artigo 111 - interpretação literal), o aplicador do Direito deve observar os diversos métodos de interpretação, apresentados pela hermenêutica.

No presente trabalho serão utilizados basicamente dois métodos hermenêuticos. O literal ou gramatical para a análise da extensão da isenção tributária e o teleológico ou finalístico para a apreciação dos objetivos colimados por determinado acordo internacional.

Analisando o artigo 111 do CTN, José Maria Arruda de Andrade sustenta que se trata de uma prescrição de que não se justificarão decisões baseadas em *topoi* teleológicos ou mesmo sistemáticos quando o tema for isenção, suspensão, exclusão ou dispensa de cumprimento de deveres instrumentais ou obrigações acessórias.²⁷ Não se pode, entretanto, perder de mira que o método interpretativo literal tem sido condenado pela hermenêutica por sua extrema pobreza, sendo que a sua aplicação isolada pode levar a verdadeiros absurdos, uma vez que, como alerta Hugo Machado, o significado das palavras em geral é impreciso, seja por vaguidade, nos caos em que não se tem como definir as fronteiras do conceito, seja por ambiguidade, nos casos em que o conceito se aplica a duas ou mais realidades distintas.²⁸

Por isso, vale acompanhar o vetor hermenêutico indicado por Luís Eduardo Schoueri, ao asseverar que o mais adequado é entender que a interpretação “literal” a que se refere o legislador complementar tem o caráter de “restritiva”, ou seja, que dentre os resultados encontrados pelo intérprete/aplicador se busque aquele que tenha a menor abrangência.²⁹

O presente artigo procura utilizar, portanto, o método literal com o caráter complementar, aliando-se a outros métodos interpretativos, a fim de evitar ambiguidades ínsitas a aplicação isolada de tal método hermenêutico, na esteira do que aconselha a melhor doutrina.

Com efeito, na análise das isenções tributárias de ICMS, a ser efetuada em tópico ulterior, prioriza-se a utilização da interpretação literal e gramatical. Todavia, aplica-se este método hermenêutico acompanhado do sistemático e do teleológico no que concerne à apreciação de acordo internacional.

²⁶ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 208.

²⁷ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 239.

²⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124.

²⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 665.

Como já salientado anteriormente, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio tem um nítido fim, qual seja, o de promover a liberalização do comércio, eliminando-se barreiras e adotando-se regras que consubstanciam o chamado princípio da não discriminação. Resta, pois, claro o objetivo de tal tratado internacional.

Assim sendo, deve o intérprete se conduzir pela finalidade inerente ao acordo, utilizando-se da interpretação teleológica, ou seja, de um viés interpretativo que dê preferência ao escopo colimado com o tratado. Sendo claro que a finalidade do Gatt é proporcionar a liberdade no comércio internacional, eliminando barreiras e tendo como pilares a cláusula da nação mais favorecida e a cláusula de tratamento nacional, a fim de evitar práticas protecionistas, qualquer interpretação que promova um privilégio do produto nacional em face do produto importado ou vice-versa milita contra a lógica ínsita do próprio acordo. Tal é o que se observará no transcurso deste trabalho.

Outrossim, consoante anteriormente abordado, a interpretação do tratado internacional deve ser sistemática, contextual com os valores e princípios informadores da ordem constitucional econômica. Não se apresenta adequada, pois, uma exegese do acordo internacional que vulnere as opções políticas elencadas na Constituição Econômica. Especificamente, como será observado, não se mostra correta a interpretação que conduza à afronta de princípios constitucionais econômicos, em especial à soberania econômica.

Seguindo, pois, estas premissas interpretativas, passa-se a análise da questão central proposta por este artigo.

5. Cláusula da Obrigação do Tratamento Nacional (TN) - Aplicação e Interpretação

Desde o princípio da OMC com o Gatt (*General Agreement of Tariff and Trade*, 1947) qualquer tratamento discriminatório aos produtos estrangeiros já era controlado no Comércio Internacional com vistas ao rompimento do *proteccionismo*.³⁰

O Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt, internalizado pela Lei n. 313, de 30 de julho de 1948, em seu artigo III, determina:

“1. As partes contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidades e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger o produto nacional.

2. Os produtos originários de qualquer Parte Contratante importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos

³⁰ Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. “Subsídios: efeitos, contramedidas e regulamentação - uma análise das normas nacionais e das normas da OMC”. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 288.

que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma parte contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo I. (...)

4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de uma Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito a leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para a venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciadas, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto.”

O dispositivo transcrito tem por propósito assegurar tratamento tributário paritário ao produto estrangeiro quando similar ao produto nacional estabelecendo, assim, típica regra de caráter antiprotecionista.

O Acordo Gatt não veicula isenção tributária alguma;³¹ estabelece tão somente tratamento não menos favorável ao produto importado quando o produto nacional for contemplado com alguma desoneração tributária.

Portanto, a aplicação do princípio da não discriminação do produto estrangeiro, ou da cláusula da obrigação do tratamento nacional, demanda a realização do “teste das duas fases”:³² (i) a verificação da similaridade entre os produtos doméstico e importado, e (ii) a verificação da ocorrência da tributação superior do produto importado em relação ao doméstico em função deste fruir de benefício fiscal concedido pela legislação interna.

Nesta perspectiva, a aplicação da referida cláusula do Acordo Gatt é condicionada ao previsto no Direito interno de cada país signatário. O que significa que o tratamento fiscal a ser dispensado aos produtos importados de países signatários do Gatt condiciona-se ao que dispuser a norma tributária da parte contratante.

A aplicabilidade do Acordo seguirá a dinâmica do similar nacional, isto é, se o produto goza nas operações internas, de isenção, de redução de alíquota ou base de cálculo, regime de crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício, o mesmo tratamento fiscal deverá ser dispensado à mercadoria similar importada.

Por conseguinte, se o produto nacional não goza de qualquer desoneração tributária não há que se cogitar a concessão de qualquer tratamento diferenciado ao produto estrangeiro sob o risco de se estabelecer um privilégio à importação em detrimento do mercado interno; alçado pela Constituição de 1988 com patrimônio nacional.³³

³¹ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento em Recurso Especial n. 438.449/RJ, Min. Franciulli Neto, decisão de 6.5.2002, *DJ* de 4.6.2002.

³² United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD. Solução de Controvérsias. Disponível em http://unctad.org/pt/docs/edmmisc232add33_pt.pdf. Acesso em 2 de abril de 2013.

³³ “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.”

A cláusula da obrigação do TN conquista um colorido especial no âmbito das relações jurídicas travadas no Mercosul na medida em que sua adoção consiste em uma etapa da harmonização tributária no bloco econômico enquanto não alcançada a uniformização da tributação sobre o consumo quando “não mais se trata de princípios, mas de identidade de textos legais”.³⁴

O artigo 7º do Tratado de Assunção, internalizado pelo Decreto Legislativo n. 197, de 25 de setembro de 1991, e promulgado pelo Decreto n. 350, de 21 de novembro de 1991, prevê o seguinte tratamento às mercadorias originárias de países do Mercosul: “Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao Produto nacional.”

Neste cenário, os produtos originários do Mercosul devem ser tratados como se nacionais fossem para fins tributários. Diferentemente do que consta nos demais tratados internacionais firmados pelo país, não se trata apenas de assegurar um tratamento não menos favorável a produtos importados, mas sim de conferir aos produtos oriundos de países do Mercosul exatamente o mesmo tratamento dos produtos nacionais.

Resta saber se a cláusula de obrigação de tratamento nacional (TN) é autoaplicável ou, conforme a classificação de José Afonso da Silva, trata-se de mera norma programática³⁵ de eficácia limitada que demanda integração. Consistiria a cláusula de obrigação do TN mera determinação para que os ordenamentos jurídicos dos países pactuantes façam a adequação de suas legislações internas aos termos do tratado!?

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região fixou o entendimento que, ante ao caráter programático do artigo 7º do Tratado de Assunção, o Poder Judiciário não detém legitimidade para conferir o mesmo tratamento ao produto estrangeiro sob o risco de atuar como legislador positivo.³⁶

Muito embora seja lição assente da teoria geral da isenção tributária³⁷ que o poder de isentar deva necessariamente ser exercido mediante lei,³⁸ esse não se afigura o entendimento consentâneo com o regime tributário internacional³⁹ na medida em que, ao conceder-se o mesmo tratamento tributário ao produto estrangeiro, o Poder Judiciário não se encontra propriamente a legislar, mas, tão somente, a aplicar a cláusula de obrigação de TN veiculada no Tratado internacional que detém autoaplicabilidade.

³⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Harmonização tributária no Mercosul”. *Revista Direito Mackenzie* n. 1. São Paulo: Mackenzie, 2000, p. 171.

³⁵ Cf. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

³⁶ Brasil. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível n. 20005101022215-5, Des. Federal Vice-Presidente.

³⁷ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

³⁸ “Art. 150, § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”

³⁹ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Ob. cit., p. 1.

O único condicionante para autoaplicação da obrigação do TN é o teste das duas fases: “1º) A verificação da similaridade entre os produtos doméstico e importado e, 2º) A verificação da ocorrência da tributação superior do produto importado em relação ao doméstico.”

Ao aplicar a cláusula da obrigação do TN, seja na primeira, seja segunda fase, empreende-se naturalmente a interpretação da legislação interna do país conveniente. Conforme antes visto, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê em seu artigo 111 que “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção” o que demanda no mínimo cautela do intérprete.

O dispositivo do artigo 111 do CTN muito embora não vede a interpretação extensiva na primeira fase do teste quando o intérprete avalia a similaridade constitui na segunda fase do teste, quando da análise da legislação interna do país, autêntico limite ao intérprete que está vedado a proceder uma interpretação extensiva e/ou sistemática.

Quando, por exemplo, a legislação interna veicula determinado benefício fiscal às operações internas referindo-se ao âmbito territorial daquela unidade federativa, não se encontra o intérprete autorizado a empreender interpretação extensiva de “operações internas” como aquelas ocorrentes no âmbito do país.

Do até aqui exposto com base nas lições doutrinárias acerca da cláusula da obrigação do TN, verifica-se sua autoaplicabilidade, a partir da cogência dos tratados internacionais em matéria tributária, e que sua interpretação se realiza de acordo com o previsto na legislação interna.

Considerando a recorrência do tema nos Tribunais Superiores, afigura-se conveniente verificar-se o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) no assunto.

6. A Jurisprudência dos Tribunais Superiores na Aplicação do Princípio TN

O entendimento de nossos Tribunais Superiores, a partir de reiterados julgados, foi sumulado nos seguintes verbetes: “A mercadoria importada de país signatário do Gatt é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.” (Súmula n. 20/STJ); “O bacalhau importado de país signatário do Gatt é isento de ICM.” (Súmula n. 71/STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que: “A mercadoria importada de país signatário do (Gatt), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias concedida à similar nacional.” (Súmula n. 575)

O alcance dos entendimentos sumulados se realizou a partir de duros embates que, no entanto, não autorizam jamais uma aplicação indiscriminada das súmulas enunciadas sob o risco de aplicar-se um tratamento mais favorecido ao produto estrangeiro em detrimento do mercado interno; onde reside a importância da análise da construção do entendimento sumulado, bem como, compreensão exata da legislação interna.

Mesmo após a edição das Súmulas ns. 20 e 71 pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o tema é recorrente naquele Tribunal considerando que o contribuinte é contumaz em pretender benefício fiscal ao produto estrangeiro quando nem mesmo o produto interno frua de qualquer desoneração tributária.

A construção da jurisprudência do STJ foi feita, sobretudo, nos julgados acerca da aplicação da isenção tributária ao bacalhau quando se entendeu que, muito embora inexistente tal pescado em águas nacionais, trata-se de produto similar ao nacional que, nos termos da legislação tributária de então, fruía da isenção em alguns Estados; completado, portanto, o “teste das duas fases”.

Ante aos reiterados julgados é que foi editada a Súmula n. 71 que, no entanto, não encontra aplicação naqueles Estados que revogaram a isenção ao produto similar nacional conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“Tributário. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. ICMS. Incidência sobre a Importação de Bacalhau. Países Signatários do Gatt. Estado de Pernambuco. Isenção Revogada. Precedentes do STJ. Agravo não Provido.

1. ‘No caso específico do Estado do Pernambuco, é pacífico o entendimento de que a isenção para pescados foi extinta em 13.3.1997, data da publicação do Decreto estadual 19.631, que efetivou a revogação autorizada pelo Convênio ICMS 102/1995. A partir de então, não há falar em benefício fiscal em favor do similar importado para aquela localidade’ (AgRg no AREsp 15.782/PE, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 8/9/11).

(...) 3. Agravo regimental não provido.” (AgRg no AREsp n. 74.369/PE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 25.6.2013, *Dje* de 2.8.2013)

Ao Superior Tribunal de Justiça incumbe análise cautelosa dos casos postos. Nos termos da ementa transcrita ausente incentivo fiscal na legislação interna, “não há falar em benefício fiscal em favor do similar importado para aquela localidade.”⁴⁰

No Supremo Tribunal Federal (STF), a apreciação da aplicação da cláusula de obrigação do TN vem encontrando óbice no seu processamento considerando que prevalece entendimento “no sentido de se considerar infraconstitucional o debate a respeito da extensão ou não às operações de importação de produto proveniente de país signatário do Gatt do benefício tributário relativo ao ICMS concedido às operações internas”.⁴¹

⁴⁰ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 15.782/PE, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, *Dje* de 8.9.2011. Precedentes: AgRg no REsp n. 964.833/PE, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 8.4.2008, *Dje* de 28.4.2008, EDcl no REsp n. 615.447/PE, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, *DJ* del^o.4.2008, Ag n. 1.011.503, Rel. Min. Mauro Campbell, *DJ* de 12.11.2008.

⁴¹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. AI n. 560.391-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 10.2.2009, Segunda Turma, *Dje* de 20.3.2009. No mesmo sentido: AI n. 845.360 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 2.8.2011, Segunda Turma, *Dje* de 19.8.2011; AI n. 776.838-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 20.4.2010, Segunda Turma, *Dje* de 14.5.2010; AI n. 714.039-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 15.9.2009, Primeira Turma, *Dje* de 9.10.2009; AI n. 708.617-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 10.3.2009, Segunda Turma, *Dje* de 17.4.2009; AI n. 459.998-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 18.11.2008, Primeira Turma, *Dje* de 20.3.2009. Vide: RE n. 229.096, Rel. p/ o ac. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 16.8.2007, Plenário, *Dje* de 11.4.2008.

Entretanto, esse não se afigura entendimento correto na medida em que a cláusula de obrigação do TN é consectária imediata do princípio da não discriminação previsto textualmente na Constituição Federal.⁴²

Aliado a isso o próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu que “tem repercussão geral a discussão sobre a incidência do IPI sobre operações com bacalhau (peixe seco e salgado), à luz do Gatt, dos princípios da isonomia, da seletividade e da extrafiscalidade e do conceito de industrialização”.⁴³

Não é coerente o entendimento do Eg. STF em admitir o processamento de Recurso Extraordinário - afetando-o, inclusive, na sistemática de repercussão geral (RG) - que trate da aplicação da cláusula da obrigação de TN à incidência do IPI e negar o processamento de recursos extraordinários veiculadores da aplicação ou (in)aplicação da cláusula da obrigação de TN à incidência do ICMS.

O equívoco do Eg. STF reside no tratamento conferido à sistemática de repercussão geral⁴⁴ dos recursos extraordinários interpostos o que representa violação às garantias fundamentais ao livre acesso à jurisdição e ao devido processo legal considerando que a aplicação indiscriminada da cláusula da obrigação do TN implica violação direta do artigo 152 da CRFB.

7. Incentivos Fiscais de ICMS e a Cláusula da Obrigação do TN - uma Análise da Tributação dos Insumos Agropecuários Importados - Convênio 123/2011

A fim de compreender a aplicação da cláusula da obrigação do TN nos casos de concessão de incentivos fiscais de ICMS, fundamental entender a conciliação das normas constitucionais da soberania (artigo 1º), da autonomia (artigo 18), da vedação da isenção heterônoma (artigo 151, III) e da cláusula da obrigação do TN sem não antes indicar o status e o procedimento de internalização dos tratados no Direito brasileiro, bem como, o caráter da atuação da União neste.

Em função de um ranço da Constituição anterior, que autorizava a União expressamente a conceder isenções em matérias de tributos dos Estados e Municípios, contrapondo-se ao ora prescrito no artigo 151, III, vigia uma visão um tanto preconceituosa ao sustentar-se que a União encontra-se agora absolutamente vedada de conceder isenções em matérias de tributos estaduais.

A Constituição Federal de 1988 prescreve, ainda em seu artigo 1º, como princípio fundamental da República Federativa do Brasil, a “soberania” desta, indicando, desde já, a forma de Estado “federativa”.

A forma de Estado federativa pressupõe um ente central dotado de “soberania”, como visto atribuída à República Federativa do Brasil, e ordens parciais dotadas de “autonomia” caracterizando-se a Federação brasileira como uma “federação de três níveis”: União, Estados e Municípios, todos dotados todos de *autonomia* (artigo 18).

⁴² “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

⁴³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 627.280/RJ, Min. Joaquim Barbosa: “IPI - Bacalhau - Evisceração, Corte da Cabeça, Limpeza, Secagem e Salga - Incidência Admitida na Origem - Artigos 5º, § 2º, e 153, Inciso IV, da Constituição Federal - Controvérsia de Repercussão Maior - Admissibilidade do Extraordinário e Sequência.”

⁴⁴ Cf. SCHWARTZ, Ulisses. *Repercussão geral sob a ótica do sistema de Niklas*. São Paulo: Saraiva, 2010.

Dentre os pressupostos da forma federativa de Estado encontra-se também a “descentralização político-administrativa” manifestada por meio da repartição de competências administrativas e legislativas entre os três entes da Federação. No esquadro constitucional de repartição de competências (artigos 20-30) prevê-se como competência da União “manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais” (artigo 21, inciso I).⁴⁵

Nesta perspectiva titular de “soberania” é a República Federativa do Brasil inserta em uma “ordem jurídica global” que se manifesta por meio da União (artigo 21, I), como pessoa jurídica de direito internacional público, ao passo em que os entes federativos, como pessoas jurídicas de direito interno: União federal, Estados e Municípios encontram-se compreendidos em uma “ordem jurídica parcial dotados de autonomia”.

Reside justamente aqui o “caráter bifronte”⁴⁶ da União que ostenta tanto a qualidade de pessoa jurídica de Direito Internacional Público, quando representante da República Federativa do Brasil num cenário de ordem jurídica global, como também, a qualidade de pessoa jurídica de direito público interno: União federal.

A partir disso, a Constituição prescreve como competência privativa do Presidente da República (artigo 84, VII) “manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos”, bem como (VIII) “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

O artigo 49, I, da Constituição de 1988, prescreve como competência exclusiva do Congresso Nacional “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

De acordo com a melhor doutrina “o referendo do Congresso Nacional” (artigo 49, I, da CF), compreendido na fase constitutiva da celebração do tratado, tem natureza de autorização ao Presidente da República para ratificação do ato antes praticado consistindo, assim, em pressuposto de validade do ato.⁴⁷

Na celebração dos tratados internacionais o Presidente da República, na qualidade de Chefe de Estado, isto é, da República Federativa do Brasil, pactua *ad referendum* tratado internacional (fase negociatória) submetendo à apreciação do Congresso Nacional que mediante ato formal e discricionário autoriza-o ou não, via decreto legislativo, a ratificar o tratado (fase constitutiva). Ratificado o tratado necessário, ainda, promulgá-lo e, posteriormente, submetê-lo a publicação a fim de conferir eficácia plena ao mesmo.

Importante observar, desde já, que dentre as facetas da autonomia dos entes federativos encontra-se justamente a “autonomia financeira” garantida no Siste-

⁴⁵ Cf. ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

⁴⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 293.

⁴⁷ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 140.

ma Tributário Nacional, de modo rígido e exaustivo, tanto por meio da repartição de receitas quanto pela atribuição de competência tributária.⁴⁸

Compreendendo a competência tributária como atribuição racional do “poder de tributar”, tem-se como inserto neste o poder de isentar. Isto é, o poder de isentar pressupõe o poder de tributar. Nesta perspectiva, preliminarmente, registra-se que só detém o poder de isentar quem detém o poder de tributar o que justifica a vedação à União “de instituir isenções de tributos da competência dos Estados” (artigo 151, III, da CF).

Em matéria de concessão de “isenções” por meio de tratados internacionais, verifica-se que não se está diante de uma *isenção*, vez que quando da celebração do tratado houve uma renúncia do *poder de tributar* pela União, não detendo, assim, o Estado da Federação poder de tributar, logo, ausente também o poder de isentar. Assim explica Luís Eduardo Schoueri:

“(…) O poder de isentar anda junto com o poder de tributar. Aquele que pode tributar também pode isentar. Quando o Brasil celebra um acordo comprometendo-se a não discriminar os produtos da Argentina, o que ocorre é renúncia ao poder de tributar que é um momento anterior à própria existência do poder de tributar. O Brasil renunciou à sua competência de tributar diferentemente os produtos oriundos da Argentina, em nosso exemplo. É renúncia ao poder de tributar, ou seja, pelo menos do ponto de vista lógico, antes mesmo de um Estado poder tributar um automóvel ele teve esse poder cortado por uma renúncia que o Estado brasileiro fez àquele poder... Assim, fica claro que não se trata de isenção. Só pode isentar, quem pode tributar. Só podem isentar os impostos estaduais os Estados da Federação. Mas não é isenção, é renúncia. É algo anterior. É renúncia pelo Estado brasileiro. Nunca o Estado da federação chegou a ter o poder de tributar aquele automóvel argentino diferentemente do automóvel brasileiro. Ele não pode tributar porque não houve competência para tanto.”⁴⁹

Do exposto, tem-se que a leitura correta a ser empreendida ao dispositivo do artigo 151, III, da Constituição, que veda a isenção heterônoma é que a norma refere-se para os casos, de âmbito interno, nos quais os Estados e Municípios detêm competência tributária tendo, assim, *poder de isentar*.

Portanto, a questão dos tratados internacionais em matéria de tributos estaduais resolve-se muito antes do âmbito da isenção operando no plano da competência, atribuição do poder de tributar.

Poderia cogitar-se ainda que quando da celebração do tratado internacional os entes federados já seriam titulares da competência tributária encontrando-se a União a subtrair suas competências ao assumir “encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” violando, assim, a clausula pétrea da “forma federativa de Estado” (artigo 60, parágrafo 4º, I, da CF).

⁴⁸ Cf. CONTI, José Maurício (coord). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2005.

⁴⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Harmonização tributária no Mercosul”. *Revista Direito Mackenzie* n. 1. São Paulo: Mackenzie, 2000, p. 177.

Tem-se, em primeiro, que para figuração da forma federativa de Estado prescinde-se da atribuição de competência tributária bastando a garantia de autonomia financeira que pode realizar-se também por meio de repartição do produto da arrecadação⁵⁰ a exemplo da experiência alemã antes vista.

Subsidiariamente, tem-se ainda que a incorporação dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro realiza-se mediante procedimento complexo que demanda uma integração de vontades dos Poderes Executivo e Legislativo, por meio do Congresso Nacional.

É justamente essa integração de vontades por meio de “autorização” do Congresso Nacional, órgão de representação nacional, integrado pelas casas legislativas da Câmara dos Deputados e Senado Federal - cujos membros são parlamentares de cada um dos 27 entes federados - que se encontra respeitado o princípio federativo nos tratados internacionais em matéria de tributos estaduais.

Das considerações realizadas a propósito dos tratados internacionais em matéria de ICMS constata-se que a União, na qualidade de República Federativa do Brasil, possui total legitimidade a agir com vistas à aplicação da cláusula da obrigação do TN.⁵¹

A ementa antes transcrita reporta entendimento uníssono do STJ 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”.⁵²; o que não pode implicar na aplicação indiscriminada da cláusula da obrigação do TN.

É consabido que a concessão de incentivos fiscais de ICMS observa regime jurídico próprio⁵³ na medida em que os Estados da Federação dependem para concessão de incentivos de autorização unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) nos termos em que prescrito em Lei Complementar.⁵⁴

Exemplo da pretensão de aplicação indiscriminada da cláusula da obrigação do TN é o ocorrente no Convênio ICMS n. 123/2011, sucessor do Convênio n. 100/1997, que prevê redução de 60% e de 30% da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais. A cláusula terceira do mesmo convênio autoriza ainda os

⁵⁰ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

⁵¹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 229096-0, Rel. Min. Ilmar Galvão; Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 480563/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6.9.2005, *DJ* de 3.10.2005, p. 121.

⁵² Brasil. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag n. 438.449/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 5.9.2002, *DJ* de 7.4.2003.

⁵³ Cf. BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 60-75.

⁵⁴ “Art. 155, § 2º, XII, *g c/c* Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

Estados a conceder às operações internas a redução da base de cálculo ou a isenção do ICMS aos insumos agropecuários.

A partir de questionamentos dos contribuintes, quando ainda vigia o Convênio n. 100/1997, muito se discute se a isenção limita-se às operações internas ou alcança as operações interestaduais ou de importação. Para os contribuintes, a isenção aplica-se indistintamente às operações internas e interestaduais partindo-se da premissa de que a exigência de ICMS nas importações é ilegal por existir isenção dos mesmos produtos nas operações internas aduzindo que sua incidência representa violação à tratado internacional e à jurisprudência dos Tribunais Superiores.

De outro lado, para os Estados da Federação e para Procuradoria da Fazenda Nacional,⁵⁵ por ventura reconhecido o benefício da isenção à importação de fertilizantes, ocorrerá tratamento mais benéfico ao produto importado que o similar nacional adquirido em operação interestadual; não contemplado com o benefício da isenção.

A cláusula da obrigação do TN não tem a amplitude vislumbrada de aplicação da isenção, inclusive, às operações interestaduais. O que se tem é que os Estados estão tão somente autorizados a conceder o benefício fiscal da isenção, nos termos do Convênio ICMS n. 123/2011 (Cláusula terceira), às operações internas, ao que se extrai que os adubos e fertilizantes são beneficiados pela isenção de forma restrita: “operações com insumo unicamente em circulação interna, cabendo ressaltar que o qualificativo interna, no caso, significa dentro das fronteiras do Estado-membro (quando remetente e comprador da mercadoria encontram-se situados no mesmo Estado).

A cláusula da obrigação do TN não tem a extensão pretendida pelo contribuinte importador do insumo. Ademais, o nosso Código Tributário Nacional prevê como regra de interpretação e aplicação da legislação tributária a literalidade das regras de suspensão ou exclusão do crédito tributário e de outorga de isenção (artigo 111, II, do CTN).

A aplicação da Súmula n. 575, do STF, invocada pelos contribuintes para ver a isenção estendida às operações interestaduais, alcança apenas os convênios impositivos; o que não é o caso do Convênio n. 123/2011 dada manifesta natureza autorizativa explicitada em sua cláusula terceira: “Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício.”

A pretensão em ver estendida a isenção às operações interestaduais implica flagrante tratamento mais favorecido aos produtos importados, o que se traduz em violação frontal ao dispositivo da constituição que prevê a não discriminação geográfica (artigo 152); é discriminar o produto nacional e privilegiar o produto importado irrazoalmente. O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de afastar a aplicação indiscriminada da cláusula da obrigação do TN justamente ante ausência do preenchimento do segundo requisito no “teste das duas fases”:

⁵⁵ Brasil. Procuradoria da Fazenda Nacional. Parecer PGFV/CAT n. 742/2013, de 24 de abril de 2013.

“Processual Civil. Recurso Especial. Dissídio Jurisprudencial não Verificado. Alegada Transgressão a Dispositivo Constitucional. Impossibilidade de Exame na Via Especial. Gatt. Produtos que compõem a Cesta Básica do Rio Grande do Sul. Redução da Base de Cálculo nos Limites do Estado. Inexistência do Benefício para as Operações Interestaduais. Extensão para as Importações. Impossibilidade.

1. A admissão do recurso especial pela alínea ‘c’ do permissivo constitucional deve observar as formalidades exigidas pelos artigos 541, parágrafo único, do Código de Processo Civil e 255 do RISTJ. 2. Não cabe a esta Corte analisar a apontada transgressão ao artigo 152 da Constituição Federal, tendo em vista que se cuida de competência reservada ao Supremo Tribunal Federal. O recurso especial, como é cediço, limita-se ao exame de normas infraconstitucionais. 3. Não se pode interpretar o Gatt de maneira a conferir ao produto importado tratamento mais vantajoso do que o dispensado ao nacional. 4. Os produtos que compõem a cesta básica do Rio Grande do Sul só gozam de redução da base de cálculo nos limites do Estado. Não havendo previsão do benefício para as operações interestaduais, não cabe estendê-lo às importações. 5. Recurso especial improvido.” (REsp n. 472.390/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 21.9.2004, *DJ* de 13.12.2004, p. 284)

A irrazoabilidade em pretender conferir isenção nas operações interestaduais chega ao ponto de representar ofensa flagrante a princípios e regras constitucionais instituidoras de competências tributárias. A pretensão externada em estender às operações internas representa supressão das autonomias estaduais na medida que pretende conferir poder de isentar em detrimento de seus poderes de tributar.

A celebração de convênios pelos Estados perante o Confaz representa justamente uma delimitação de suas competências tributárias, portanto, a extensão da isenção às operações interestaduais, além de representar tratamento mais favorecido aos produtos importados, vulnera suas competências tributárias na medida em que os Estados estão tão somente autorizados a conceder o benefício fiscal às operações internas.

8. Conclusões

Do sucinto estudo realizado acerca da cláusula da obrigação do tratamento nacional conclui-se que ainda que sedimentada sua aplicação na jurisprudência dos Tribunais Superiores sua aplicação demanda cautela na medida em que o teste das duas fases exige exame minucioso da similaridade e do tratamento conferido pela legislação interna sob o risco de conferir-se tratamento mais benéfico ao produto importado em detrimento do mercado interno.

O Supremo Tribunal Federal na admissão do processamento de Recurso Extraordinário sobre a matéria se posiciona equivocadamente; o que representa violação frontal a garantia constitucional do devido processo legal e ao princípio da não discriminação textualmente previsto no artigo 152 da Carta Magna.