

**SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS**

Daniela Ribeiro de Gusmão

**A CONCESSÃO PELA UNIÃO DE ISENÇÕES
RELATIVAS A TRIBUTOS ESTADUAIS E
MUNICIPAIS - POSSIBILIDADE NO ÂMBITO
DOS TRATADOS INTERNACIONAIS**

EJV

EDITORA JURID VELLENICH LTDA.

R.Dr. Gabriel Pizza, 462

CEP 02036-011 - São Paulo - SP

TEL: (011) 6950-9088 - FAX: (011) 6950-8223

<http://www.juridvellenich.com.br>

E-mail: ejv@opus.com.br

A CONCESSÃO PELA UNIÃO DE ISENÇÕES RELATIVAS A TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS - POSSIBILIDADE NO ÂMBITO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Daniela Ribeiro de Gusmão

(Mestranda em Direito Tributário pela Faculdade
Cândido Mendes. Advogada no Rio de Janeiro)

SUMÁRIO: Introdução. União X Estado. Lei Nacional X Lei Federal. O Art. 98, do CTN. Tratado-Contrato X Tratados-Lei. Vedação Constitucional à Isenção Heterônoma. A Isenção Heterônoma no Âmbito Internacional. Itaipu Binacional e o Gasoduto Brasil - Bolívia. Isenções Relativas ao ICMS e ISS. Conclusão. Notas Finais. Bibliografia.

Introdução

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

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

Não deve ser outro o entendimento, pois não se pode conceber que negócios de importância primordial para o crescimento econômico do País sejam obstados em consequência do incorreto entendimento dos constituintes a respeito de conceitos tributários básicos. Certo que a questão da autonomia dos Estados-membros e dos Municípios é fundamental, não sendo correto, entre-

tanto, que os constituintes tenham se olvidado de apreciar certas circunstâncias, como a que ora se apresenta, a saber: a impossibilidade de aplicação do art. 151, III, da CF, nos casos em que a União estiver funcionando como ente internacional.

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

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

O direito tributário fornecerá as informações necessárias ao entendimento de conceitos vitais ao presente estudo, tais como a apreciação da isenção heterônoma em si e das isenções relativas ao ICMS e ao ISS e, ainda, um breve relato sobre as aplicações práticas da concessão de isenção heterônoma, a primeira no projeto de Itaipu Binacional e a outra no Gasoduto Brasil-Bolívia.

Soberania e Autonomia

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

Segundo o ensinamento de Vitor Uckmar (1), “o conceito de autonomia pode ser entendido nos dois sentidos no âmbito do direito público, isto é, de independência de um ente da administração central e de potestade do ente de ditar normas”.

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

O Estado só é verdadeiramente Estado quando o poder que o dirige é soberano. Hoje, quando se fala em Estado, automaticamente vem à mente a idéia de uma ordem estatal que não esteja submetida a nenhuma outra ordem

da mesma espécie. À esta ausência de subordinação dá-se o nome de **soberania**, característica que faz-se imprescindível ao Estado.

O poder do Estado pode ser caracterizado como soberano quando é ilimitado do ponto de vista jurídico. O Estado soberano não tem o dever de obedecer a nenhum outro Estado.

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

União X Estado Federal

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

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

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

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

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

O brilhante Prof. Roque Antônio Carrazza (2) esclarece este ponto com proficiência, ao afirmar que “no plano internacional, a (União) representa a

totalidade do Estado brasileiro (...). Sobre esse enfoque, concentra a soberania da Nação, que exerce, em pé de igualdade, perante os demais Estados independentes (art. 21, I e II, da CF). (...) Já no plano interno, a União é pessoa política, autônoma, investida pela Constituição de atribuições privativas (art. 21, 34, 145, 153, 154, etc.) Semelha-se, aqui, aos Estados-membros, que, como ela, são autônomos”.

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

O sistema constitucional brasileiro veda a possibilidade dos Estados-membros celebrarem tratados ou convênios com Estados estrangeiros, visto não serem tais entes soberanos e, por consequência, não reconhecidos pela ordem jurídica internacional. Esta vedação está contida no anteriormente mencionado art. 21, I, da CF.

O entendimento de alguns autores no sentido de convocar os Estados-membros, o Distrito Federal e os municípios interessados para aprovar a aplicação do tratado aos tributos de seu interesse é criticada com perfeição pelo Prof. Luciano Amaro (3):

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

A Constituição atual demonstra a existência de competências reservadas ou exclusivas da União, dos Estados-membros e dos Municípios. Assim, somente quem recebeu a competência pode dispor sobre certa matéria o pode fazer, sob pena de inconstitucionalidade. Disto decorre que, na sua matéria tributável, um poder não deve sofrer ingerência de outro, o que reforça a sua recíproca independência e beneficia a autonomia estadual e municipal.

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

Lei Nacional X Lei Federal

De fato, os tratados internacionais, validamente introduzidos no ordenamento jurídico interno, são leis nacionais. O Prof. Roque Antônio Carrazza

(4) evidencia que "o Brasil, como Estado livre e soberano, pode perfeitamente firmar, com outras nações, Tratados Internacionais. Estes Tratados (pactos, acordos) podem versar quaisquer matérias, nada impedindo, pois, tratem de assuntos tributários. Apenas, para que o assunto versado no Acordo Internacional se converta em direito interno, **é indispensável que este pacto seja confirmado por decreto legislativo federal.**

Assim, a fonte primária do direito tributário não é o tratado internacional - como preceitua, v.g., o art. 98 do CTN - mas o decreto legislativo do Congresso Nacional que o ratifica".

No momento em que o Estado Federal, no plano do direito internacional, subscreve tratados que, após os trâmites necessários, passam a integrar a ordem jurídica nacional, está veiculando norma de caráter nacional, capaz de obrigar todos os cidadãos. Ensina o Prof. Luciano Amaro (5), corroborado pelo mestre Valdir de Oliveira Rocha (6), que o tratado não é ato que se limite à esfera federal, pois atua na esfera nacional, ainda que a Nação seja representada pelo aparelho legislativo e executivo da União.

O Art. 98, do CTN

A doutrina brasileira, em matéria tributária, vem se mantendo inalterada, prestigiando a supremacia do tratado internacional sobre o direito pátrio, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal. Esta supremacia é afirmada por Aliomar Baleeiro (7), para quem "o art. 98, do CTN expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente".

Divergindo desta opinião, Helenilson Cunha Pontes (8) assevera que "a prevalência dos tratados sobre as leis internas que lhes sucedem dá-se não porque estes situam-se em patamar hierárquico-normativo superior, mas porque constituem *lex specialis* diante das leis internas".

Importante ressaltar que o art. 98 do CTN tem sido entendido por parte da doutrina como norma inconstitucional (9). Tal entendimento se baseia nas seguintes premissas:

1. Esta norma fere o princípio federativo, pois interfere na autonomia dos Estados;
2. Não possui respaldo no texto constitucional;
3. A forma correta de dirimir um conflito entre a norma de direito interno e a norma de direito internacional é a aplicação do princípio da "lei posterior", devendo prevalecer a última vontade do Congresso Nacional.

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

direito tributário. Isto porque o direito tributário possui autonomia suficiente para estabelecer regra específica no que tange aos tratados internacionais.

Em decisões relativas ao ICM (10) (hoje ICMS), onde se discutiu a prevalência das modificações introduzidas pelos Estados em face da inovação introduzida pela denominada Emenda "Passos Porto" (EC n. 23/83), o Supremo Tribunal Federal reafirmou, ainda que implicitamente, a plena aplicabilidade do art. 98 do CTN, afastando em definitivo a tese de sua inconstitucionalidade.

O Prof. Heleno Torres (11), apesar de ressaltar as virtudes do art. 98 do CTN, tendo em vista ser necessário ao correto entendimento acerca da recepção e da execução dos tratados e acordos internacionais, assevera que o problema da prevalência seria resolvido independentemente da existência de tal artigo.

Tratados-Contrato X Tratados-Lei

No que tange aos tratados internacionais, a doutrina os classifica em duas espécies diferentes, conforme a sua finalidade, a saber: tratados normativos e tratados contratuais. Com base nesta distinção, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça (12) posicionaram-se no sentido de que a norma contida no art. 98, do CTN seria aplicável apenas aos tratados de natureza contratual, isto é, aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos.

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

No julgamento de RE n. 80.004, de 1-6-77, mencionado anteriormente, o Relator, Min. Cunha Peixoto, observou em seu voto que "o tratado pode ser normativo ou contratual, e que o referido dispositivo (art. 98, do CTN) só tem aplicação no caso de tratado de natureza contratual, que deve ser respeitado pelas partes por ser título de direito subjetivo, não sendo o princípio, portanto, de ordem geral".

Há corrente, entretanto, que considera incorreto estabelecer qualquer tipo de distinção ou mesmo hierarquia entre os tipos de tratado, no que se refere à legislação tributária, cabendo mencionar o julgamento do plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 90.824 (13), no qual através do voto vencedor, o Min. Moreira Alves esclarece que "em matéria tributária, **independentemente da natureza do tratado internacional**, se observa o princípio contido no art. 98, do CTN".

Por fim, faz-se importante ressaltar que o Prof. Luciano Amaro (14) não entende que este dispositivo seja capaz de sustentar "a constitucionalidade de disposição convencional criadora de isenção de tributo estadual e municipal",

pois se a concessão de isenções heterônomas estivesse realmente vedada pela Constituição, não seria uma norma infraconstitucional como o art. 98 do CTN que afastaria tal proibição”.

Vedação Constitucional à Isenção Heterônoma (15)

O poder de isentar apresenta simetria com o poder de tributar, isto é, “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”. Assim, da mesma forma que existem limitações constitucionais ao poder de tributar, observam-se limites que não podem ser ultrapassados pelo poder de isentar.

Através da análise da Constituição anterior, verifica-se que excepcionalmente, era possível a União conceder isenções, através de leis complementares, de tributos estaduais e municipais, conforme estabelecido no § 2º, do art. 19, com a redação dada pela Emenda n. 1/69 (16).

Tanto Geraldo Ataliba (17) quanto Souto Maior Borges (18) entendem que este dispositivo possuía um caráter excepcional na sistemática constitucional de repartição de competências legislativas. No entender desses autores, este dispositivo não visava a invalidar a eficácia do princípio da isonomia, mas apenas confirmava, pela exceção, a existência da igualdade jurídica entre a União, os Estados-membros e os Municípios.

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

Com base nessa premissa, Souto Maior Borges (19) aduz que “a competência tributária estadual ou municipal permanece intata no campo privativo que lhe é constitucionalmente deferido, mesmo com a superveniência da lei complementar isentante de impostos locais”.

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

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

No que se refere ao conceito de **interesse nacional**, o saudoso Prof. Geraldo Ataliba (20) ensina que “não é o interesse do Governo Federal que induz a competência para edição de lei complementar de isenção, mas sim o interesse nacional. E o **discrimem** é muito importante porque, se se admitisse que o interesse simplesmente do Governo Federal pudesse autorizar tais isenções,

ficaria estabelecida sua supremacia sobre os Estados, rompendo-se a isonomia informadora do princípio federal, com irremediável ruptura de todo o sistema”.

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

É possível sustentar, outrossim, que a existência de “relevante interesse social ou econômico nacional” possuía o condão de afastar constitucionalmente as competências legislativas dos Estados-membros e dos Municípios, cessando, portanto, nesse caso, a competência tributária estadual e municipal (21).

Perfeito é o entendimento do mestre Souto Maior Borges (22) ao afirmar que, na Constituição de 1967, a competência tributária estadual e municipal já nascia limitada no tocante às isenções concedidas em razão de relevante interesse social ou econômico nacional.

Caminhando em sentido contrário, o inc. III, do art. 151, da CF/88, impede que a União conceda isenções de tributos da competência dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios (23). A base para esta proibição está na ampliação da autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, trazida pela Constituição atual.

O raciocínio de que o tributo deve ser instituído por lei própria do ente dotado de competência para tal, e que o mesmo deve ocorrer com a isenção desse tributo é o fundamento para que se entenda que as isenções de impostos estaduais e municipais, concedidas por meio de lei complementar da União, não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 (24).

A Isenção Heterônoma no Âmbito Internacional

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

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

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

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

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

É correto afirmar, então, que a vedação contida no art. 151, III, da CF, dirige-se, apenas, à União, enquanto pessoa jurídica de direito interno e não à União como pessoa jurídica de direito internacional, representante da República Federativa do Brasil (25).

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

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

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

Itaipu Binacional e o Gasoduto Brasil - Bolívia

Dois exemplos interessantes sobre a utilidade do entendimento acima exposto são o Tratado de Itaipu, firmado entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai, em 26-4-73, e o Tratado de Montevidéu (Gasoduto Brasil-Bolívia), firmado em 12-8-80.

A letra "b", do art. XII, do Tratado de Itaipu, vedou a cobrança de impostos, taxas e empréstimos compulsórios que viessem a onerar direta ou indireta-

mente a Itaipu Binacional, caracterizando a concessão de isenção heterônoma por parte da União.

O mesmo ocorreu no caso do Gasoduto, visto que o **acordo de alcance parcial sobre promoção de comércio entre Brasil e Bolívia (Fornecimento de Gás Natural)**, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia concedeu isenção de tributos federais, estaduais e municipais incidentes sobre a implementação do projeto.

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

Isenções Relativas ao ICMS e ISS

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

Desse modo, entende Roque Antonio Carrazza (26) que, mesmo não sendo permitido que a União conceda isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, por meio de lei ordinária, a Constituição Federal de 1988 consagrou duas possibilidades de isenções heterônomas através de lei complementar. Entende, contudo, que tal possibilidade está adstrita a estes dois casos, não sendo possível à União conceder isenções de quaisquer outros impostos estaduais ou municipais através de lei complementar.

Relativamente à estas isenções, perfeita é a conclusão de Luciano Amaro (27), para quem a questão da isenção de tributos estaduais e municipais por lei da União sempre esteve mal posta, pois "o que a Constituição anterior previa (art. 19, § 2º) é a possibilidade de a **lei complementar** (editada pelo aparelho legislativo federal) dispor sobre isenções de tributos estaduais e municipais, em determinadas situações; ora, a atual Constituição, em certa medida, autoriza algo análogo (cf. art. 155, § 2º, XII, e; art. 156, § 3º, II). Em casos mais estritos, portanto, a Constituição vigente continua autorizando a lei complementar (elaborada pelo legislativo da União) a excluir certas situações da incidência de tributo estadual ou municipal".

Conclusão

No sistema tributário nacional da Constituição Federal de 1988, as isenções de quaisquer tributos podem ser decorrentes de tratados internacionais. Se concedidas antes da nova Constituição Federal, foram por ela recepciona-

das. Isto porque o tratado devidamente promulgado é lei interna do Estado brasileiro, e não simplesmente da União, obrigando a esta da mesma forma que obriga aos demais entes que formam a República Federativa do Brasil.

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

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

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

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

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

A essencialidade de tal medida é determinada em virtude da orientação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, no que tange à matéria. Este colendo Tribunal entende ser defeso à União "firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido" (cf. REsp. n. 90.871-PE, julgado em 17-6-97).

Notas Finais

(1) **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, Ed. RT, São Paulo, EDUC, 1976.

(2) **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8ª ed., RT, São Paulo.

(3) **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 174-178.

(4) **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**, Ed. RT, 1986, p. 47.

(5) **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 176-7.

(6) Tratados internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988, **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 5/91, pp. 83-4).

(7) **Direito Tributário Brasileiro**, p. 364.

(8) A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda, in **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 45.

(9) Neste sentido José Alfredo Borges (**Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito**. RDT 27-28/161); Posicionando-se pela constitucionalidade do artigo, José Carlos Faleiro (**A Supremacia dos Acórdãos Internacionais sobre a Legislação Interna**, in **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 3, José Bushatsky Editor, 1977, p. 71).

(10) RREE ns. 119.814-1-SP, 116.335-6-SP, 116.198-1-SP, 113.759-2-SP.

(11) **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas**, São Paulo, RT, 1997.

(12) Sobre a aplicação do conceito de tratado-contrato pelo Superior Tribunal de Justiça, os seguintes julgados: REsp. n. 41784 de 9-3-94 e REsp. n. 36.555-4, de 8-9-93.

(3) RTJ 95/350.

(4) **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 174-178.

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

(6) "Art. 19. (...)

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

(7) **Lei Complementar na Constituição**, Ed. RT, São Paulo, 1971.

(8) **Lei Complementar Tributária**, Ed. RT, EDUC, São Paulo, 1975.

(9) **Lei Complementar Tributária**, Ed. RT, EDUC, São Paulo, 1975.

(20) **Lei Complementar na Constituição**, Ed. RT, São Paulo, 1971.

(2) Marco Aurélio Greco, superando a questão das isenções, entende que o tratado "pode prever que a competência estadual ou municipal não alcança determinada mercadoria, situação, pessoa, etc. (**Tributação no Mercosul**, in **Pesquisas Tributárias**, Nova Série, n. 3, p. 45).

(22) **Isenções Tributárias**, p. 151.

(23) "Art. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito federal ou dos Municípios.”

(24) Entendem vedada a isenção heterônoma: o Desembargador do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Bady Curi, no julgamento da Ação Cautelar n. 88.360/5; Alcides Jorge Costa (*ICM na Constituição e na Legislação Complementar*, pp.170-1); José Eduardo Soares de Mello (*Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 3, pp. 198-201); Diva Malerbi (*idem*, p. 80); Helenilson Cunha Pontes (*idem*, pp. 375-83); Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário*, p. 191).

(25) Consideram válida a concessão de isenções heterônomas: Natanael Martins (*Tratados, in Imposto de Renda*, p. 142); Heleno Torres (*Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. São Paulo, RT, 1997); Hugo de Brito Machado (*Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias*, n. 3, pp. 90-1); Valdir de Oliveira Rocha (*idem*, pp. 279-81).

(26) *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª ed., São Paulo, RT, 1991.

(27) *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 174-178.

Bibliografia

Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998.

Ataliba, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*, São Paulo: RT, 1971.

Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

Borges, Souto Maior. *Isenções Tributárias*, 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias. 1969.

_____. *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: RT, 1975.

Borges, José Alfredo. *Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito*, *Revista de Direito Tributário*.

Brasil, Francisco de Paula S. *Legislação Tributária e Tratados Internacionais*, RF, vol.308.

Carrazza, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 8ª ed., São Paulo: RT, 1996.

_____. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*, São Paulo: RT, 1986.

Costa, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Legislação Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

Faleiro, José Carlos. *A Supremacia dos Acórdãos Internacionais sobre a Legislação Interna. Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 3, José Bushatsky Editor, 1977.

Greco, Marco Aurélio. **Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias**, Nova Série, n. 3.

Machado, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias**, Nova Série, n. 3.

Malerbi, Diva. **Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias**, Nova Série, n. 3.

Martins, Natanael. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária. Imposto de Renda - Estudos n. 20**, São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

Soares de Mello, José Eduardo. **Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias**, Nova Série, n. 3.

Pontes, Helenilson da Cunha. "A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda", in **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias**. Nova Série, n. 3.

Rocha, Valdir de Oliveira. "Tratados internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988", **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 5/91.

Torres, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas**, São Paulo: RT, 1997.

Uckmar, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, São Paulo: RT, 1976.

Notas de rodapé:

(1) **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, Ed. RT, São Paulo, EDUC, 1976.

(2) **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8ª ed., RT, São Paulo.

(3) **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 174-178.

(4) **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**, Ed. RT, 1986, p. 47.

(5) **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 176-7.

(6) "Tratados internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988", **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 5, pp. 83-4).

(7) **Direito Tributário Brasileiro**, p. 364.

(8) "A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a Renda", in **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 45.

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

(10) RE ns. 119.814-1-SP, 116.335-6-SP, 116.198-1-SP, 113.759-2-SP.

(11) **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas**, São Paulo, RT, 1997.

(12) Sobre a aplicação do conceito de tratado-contrato pelo Superior Tribunal de Justiça, os seguintes julgados: REsp. n. 41.784 de 9-3-94 e REsp. n. 36.555-4, de 8-9-93.

(13) **RTJ** 95/350.

(14) **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 174-178.

(15) Por isenção heterônoma entende-se aquela concedida por ente político que não seja o titular da competência tributária para instituir o tributo objeto da isenção.

(16) "Art. 19. (...)

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

(17) *Lei Complementar na Constituição*, Ed. RT, São Paulo, 1971.

(18) *Lei Complementar Tributária*, Ed. RT, EDUC, São Paulo, 1975.

(19) *Lei Complementar Tributária*, Ed. RT, EDUC, São Paulo, 1975.

(20) *Lei Complementar na Constituição*, Ed. RT, São Paulo, 1971.

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

(22) *Isenções Tributárias*, p. 151.

(23) “Art. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito federal ou dos Municípios”.

(24) Entendem vedada a isenção heterônoma: o Desembargador do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Bady Curi, no julgamento da Ação Cautelar n. 88.360/5; Alcides Jorge Costa (*ICM na Constituição e na Legislação Complementar*, pp.170-1); José Eduardo Soares de Mello (*Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 3, pp. 198-201); Diva Malerbi (*idem*, p. 80); Helenilson Cunha Pontes (*idem*, pp. 375-83); Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário*, p. 191).

(25) Consideram válida a concessão de isenções heterônomas: Natanael Martins (*Tratados, in Imposto de Renda*, p. 142); Heleno Torres (*Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas*, São Paulo, RT, 1997); Hugo de Brito Machado (*Tributação no Mercosul, Pesquisas Tributárias*, n. 3, pp. 90-1); Valdir de Oliveira Rocha (*idem*, pp. 279-81).

(26) *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª ed., São Paulo, RT, 1991.

(27) *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. rev., Saraiva, São Paulo, 1998, pp. 174-178.

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA DOS ESTADOS

1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade Bimestral, a partir de Janeiro/97 (vol. n. 156).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 400 págs., papel 75 gr.

2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).

Superior Tribunal de Justiça (Reg. 25/92).

Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).

Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).

Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).

Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Reg. 4/94).

Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).

Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Ementário de Legislação Federal (íntegra em CD).*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

4) Matérias Suplementares

- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.