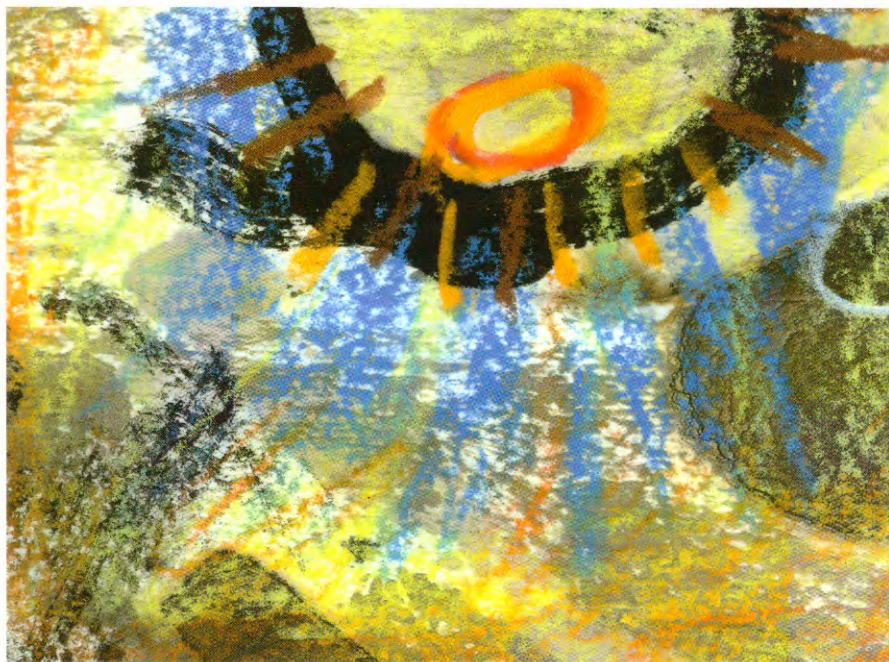


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



164

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

164

(MAIO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Marola Omartem
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Diego Sales Seoane e Thiago Corrêa Vasques - A imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal e a sua aplicação à Contribuição Social sobre o Lucro - CSL

1. Introdução. 2. A imunidade às receitas decorrentes de exportação. 3. As materialidades da contribuição ao PIS, da Cofins e da CSL. 4. Da relação entre o princípio da universalidade do custeio e os objetivos republicanos. 5. Conclusões.

7

Elcio Fiori Henriques - O fato gerador do ICMS-comunicação e o serviço de veiculação de imagens por *outdoor*

1 - O fato gerador do ICMS-comunicação. 2 - A incidência do ICMS-comunicação sobre o serviço de veiculação de imagens por placas, painéis e *outdoor*. 3 - Conclusões.

14

Fábio Pallaretti Calcini - Responsabilidade tributária. O dever de observância ao devido processo legal e motivação

1. Introdução. 2. Devido processo legal. Necessidade de lançamento tributário. 3. Conclusão.

32

Fernando Netto Boiteux - A incidência do IOF sobre as operações de “câmbio simbólico”

I - As operações de câmbio. II - A realização dos contratos de câmbio. III - O registro das operações no Banco Central do Brasil. IV - O fato gerador do IOF. V - O IOF sobre operações de câmbio na jurisprudência. VI - Conclusão.

43

Frederico de Almeida Fonseca e Ana Carolina Moreira Garcia - O ágio de investimentos e a Lei 11.638/07. O que muda em relação ao atual tratamento fiscal?

I - Introdução. II - O ágio de investimentos - procedimentos contábeis e fiscais vigentes em 31 de dezembro de 2007. III - Dedutibilidade do ágio nas operações de incorporação, fusão e cisão - Lei 9.532/97. IV - Lei 11.638/07 - novos procedimentos contábeis relacionados ao ágio de investimentos e seus efeitos fiscais. V - Medida Provisória 449/08 - regime tributário de transição - tratamento fiscal dos ágios nos anos de 2008 e 2009. VI - Conclusão.

53

Hugo de Brito Machado - Tratados internacionais e isenções de tributos estaduais e municipais

1. Introdução. 2. Autorização constitucional expressa. 3. Vedação constitucional expressa. 4. Isenções e tratados internacionais. 5. Conclusões.

66

Miguel Delgado Gutierrez - A inconstitucionalidade da obrigação de apresentação da Dimob

71

Ricardo Minner - “Vendas inadimplidas” e a hipótese de incidência da Cofins e do PIS

1. Introdução. 2. A hipótese de incidência - aspecto material, aspecto temporal e base de cálculo. 3. Noções do fato gerador e da base de cálculo da Cofins e do PIS. 4. Da consideração das “vendas inadimplidas” como integrantes da base de cálculo da Cofins e do PIS. 5. Conclusão.

76

Roberto Ferraz - Telecomunicações - a exclusão das receitas de exportação de serviços nas contribuições

1. Introdução. 2. A imunidade das receitas decorrentes de exportação relativamente à contribuição social sobre o lucro. 3. As duas hipóteses possíveis de receitas de exportação no *roaming* internacional. 4. O direito à exclusão na apuração da base de cálculo da CSL das

Tratados Internacionais e Isenções de Tributos Estaduais e Municipais

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O Código Tributário Nacional, editado há mais de quarenta anos, alberga norma que indica não serem os tratados internacionais simples leis da União, tanto que são superiores às leis internas.¹ Não obstante, a questão de saber se pode a União, mediante tratado internacional, conceder isenção de tributos estaduais ou municipais tem dado ensejo a sérias divergências.

Questiona-se a autonomia dos Estados e dos Municípios. Um equívoco, porque os tratados internacionais não se submetem de nenhum modo à influência das tendências autonomistas ou concentradoras no pacto federativo. Essas tendências realmente se manifestaram em sentidos nitidamente opostos. No período dos governos militares, a concentração de poder político foi muito forte, resultando daí regra expressa na Constituição de 1967/69, autorizando expressamente a União a isentar de tributos estaduais e municipais. Com a denominada redemocratização, prevaleceu a tendência autonomista, do que resultou regra constitucional expressa em sentido oposto, além da adequada desconcentração da própria competência impositiva. E nos dias atuais, ou mais exatamente, pouco tempo depois de editada a Constituição Federal de 1988, passou a manifestar-se novamente forte tendência centralizadora, que se vê revelada em diversas emendas constitucionais em matéria tributária.

A questão da concessão de isenção mediante tratados internacionais, todavia, não deve ser colocada no plano dessas tendências. Ela deve ser tratada, isto sim, no plano das relações internacionais, como adiante vamos explicar.

2. Autorização Constitucional Expressa

A Constituição Federal de 1967, com redação que lhe deu a Emenda nº 1, de 1969, albergava regra expressa no sentido de que:

“A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.”²



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.

¹ Código Tributário Nacional, art. 98.

² Constituição Federal de 1967, com redação da Emenda nº 1, de 1969, art. 19, parágrafo 2º.

Como se vê, tínhamos então autorização constitucional expressa à União, para conceder isenção de impostos estaduais e municipais. Fruto, certamente, da concentração do poder político em mãos do governo federal. Não se podia, portanto, por em dúvida a validade de lei complementar da União que concedia isenção de impostos estaduais e municipais.

Durante o funcionamento da Assembléia Constituinte, no final dos anos oitenta, a pressão de prefeitos e governadores se fez valer, no sentido da desconcentração do poder político, e um dos resultados dessa pressão foi não apenas a não-reprodução daquela regra autorizativa, mas a edição de regra expressa em sentido oposto.

3. Vedação Constitucional Expressa

Realmente, na vigente Constituição Federal foi encartada regra estabelecendo expressamente que é vedado à União instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.³

Diante dessa vedação expressa já não é possível lei complementar federal concedendo isenção de tributos estaduais nem municipais. Restou, todavia, a questão de saber se seria válida a isenção desses tributos concedida pela União em tratado internacional. Questão que tem ensejado muita divergência, tanto na doutrina como na jurisprudência.

4. Isenções e Tratados Internacionais

Realmente, a questão de saber se pode a União, mediante tratado internacional, conceder isenção de tributos estaduais ou municipais tem tido respostas divergentes. Há quem sustente que sim, com o argumento de que o tratado seria uma 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.⁴ Há, todavia, quem ofereça resposta negativa a essa questão.⁵ Tese, aliás, prestigiada pelo Superior Tribunal de Justiça, que decidiu:⁶

“Isenção. Tratado Internacional - O STJ tem decisão no sentido de que a União não pode isentar do ICMS mediante tratado internacional, sem lei do Estado, porque ‘O art. 98 do CTN deve ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional’.”

Colocada no plano federativo interno, a tese autonomista albergada pelo Superior Tribunal de Justiça é incensurável. Vedado, como é, à União, conceder isenção de tributos estaduais e municipais,⁷ é razoável entender-se que essa vedação há de

³ Constituição Federal de 1988, art. 151, inciso III.

⁴ Daniela Ribeiro de Gusmão, “A Concessão pela União de Isenções Relativas a Tributos Estaduais e Municipais - Possibilidade no Âmbito dos Tratados Internacionais”, *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados* vol. 168, Jurid Vellenich, São Paulo, jan./fev. 1999, p. 19.

⁵ Edgard Neves da Silva, “Tratados e Convenções Internacionais - Outorga de Isenção - Imposto Municipal sobre Serviços - Inconstitucionalidade”, *Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo* vol. 5, pp. 44/53.

⁶ STJ, 1ª Turma, REsp nº 90.871-PE, Rel. Min. José Delgado, decisão de 17.06.97, DJU 1 de 20.10.97, p. 52.977; e *Repertório IOB Jurisprudência* nº 5/98, 1ª q. mar./98, p. 97, texto nº 1/11.982.

⁷ Constituição Federal, art. 151, inciso III.

ser respeitada ainda quando a norma que concede a isenção seja veiculada por um tratado internacional. Por isto mesmo, aliás, na proposta de Emenda Constitucional com a qual o governo pretendeu, em 1995, alterar o sistema tributário, foi colocada uma norma fazendo ressalva àquela vedação para isenções previstas em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.⁸

Ocorre que o tratado internacional não deve ser colocado no plano das normas que regulam relações internas. Por isto, preferimos admitir a possibilidade de concessão, mediante tratado internacional, de isenção de impostos estaduais e municipais. Não se pode deixar de considerar que os tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, na verdade são atos da soberania externa, praticados pelo Estado brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que vê a União como órgão da soberania interna. Nos atos internacionais, a União representa toda a Nação, na qual se incluem obviamente os Estados-membros e Municípios.

Por tal razão, Valdir de Oliveira Rocha afirma que

“as isenções de quaisquer tributos podem ser decorrentes de tratados internacionais; se concedidas antes da nova Constituição, foram por ela recepcionadas. Tratado é lei interna do Estado Brasileiro, e não simplesmente da União, assim obriga a esta como aos demais entes que formam a República Federativa do Brasil.”⁹

No mesmo sentido manifesta-se, com inteira propriedade, Valério de Oliveira Mazzuoli, que doutrina:

“Nos termos do art. 18 da Constituição de 1988, os Estados e Municípios brasileiros são entes dotados de autonomia, podendo assim legislar em matéria tributária em assuntos de sua competência, levando em consideração os seus interesses particulares caso a caso. Daí então a regra do art. 151, inc. III, do texto constitucional, segundo a qual é vedado à União ‘instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios’. Com base nesse dispositivo fica a questão de saber se a vedação da União de isentar tributos estaduais, distritais ou municipais se estende aos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil com outros países.”¹⁰

Reportando-se a manifestação do Superior Tribunal de Justiça em sentido afirmativo da vedação, Mazzuoli esclarece:

“Segundo entendemos, tal posicionamento jurisprudencial encontra-se equivocado, uma vez que não é a União que celebra tratados, mas sim a República Federativa do Brasil, da qual a União é apenas parte. Em verdade, o comando do legislador constituinte que proíbe a concessão de isenções heterônomas (aquelas concedidas por nor-

⁸ Proposta de Emenda Constitucional nº 175, de 1995, apresentada pelo Presidente da República com a Mensagem nº 888, de 23 de agosto de 1995, na qual é sugerida, para o item III, do art. 151, da Constituição a redação seguinte: “III - instituir isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.”

⁹ Valdir de Oliveira Rocha, “Tratados Internacionais e Vigência das Isenções por eles Concedidas, em Face da Constituição de 1988”, *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 5/91, texto nº 1/3.964. Fundamentando seu entendimento, Valdir de Oliveira Rocha invoca lição de Miguel Reale, a dizer:

“Geralmente se pratica o erro de pensar que o Estado Brasileiro é a União, quando a União é efetivamente um dos aspectos internos do Estado Brasileiro. Para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado Brasileiro.” (*Lições Preliminares de Direito*, 13ª edição, Saraiva, São Paulo, 1986, p. 235)

¹⁰ Valério de Oliveira Mazzuoli, *Curso de Direito Internacional Público*, 2ª edição, RT, São Paulo, 2007, p. 320.

mas emanadas de pessoa pública que não é titular da competência para instituir o tributo) está direcionado tão-somente à União (que é pessoa jurídica de Direito interno) e não à República Federativa do Brasil (que é pessoa jurídica de Direito Internacional, à qual o texto constitucional dá competência para assumir compromissos exteriores). É a República Federativa do Brasil, e não a União (que é, assim como os Estados e Municípios, apenas um dos componentes da República), que tem personalidade jurídica de direito das gentes e, portanto, pode celebrar tratados internacionais com outros Estados soberanos. É clara a regra constitucional do art. 1º da Carta Magna de 1988, segundo a qual a República Federativa do Brasil é 'formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal'. Assim, quando se celebra um tratado internacional, ainda que prevendo determinada isenção que, internamente, seria da competência tributária dos Estados ou Municípios, o ente que o está celebrando é a *República Federativa do Brasil*, da qual a União, os Estados e os Municípios apenas fazem parte. Portanto, a representação externa da nação é *única* e não fracionada, razão pela qual a Constituição não atribuiu aos componentes da Federação personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Quando o Presidente da República celebra um tratado internacional (à luz do art. 84, inc. VIII, da Constituição) o faz não como Chefe de Governo (figura de Direito interno) mas como Chefe de Estado (figura de Direito Internacional), com competência para disciplinar quaisquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto federativo (interesses da União) ou de cada um dos componentes da Federação (interesses dos Estados e dos Municípios).¹¹

O Supremo Tribunal Federal, que se havia manifestado no sentido de que os tratados internacionais equivalem à lei ordinária, em julgamento que começou com a decisão de sua Primeira Turma, em 14 de dezembro de 1998, de submeter o caso ao Plenário, finalmente acolheu a tese que temos adotado, e afirmou que o art. 98 do Código Tributário Nacional, "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do Ministro Ilmar Galvão). O acórdão, unânime, porta a seguinte ementa:

"Direito Tributário. Recepção pela Constituição da República de 1988 do Acordo Geral de Tarifas e Comércio. Isenção de Tributo Estadual Prevista em Tratado Internacional Firmado pela República Federativa do Brasil. Artigo 151, inciso III, da Constituição da República. Artigo 98 do Código Tributário Nacional. Não Caracterização de Isenção Heterônoma. Recurso Extraordinário Conhecido e Provido.

1. A isenção de tributos estaduais previstos no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988.
2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).
3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dele não dispondo a União, os Estados ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.
4. Recurso extraordinário conhecido e provido.¹²

¹¹ Valério de Oliveira Mazzuoli, *Curso de Direito Internacional Público*, 2ª edição, RT, São Paulo, 2007, pp. 320/321.

¹² STF, Plenário, RE nº 229.096-0-RS, unânime, relator originário o Ministro Ilmar Galvão, relator para o Acórdão a Ministra Cármen Lúcia, julgado em 16.08.2007, DJE nº 065, divulgação em 10.04.2008, publicação em 11.04.2008.

Desde 1999 temos afirmado a inconsistência da tese anteriormente acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, escrevendo:

“Argumenta-se, em defesa do entendimento da Corte Maior, que a elaboração legislativa cabe ao Congresso Nacional (CF, art. 44) e tal competência não pode ser tolhida por tratados internacionais, até porque compete privativamente ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre estes, quando acarretarem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (art. 49, inc. I). O argumento, porém, é inconsistente. As normas da Constituição, como qualquer outra do sistema jurídico, devem ser interpretadas com atenção para o contexto. Nenhuma deve ser interpretada isoladamente. A norma que atribui ao Congresso Nacional a função legislativa, e a que lhe atribui competência privativa para resolver definitivamente sobre tratados internacionais, devem ser entendidas em harmonia com norma, da mesma Constituição, que atribui ao Presidente da República competência para iniciar o processo legislativo na forma e nos casos previstos nela previstos (CF, art. 84, inc. III) e também para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (CF, art. 84, inc. VIII). Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional que os referenda, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas.

Por outro lado, a alteração, por lei interna, de um tratado internacional, não tem apoio no princípio da moralidade, que deve presidir também as relações internacionais. Alterando, por leis internas, regras de tratado internacional, o país perde credibilidade. Assim, temos fortalecido o nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da Ciência do Direito, como no plano ético.”¹³

Em julgamento que teve início em 14 de dezembro de 1998, quando sua Primeira Turma decidiu remeter o caso ao Tribunal Pleno, o Supremo Tribunal Federal afinal decidiu pela prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna, acolhendo assim a norma do art. 98 do Código Tributário Nacional. Assim, considerou que o referido dispositivo tem caráter nacional, e que é válida a concessão de isenção de tributo estadual pela União, mediante tratado internacional.

5. Conclusões

Em face das razões expostas podemos afirmar as seguintes conclusões:

1ª) Ao celebrar um tratado internacional, a União não atua como pessoa jurídica de Direito Público interno, que compartilha com Estados e Municípios o poder de tributar nos termos estabelecidos pela Constituição Federal, mas como pessoa jurídica de Direito Internacional, representando toda a nação brasileira.

2ª) A vedação expressa na regra albergada pelo art. 151, inciso III, da vigente Constituição Federal, não se aplica aos tratados e convenções internacionais.

3ª) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu acertadamente.

4ª) São válidas, portanto, as isenções de tributos estaduais e municipais concedidas mediante tratados internacionais.

¹³ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 16ª edição, Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 68/69.