

RVMD, Brasília, V. 10, n° 2, p. 106-133, Jul-Dez., 2016

A IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS POR TRATADO INTERNACIONAL *

THE IMPOSSIBILITY OF CONCESSION OF EXEMPTIONS FROM STATE AND MUNICIPAL TAXES BY INTERNATIONAL TREATY

*Carolina Sena Vieira***

RESUMO

A República Federativa do Brasil, Estado Federado dotado de soberania, outorgou e reconheceu autonomia à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Como corolário lógico desta soberania e desta autonomia, repartiu as competências tributárias entre todas as esferas de modo que se encontram constitucionalmente delimitados quais tributos cada pessoa jurídica de direito público interno pode instituir. No entanto, aquele ente federativo que institui o tributo possui também a competência para conceder o benefício da isenção, prevendo expressamente a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Excesso de formalismo (em virtude da expressa disposição em contrário da Constituição de 1969) ou garantia do pacto federativo e do exercício da autonomia, é certo que existem fundadas dúvidas sobre se a concessão de isenção a tributos estaduais e municipais pela União, através de tratado internacional, constitui ou não a chamada “isenção heterônoma”, vedada pelo ordenamento jurídico. Este trabalho pretende analisar se é possível ou não a concessão desta isenção, levantando todo o arcabouço doutrinário que envolve o tema a fim de fixar as premissas necessárias e, por fim, analisando o entendimento já emanado pelos Tribunais Superiores a respeito.

Palavras-chave: Pacto Federativo. Tributação. Isenção.

* Artigo recebido em: 15/07/2016.

Artigo aceito em: 22/07/2016.

** Mestre e Doutoranda em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Professora de Direito Tributário na Faculdade Cesusc, mantida pelo Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina. Santa Catarina – SC. E-mail: carolinasena@gmail.com.

ABSTRACT

The Federal Republic of Brazil is a state endowed with sovereignty, which approved and recognized autonomy to Union, States, Federal District and Municipalities. As a logical corollary of this sovereignty and this autonomy, it distributed tax imposition between all these three levels so it is constitutionally defined which tax each one may impose and collect. However, the federal entity that may create the tax also has the power to grant the exemption, and the Constitution of the Federative Republic of Brazil (1988) expressly provides that the Union is forbidden to institute exemptions of taxes within States, Federal District or Municipalities competences. Formalism excess (due of an legal provision in contrary in previous Constitution - 1969) or a guarantee of the federal pact and the exercise of autonomy, there are justifiable doubts about if the grants of exemption to state and local taxes by the federal government through international treaties and agreements, are or are not the called "heteronomous exemptions", prohibited by law. This paper aims to examine whether it is possible or not to grant this kind of exemption, raising all the doctrinal framework that involves the subject in order to lay down the necessary premises and, finally, analyzing the understanding already emanated by the Superior Courts about this theme.

Keywords: Federal pact. Tax. Exemptions.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. Soberania e pacto federativo.

3. Competência tributária.

4. Imunidades e isenções

4.1. A imunidade como definição de competência

4.2. A isenção como afirmação de competência

5. Tratados internacionais em matéria tributária

6. A visão do Superior Tribunal de Justiça pela impossibilidade de concessão de isenções, pela União, de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais

7. Possibilidade de os tratados internacionais concederem isenções de tributos estaduais e municipais – os entendimentos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal

7.1. A visão do Superior Tribunal de Justiça pela possibilidade de concessão de isenções, pela União, de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais

7.2. A visão do Supremo Tribunal Federal pela possibilidade de concessão de isenções, pela União, de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais

8. Conclusões

9. Referências

1. Introdução

A República Federativa do Brasil, Estado Federado dotado de soberania, outorgou e reconheceu autonomia à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Como corolário lógico desta soberania e desta autonomia, repartiu as competências tributárias entre todas as esferas de modo que se encontram constitucionalmente delimitados quais tributos cada pessoa jurídica de direito público interno pode instituir. Neste panorama, coube à União a competência para a imposição de impostos (artigos 153 e 154 da Constituição Federal), taxas (artigo 145 da Constituição Federal), contribuições de melhoria (artigo 145 da Constituição Federal), empréstimos compulsórios (artigo 148 da Constituição Federal) e contribuições especiais (artigos 149 e 195 da Constituição Federal). Já aos Estados, ficou reservada a competência para a imposição de impostos (artigo 155 da Constituição Federal), taxas (artigo 145 da Constituição Federal), contribuições de melhoria (artigo 145 da Constituição Federal) e contribuição para o custeio do programa de previdência de seus servidores (artigo 149, § 1º da Constituição Federal). Por fim, coube aos Municípios a competência para a imposição de impostos (artigo 156 da Constituição Federal), taxas (artigo 145 da Constituição Federal), contribuições de melhoria (artigo 145 da Constituição Federal), contribuição para o custeio do programa de previdência de seus servidores (artigo 149, § 1º da Constituição Federal) e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A da Constituição Federal).

Portanto, é natural que aquele ente federativo que institui o tributo possua também a competência para conceder o benefício da isenção, prevendo

expressamente a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Todavia, o Estado brasileiro, na qualidade de pessoa jurídica de direito público internacional, firma tratados internacionais com outros países, muitas vezes envolvendo questões tributárias. O próprio artigo 98 do Código Tributário Nacional prevê que os tratados fazem parte do arcabouço legislativo tributário. Eventualmente, poderia a União, firmando tratado internacional, conceder isenção de tributos estaduais e municipais ou esta medida se enquadraria na vedação contida no inciso III do artigo 151, que determina que a União não pode “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”? Excesso de formalismo (em virtude da expressa disposição em contrário da Constituição de 1969) ou garantia do pacto federativo e do exercício da autonomia, é certo que existem fundadas dúvidas sobre se a concessão de isenção a tributos estaduais e municipais pela União, através de tratado internacional, constitui ou não a chamada “isenção heterônoma”, vedada pelo ordenamento jurídico.

Este trabalho pretende analisar se é possível ou não a concessão desta isenção, levantando todo o arcabouço doutrinário que envolve o tema a fim de fixar as premissas necessárias e, por fim, analisando o entendimento já emanado pelos Tribunais Superiores a respeito.

2. Soberania e pacto federativo

A problemática que gira em torno da possibilidade ou não de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais através de tratados não pode ser entendida sem a exata compreensão da noção de soberania e do princípio federativo.

Roque Antonio Carrazza bem resume o conceito de soberania ao afirmar que *“é a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema”*¹. E continua o autor, concluindo que apenas o Estado é soberano, superada na Modernidade a soberania *“do clero, do imperador, do papa”*:

Atualmente, o Estado é a única instituição soberana, porquanto superiorem non recognoscens. De fato, dentre as várias pessoas que convivem no território estatal, apenas ele detém a faculdade de reconhecer outros ordenamentos e de disciplinar as relações com eles, seja em posição de igualdade (na comunidade internacional), seja em posição de ascendência (por exemplo, em relação às entidades financeiras), seja, até, em posição de franco antagonismo (v.g., com as associações subversivas).²

Dessa forma, o Estado é soberano pois acima dele não se reconhece nenhum outro tipo de poder. Juridicamente,

[...] o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo (grupo social independente), estabelecido num dado território (base territorial fixa). Este ordenamento é originário, porque não depende, nem deriva, de nenhum outro, e soberano, porque superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se governo e se resolve numa faculdade de comando (imperium) a que a coletividade deve obediência.³

1CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 84.

2CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 85.

3 CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 87.

Roque Antonio Carrazza⁴ classifica primeiramente os Estados em (a) simples e (b) Uniões de Estados. Os Estados simples ou unitários são aqueles que podem livremente manter relações com outros Estados. Já nas Uniões de Estados, apesar da união, cada Estado mantém sua individualidade. Estas Uniões de Estados podem ser classificadas de duas formas:

- (b.1) quanto ao surgimento, ou não, de uma nova pessoa, as Uniões de Estado podem ser (i) meramente políticas; (ii) simples e (iii) institucionais;
- (b.2) quanto à natureza do vínculo jurídico entre os Estados que as formam, as Uniões de Estado podem ser: (i) internacionais (que se subdividem em Uniões iguais e Uniões desiguais) e (ii) não internacionais (que se subdividem em Uniões pessoais; Uniões reais e Estados Federais).

O Brasil é uma União de Estado não internacional do tipo “Estado Federal”. Mais uma vez socorre-se aos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, que muito bem descreve as diferenças entre esta modalidade de exercício de soberania e as demais:

Na Federação, os Estados que dela participam (Estados-membros) estão subordinados a uma Carta Magna, que lhes confere competências, tanto quanto ao Estado Central (União). Nela, a União e os Estados-membros são autônomos, mas não soberanos, já que encontram limites em seu agir na Constituição, que, encimando-os, dá validade aos atos jurídicos que praticam. Em rigor, soberano era o poder que deu à estampa e fez obedecida a Constituição (Poder Constituinte). Exercitada, a soberania acaba devolvida ao povo, seu único senhor, nos regimes democráticos.⁵

Anis Kfourir Jr.⁶, citando Márcia Pellegrini, esclarece que desde a Constituição de 1891 o Brasil assumiu a forma de Estado Federado e já estabelecia em seu art. 1º que “A Nação Brasileira adota como forma de governo, sob regime

4 CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 87/88.

5 CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 91.

6 KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 32/33.

representativo, a República Federativa [...] e constitui-se, por união perpetua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

Atualmente, o art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) estabelece de forma semelhante que “A República Federativa do Brasil [é] formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e o Distrito Federal. O art. 18 da CRFB determina como todos estes entes se organizam politicamente: Art. 18. 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.

O Brasil é, portanto, um Estado Federal dotado de soberania. Compõem este Estado Federado a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, “todos autônomos”, conforme bem destacou o art. 18 da CRFB.

Todavia, o conceito de soberania é um conceito aberto⁷ que permite várias interpretações e acepções. Interessa ao presente estudo uma destas acepções do conceito de soberania (ou uma das formas pela qual se exterioriza), a soberania fiscal, sobretudo sua íntima relação com o conceito de competência tributária, como se verá a seguir.

3. Competência tributária

Como visto, o Brasil é um Estado dotado de soberania, que adota o tipo Estado Federal. O art. 18 da CRFB de 1988 garante a autonomia das unidades que

7 GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 28.

formam este Estado Federal, exteriorizando o pacto federativo que une estas partes e forma o todo.

Para desempenhar o seu papel, cada uma destas unidades necessita de recursos, conforme bem resume Betina T. Grupenmacher:

O Estado, na consecução de finalidades públicas, deve dispor do substrato necessário e indispensável à sua atividade. Necessita, para o atingimento do bem comum, de meios para fazê-lo, ou seja, requer recursos para custeio das suas atividades que são resultado da sua particular posição de supremacia, a qual se revela na possibilidade de constrição do patrimônio dos particulares, pela exigência de prestações compulsórias.⁸

Para a autora, “uma das manifestações mais marcantes do poder soberano do Estado concretiza-se na faculdade que tem este ente público [...] de interferir em seu patrimônio, através da instituição de tributos destinados ao custeio da sua atividade pública”⁹. A esta acepção do termo soberania a autora chama de “soberania fiscal” ou “competência tributária”:

A esta faceta da soberania prefere-se chamar de competência tributária, que não obstante exteriorizar uma situação de supremacia ou superioridade do Estado sobre o cidadão, encontra limitações impostas pelo próprio ordenamento jurídico interno, não sendo portanto um poder absoluto e incontestável.¹⁰

Portanto, é através da instituição de tributos que, exercendo sua soberania, o Estado adentra ao patrimônio dos particulares no intuito de captar recurso para o desempenho de suas atividades. Luciano Amaro define a competência tributária como a aptidão de criar tributos, aptidão esta distribuída pela Constituição Federal entre as unidades que formam a Federação:

8 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 20.

9 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 35.

10 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 18.

Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos [...].¹¹

Tácio Lacerda Gama esclarece que é justamente a discriminação de competências o “requisito para que se possa falar numa federação”.¹² Continua o autor:

Segundo esta posição, cassada a competência impositiva, prejudicada está a Federação, sendo irrelevante a existência de outras fontes de receita, como repasses de outros entes federativos. Sem receita de tributo instituído por lei própria, o ente não é autônomo, sendo inconstitucional qualquer tentativa de suprimir competências tributárias, por afrontar cláusula pétrea prescrita no artigo 60, §4º, da Constituição da República.¹³

Portanto, é justamente a repartição de competência impositiva de tributos prevista constitucionalmente que assegura e reforça não só a forma de Estado Federal brasileiro como também a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que integram esta Federação.

A Constituição Federal, em seu Título VI - Da Tributação e do Orçamento, reparte as competências impositivas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esta competência será exercida a partir do momento em que as referidas pessoas jurídicas de direito público interno legislarem na ordem interna, instituindo o tributo para o qual receberam a parcela constitucional de competência.

11 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.93.

12 GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p.199.

13 Idem.

Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadearem-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal. Por esse iter, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação. Vencidas as dificuldades desse curso formativo, ingressam os textos legislados no ordenamento em vigor, surgindo a disciplina jurídica de novas situações tributárias, no quadro do relacionamento da comunidade social. Foi exercida a competência enriquecendo-se o direito positivo com o acréscimo de outras unidades normativas sobre tributos.¹⁴

Na atual ordem constitucional, são os artigos 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 195 que informam quais tributos podem ser instituídos por quais pessoas políticas. Ultrapassando a celeuma doutrinária acerca da classificação das espécies tributárias¹⁵ em duas, três, quatro ou cinco, pode-se resumir da seguinte forma a repartição de competência constitucional entre as pessoas jurídicas de direito público interno:

- (i) União: possui competência para instituir impostos sobre a propriedade territorial rural (ITR), sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), sobre operações financeiras (IOF), sobre produtos industrializados (IPI), sobre importação e exportação (II e IE), sobre grandes fortunas (IGF) e extraordinários em virtude de guerra (arts. 153 e 154 da CRFB), taxas (art.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 292.

15 Adota-se a classificação quinquipartida das espécies tributárias, ou seja, são as espécies admitidas pela Constituição: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Tal classificação adota como variáveis para a identificação da espécie tributária: (a) a vinculação ou não da hipótese de incidência a uma atividade estatal; (b) a previsão constitucional de destinação para o produto da arrecadação e (c) a restituibilidade do tributo cobrado.

145, II da CRFB), contribuições de melhoria (art. 145, II da CRFB), empréstimos compulsórios (art. 148 da CRFB) e contribuições especiais (arts. 149 e 195 da CRFB);

(ii) Estados e Distrito Federal: possuem competência para instituir impostos sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), sobre transmissão de bens por ato não-oneroso (ITCMD) e sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) (art. 155 da CRFB); taxas (art. 145, II da CRFB); contribuições de melhoria (art. 145, II da CRFB) e contribuição para o financiamento da previdência de seus servidores (art. 149, § 1º da CRFB);

(iii) Municípios e Distrito Federal: possuem competência para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre a transferência de imóveis por ato oneroso (ITBI) e sobre serviços (ISS) (art. 156 da CRFB; taxas (art. 145, II da CRFB); contribuições de melhoria (art. 145, II da CRFB); contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e contribuição para o financiamento da previdência de seus servidores (art. 149, § 1º da CRFB).

Na lição de Betina T. Grupenmacher, “a competência tributária é, portanto, a faculdade atribuída às pessoas políticas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para, através de lei [...] criar tributos”.¹⁶

Todavia, no exercício desta competência constitucionalmente delimitada, as pessoas políticas devem observar alguns limitadores, definidos como “limitações ao poder de tributar”. São estas limitações os princípios constitucionais tributários e as imunidades, estas últimas relevantes ao presente trabalho e que serão destrinchadas a seguir.

4. Imunidades e isenções.

A análise da possibilidade de os tratados internacionais poderem ou não conceder isenções de tributos estaduais e municipais passa pelo estudo e delimitação do conceito de isenção. E o conceito de isenção deve ser trabalho em paralelo com o conceito de incidência e de imunidade, para que não parem dúvidas acerca destes dois institutos: imunidade e isenção.

¹⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 37.

Aires Fernandino Barreto advertiu para as confusões geradas pela utilização de ambos os vocábulos como sinônimos, destacando que *“embora em ambos os casos o resultado último seja a exoneração tributária, é preciso advertir para a existência de enorme distância entre imunidade e isenção”*.¹⁷

4.1. A imunidade como definição de competência

A doutrina convencionou conceituar as imunidades tributárias como limitações de competência, inclusive pelo fato de estarem arroladas na Seção relativa às “limitações do poder de tributar”. Tal entendimento pode ser resumido com as palavras de Anis Kfourir Jr., citando Hugo de Brito Machado:

Embora registre a existência de corrente que afirme não ser uma limitação à competência tributária, Hugo de Brito Machado define a imunidade como ‘um obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência da regra jurídica de tributação’ [...]¹⁸

Mas parte da doutrina, ilustrada aqui pelos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, contesta o conceito de imunidade como “limitação de competência”, tecendo severas críticas sobre esta definição. Entende o autor ser a competência:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁹

17 BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 67.

18 KFOURI JR., Anis. Op. Cit., p. 102.

19 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit, p. 235.

Em sentido análogo registra-se o pensamento de Luciano Amaro²⁰, conforme se verá a seguir.

4.2. A isenção como afirmação de competência

Para Paulo de Barros Carvalho, a isenção se trata de norma de estrutura, norma esta cujos comandos são voltados não ao comportamento das pessoas (que seriam as normas de comportamento), mas sim voltados a outras normas. Destaca o autor que “todo o processo legislativo é normatizado por regras de estrutura, que dizem como é preciso fazer para a produção de outras normas”²¹.

E Luciano Amaro de forma magistral apresenta a distinção entre isenções e imunidades, espancando quaisquer dúvidas acerca da natureza e da função de cada um dos institutos:

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo da competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo da incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo.²²

Há diversos atos da vida cotidiana que, ocorridos no mundo fenomênico, não induzem ao pagamento de tributo. E não originam a obrigação de pagar tributo por

20 AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 152.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 559.

22 AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 152.

se tratarem de meros eventos, sem correspondência com uma hipótese de incidência legalmente prevista.

Todavia, há determinados atos que, por se tratarem de signos presuntivos de riqueza, foram eleitos pelo legislador constitucional como aptos a darem origem à obrigação de pagar tributos. Assim sendo, a Constituição Federal apresenta o delineamento para a instituição destes tributos, formando assim o âmbito da “incidência”. É neste sentido que Luciano Amaro coloca a isenção dentro do âmbito da incidência, pois a própria pessoa jurídica de direito público interno que tem competência para instituir o tributo terá a competência para isentar determinadas situações. Para alguns, esta conclusão trata-se de um corolário lógico do pacto federativo e do princípio da autonomia municipal (e até mesmo estadual e distrital).

Porém, nem sempre foi assim. A Constituição Federal de 1969, em seu art. 19, § 2º, previa a possibilidade de a União Federal conceder isenções de tributos estaduais e federais. Tal previsão constituía, de fato, verdadeira violação ao pacto federativo.

Todavia, esta possibilidade foi expressamente afastada na atual ordem constitucional, pois o artigo 151 da Constituição Federal passou a prever:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Alguns autores entendem que esta vedação não precisaria ter sido expressa, bastando ao poder constituinte que não repetisse a redação do antigo dispositivo. Porém talvez esta proibição expressa seja apenas um retrato do regime

democrático e uma exacerbada preocupação em garantir que os tempos antigos não voltariam²³.

O fato é que a doutrina passou a referir-se a este dispositivo como “vedação à isenção heterônoma”, em contraposição à isenção autonômica que seria aquela concedida pelo mesmo ente federativo que instituiu o tributo, em claro exercício de competência (como destacado linhas acima).

Assim sendo, tem-se que sob a égide da Constituição Federal de 1988 é vedado à União instituir isenções de tributos estaduais e municipais. Por este motivo, parte da doutrina defende a impossibilidade de a União firmar tratados sobre o tema, concedendo a *benesse*, enquanto outra parcela entende que não lhe é vedada a concessão do benefício por tratado. Luciano Amaro bem resume a problemática:

O problema assume outro nível de complexidade quando se examina a eficácia dos tratados no campo dos tributos estaduais e municipais, em face do disposto no art. 151, III, da Constituição Federal, que proíbe à União tratar dessa matéria. Diversos autores sustentaram que os tratados não podem definir isenções de impostos estaduais ou municipais, à vista da vedação contida nesse dispositivo, contra corrente também numerosa que afirmou a aplicabilidade do tratado para o efeito de reconhecer isenção de tributos estaduais ou municipais.²⁴

Nos tópicos a seguir, o objetivo é trabalhar a competência para firmar tratados internacionais, juntamente com a posição que os tratados internacionais ocupam no ordenamento jurídico interno, para depois analisar a jurisprudência dos tribunais superiores sobre a matéria e, por fim, concluir se é possível ou não a

23 É neste sentido o entendimento de Luciano Amaro ao afirmar que “o discutido inciso quis revogar a possibilidade das chamadas isenções heterônomas, sem se dar conta de que, para tanto, bastava omitir-se” (AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 185).

24 AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 184.

concessão de isenções de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais.

5. Tratados internacionais em matéria tributária

O artigo 98 do Código Tributário Nacional estabelece que “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

Este dispositivo merece especial atenção por dois motivos: primeiro, porque é utilizado como apoio para algumas vozes isoladas dentro da doutrina que defende a possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais através de tratados e segundo, porque leva à discussão acerca de qual pessoa jurídica firma tratados internacionais em nome da República Federativa do Brasil.

Alberto Xavier tece críticas a respeito da redação do dispositivo, esclarecendo que:

[...] é incorreta a redação deste preceito quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. [...]

Cumprir notar que a supremacia hierárquica dos tratados sobre as leis internas tem como efeito proibir a sua revogação por leis internas subsequentes, não sendo porém o fundamento exclusivo da sua ‘aplicação prevalente’.²⁵

Através das lições do autor, denota-se que não deve ser a “supremacia dos tratados” o fundamento de validade da doutrina que defende a possibilidade da concessão de isenção nas situações aqui discutidas. Betina T. Grupenmacher

25 XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 124.

reforça que não é este dispositivo que confere supremacia ao tratado, mas sim a Constituição Federal:

Com efeito, a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre as leis internas não decorre de sua superior hierarquia, pois de fato não está prevista no texto constitucional, mas porque, como demonstrou-se anteriormente, o tratado é lei especial, que em cotejo com a norma interna geral, sobre ela prevalece, por força da aplicação do critério da especialidade.²⁶

E Luciano Amaro esclarece:

Nesse debate, tem-se invocado o art. 98 do Código Tributário nacional, que comentamos acima, esse dispositivo, porém, não é o apoio adequado para sustentar-se a constitucionalidade de disposição convencional criadora de isenção de tributo estadual ou municipal. Com efeito, se realmente a Constituição, no inciso citado [inciso iii do artigo 150] tivesse proibido a União de, ao firmar tratado internacional, reconhecer isenção de tributo não federal, não seria a norma infraconstitucional (CTN, art. 98) que afastaria esta proibição.²⁷

Todavia, para a solução do problema proposto não seria sequer necessária a análise pormenorizada dos efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional (e por isso não se fez). As indagações neste momento são: quem tem competência para celebrar tratados internacionais? Quem figura como sujeito de direito tributário internacional?

Impende rememorar as premissas fixadas no início do presente trabalho, no sentido de que a República Federativa do Brasil é Estado Federal dotado de soberania e, por fora do artigo 18 da Constituição, é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Neste sentido, o artigo 21, inciso I da CRFB estabelece que “Compete à União [...] manter relações com Estados estrangeiros”. A forma como estas relações

26 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 114.

27 AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 186.

com estados estrangeiros se concretiza está prevista no artigo 84, inciso VIII também da CRFB, que determina ser da competência privativa do Presidente da República “manter relações com Estados estrangeiros” e “celebrar tratados”.

Sobre esta miscelânea de dispositivos constitucionais, conclui Tácio Lacerda Gama:

A pluralidade de pessoas de direito público interno – União, Estados, Municípios e Distrito Federal – convive com a unidade de representação internacional. No direito das gentes, e nas suas relações com os demais países, a República Federativa do Brasil é apenas uma, não aparecendo como sujeitos de direitos e deveres as entidades federativas que, internamente, lhe dão forma.²⁸

Da análise de todos estes dispositivos e com amparo na doutrina, conclui-se que uma figura é a União pessoa jurídica de direito público interno, integrante da República Federativa do Brasil, e outra completamente diferente é a União pessoa jurídica de direito internacional, representante do Estado soberano, firmando seus compromissos através do Presidente da República como Chefe de Estado e não como Chefe de Governo.

6. A visão do Superior Tribunal de Justiça pela impossibilidade de concessão de isenções, pela União, de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais

Como visto, há subsídios doutrinários para a adoção de ambos os entendimentos, tanto pela possibilidade quanto pela impossibilidade de concessão de isenções pela União de tributos estaduais e municipais através de tratado internacional.

28 GAMA, Tácio Lacerda. Op. Cit., p. 194.

No julgamento do Recurso Especial nº 90.871, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido da impossibilidade de concessão, pela União, de isenção de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais. O acórdão restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL.

1. O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III).
 2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em sentido estrito.
 3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os imites impostos pela própria Carta Magna.
 4. O art. 98 do CTN há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto pelo novo Sistema Tributário Nacional.
 5. Recurso especial improvido.
- (REsp 90871/PE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/06/1997, DJ 20/10/1997 p. 52977)

Como se vê, o STJ entendeu que o art. 98 do CTN, anterior à nova Constituição, deveria ter sua interpretação moldada ao texto do já mencionado artigo 151, inciso III da Carta Magna. Assim, o princípio do primado dos tratados não poderia olvidar da nova ordem constitucional, que vedava agora expressamente a instituição de isenções a tributos estaduais e municipais pela União.

Da leitura do acórdão denota-se que em momento algum foi levada em consideração a posição que a “União” ocupa ao firmar tratados internacionais: se pessoa jurídica de direito público interno ou pessoa jurídica de direito internacional. A ênfase dada pelo Superior Tribunal de Justiça foi a autonomia dos entes federativos, proporcionada pelo pacto federativo insculpidos nos artigos 1º e 18 da CRFB.

7. Possibilidade de os tratados internacionais concederem isenções de tributos estaduais e municipais – os entendimentos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal

7.1. A visão do Superior Tribunal de Justiça pela possibilidade de concessão de isenções, pela União, de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais

Na pesquisa elaborada nos julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, em uma discussão aquele tribunal parece admitir a concessão de isenção, pela União, de ICMS (imposto de competência estadual). Colhe-se da ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. BACALHAU IMPORTADO DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO DE ICMS ATÉ 30/04/1999, DATA EXPIRAÇÃO DO CONVÊNIO 60/91. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES REALIZADAS A PARTIR DE 01/05/1999. ENTENDIMENTO PROCLAMADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE SUPERIOR NA ASSENTADA DE 24/10/2007.

1. O eminente relator, ao analisar recurso especial apresentado por Paulo A. dos Santos e Companhia Ltda., empresa contribuinte de ICMS, entendeu que continuam em pleno vigor as Súmulas 575 do STF e 71 do STJ, que isentam do ICMS o bacalhau, em face do Tratado Internacional - GATT. O eminente Ministro Castro Meira defende, de modo divergente, que a isenção em questão extinguiu-se em 30 de abril de 1999, data em que expirou o Convênio n. 60/91. Em face da controvérsia de entendimento, pedi vista dos autos. A discussão está centrada, a meu pensar, no exame da possibilidade ou não do Convênio n. 60, de 1991, ter posto termo final na isenção do ICMS sobre a importação do bacalhau.

2. Para a melhor solução da controvérsia em exame deve-se registrar que a isenção do ICMS sobre a entrada do bacalhau no Brasil é condicionada ao fato de o produto similar (peixe seco e salgado) gozar do mesmo benefício. [...] d) o reconhecimento de isenção de ICMS condicionado, de modo geral, por tratado internacional, produzirá efeitos enquanto todos os Estados, por via do convênio ratificado pelo Poder Legislativo, não extirparem a condição genérica estabelecida para o gozo do benefício fiscal; e) a celebração de Convênio Interestadual, por si só, não tem força de revogar tratado internacional, salvo se, em se tratando de isenção condicionada, esta for totalmente extirpada por consenso dos Estados e com aprovação legislativa.

[...]

(REsp 302190/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/10/2007, DJe 25/04/2008)

No entanto, o julgamento passou ao largo das questões constitucionais, já que trata-se de competência do Supremo Tribunal Federal a análise de eventual violação aos dispositivos da Carta Magna.

A situação fática levada a exame trazia os seguintes elementos: (a) existência de lei concedendo isenção de ICMS a produto nacional; (b) existência de similar importado; (c) a empresa pleiteou o reconhecimento da isenção do ICMS em virtude de o Brasil ser país signatário GATT, que estabelece em seu Artigo III, parte II:

2. Os produtos originários de qualquer Parte Contratante importados no território de qualquer outra Parte Contratante gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno.

Dessa forma, entendeu o STJ que esta cláusula do acordo do GATT tem o condão de garantir a isenção ao produto similar ao nacional, o que não deixa de constituir uma concessão de isenção de tributo estadual pela União através de tratado.

7.2. A visão do Supremo Tribunal Federal pela possibilidade de concessão de isenções, pela União, de tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais

Finalmente, em 2007, parece o Supremo Tribunal Federal ter colocado uma “pá-de-cal” sobre o assunto. A questão foi analisada sob a ótica constitucional, sendo verificadas uma a uma as violações ao texto constitucional ventiladas.

Os Ministros através de sessão Plenária verificaram a adequação do artigo 98 do Código Tributário Nacional ao artigo 151, inciso III da Constituição Federal e também a redação dos artigos 1º e 18 da CRFB foram suscitadas no julgamento do recurso.

Como não poderia deixar de ser, o julgamento do recurso não poderia passar ao largo da análise do princípio da soberania, do pacto federativo e da autonomia. E a Corte Suprema Brasileira decidiu pela possibilidade de concessão, pela União, de isenções a tributos estaduais e municipais através de tratados internacionais. O acórdão restou assim ementado:

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 prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício dói 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), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III da Constituição.

4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(RE 229096, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42)

Em sentido idêntico foi encontrada a seguinte decisão monocrática, da lavra do Ministro Eros Grau:

DECISÃO: Discute-se nestes autos a possibilidade de a União conceder isenção de ISS às empresas que atuam na construção do gasoduto Brasil-Bolívia com amparo em acordo internacional celebrado entre os dois países.

2. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina entendeu que “a vedação inscrita no art. 151, III, CF, limita-se à ordem tributária interna, não abrangendo a isenção heterônoma decorrente de tratado internacional”. [fls. 304]

[...]

5. A controvérsia pertinente à possibilidade de a União, por meio de acordo ou tratado internacional, conceder isenção de tributo de competência dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, foi dirimida pelo Pleno do Supremo no julgamento do RE n. 229.096, Sessão de 16.8.07, Redatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia. Fixou-se o entendimento no sentido de que o preceito do artigo 151, III, da CB/88, “não se aplica às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional”. (RE 543.092, Relator: Min. Eros Grau, julgado em 13.12.2007, publicado em 07/02/2008)

Ambas as decisões (colegiada e monocrática) são de clareza solar e reforçam as premissas fixadas no presente trabalho: tendo em vista que a República Federativa do Brasil é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e que a União representa o Estado soberano na ordem internacional, a vedação contida no artigo 151, inciso III da Constituição Federal está voltada à União enquanto pessoa jurídica de direito público interno, e não enquanto pessoa jurídica de direito internacional. Como tal, a União representa os interesses de todas as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e como tal possui plenos poderes para concessão de isenções de tributos de quaisquer competências através de tratado internacional.

Há doutrina pátria há muito vinha defendendo o posicionamento expresso no referido julgamento levado a cabo no ano de 2007 pela Suprema Corte Brasileira. Colhe-se dos ensinamentos de Luciano Amaro:

Por outro lado, não se deve confundir o tratado firmado pela União com as leis federais. Quem atua no plano internacional com soberania é o Estado Federal, e não os Estados federados ou os Municípios. Portanto, o tratado não é ato que se limite à esfera federal; ele atua na esfera nacional, não obstante a Nação (ou o Estado Federal) se faça representar pelo aparelho legislativo e executivo da União. Compete ao Congresso Nacional, de modo exclusivo, ‘resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional’ (art. 49). Observe-se que a Constituição refere ao patrimônio nacional e não o federal. Do mesmo modo, se o Legislativo Federal edita, por exemplo, emenda constitucional ou lei complementar de normas gerais de direito tributário, ele não legisla apenas para a chamada esfera ‘federal’, mas para toda a Nação.²⁹

No mesmo sentido, a lição de Betina T. Grupenmacher:

No âmbito internacional, a União congrega e representa todos os Estados-Membros perante o ‘direito das gentes’ na qualidade de Estado brasileiro e em nome da República Federativa do Brasil. atuando em tal posição assume a soberania da Nação, desfrutando da personalidade de direito internacional, o que não ocorre com os Estados que a compõem.³⁰

Por fim, o magistério de Heleno Taveira Tôrres:

A União, na qualidade de pessoa de Direito Público Internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, in casu, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de Direito Internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não “soberanos”, seja de ordem externa, quanto ao direito de Estados estrangeiros.³¹

Divide-se o entendimento perfilhado pelos renomados autores citados e refletido pelo Supremo Tribunal Federal, constatando-se a possibilidade de concessão de isenções pela União de tributos estaduais e municipais através de tratado internacional.

6. Conclusões

29 AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 186-187.

30 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 123.

31 TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2.ed. São Paulo: RT, 2001, p. 585.

Um Estado é soberano quando acima dele não se reconhece nenhum outro tipo de poder. O Brasil é uma União de Estado não internacional do tipo “Estado Federal”. Atualmente, o art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) estabelece que “A República Federativa do Brasil [é] formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e o Distrito Federal.

O exercício da atividade estatal, em todas as esferas de governo, demanda receitas para a sua consecução. Portanto, é através da instituição de tributos que, exercendo sua soberania, o Estado adentra ao patrimônio dos particulares no intuito de captar recurso para o desempenho de suas atividades.

A Constituição Federal, em seu Título VI - Da Tributação e do Orçamento, reparte as competências impositivas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esta competência será exercida a partir do momento em que as referidas pessoas jurídicas de direito público interno legislarem na ordem interna, instituindo o tributo para o qual receberam a parcela constitucional de competência.

Todavia, no exercício desta competência constitucionalmente delimitada, as pessoas políticas devem observar alguns limitadores, definidos como “limitações ao poder de tributar”. São estas limitações os princípios constitucionais tributários e as imunidades.

A doutrina convencionou conceituar as imunidades tributárias como limitações de competência, inclusive pelo fato de estarem arroladas na Seção relativa às “limitações do poder de tributar”.

Já a isenção não seria uma limitação constitucional ao poder de tributar, mas sim estaria abrangida no âmbito da incidência, pois a própria pessoa jurídica de

direito público interno que tem competência para instituir o tributo terá a competência para isentar determinadas situações.

Todavia, sob a égide da Constituição Federal de 1988 é vedado à União instituir isenções de tributos estaduais e municipais. Por este motivo, parte da doutrina defende a impossibilidade de a União firmar tratados sobre o tema, concedendo a isenção, enquanto outra parcela entende que não lhe é vedada a concessão do benefício por tratado.

O artigo 21, inciso I da CRFB estabelece que “Compete à União [...] manter relações com Estados estrangeiros”. A forma como estas relações com estados estrangeiros se concretiza está prevista no artigo 84, inciso VIII também da CRFB, que determina ser da competência privativa do Presidente da República “manter relações com Estados estrangeiros” e “celebrar tratados”.

Por este motivo, uma figura é a União pessoa jurídica de direito público interno, integrante da República Federativa do Brasil, e outra completamente diferente é a União pessoa jurídica de direito internacional, representante do Estado soberano, firmando seus compromissos através do Presidente da República como Chefe de Estado e não como Chefe de Governo.

Conclui-se, dessa forma, que tendo em vista que a República Federativa do Brasil é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e que a União representa o Estado soberano na ordem internacional, a vedação contida no artigo 151, inciso III da Constituição Federal está voltada à União enquanto pessoa jurídica de direito público interno, e não enquanto pessoa jurídica de direito internacional. Como tal, a União representa os interesses de todas as pessoas políticas (União,

Estados, Distrito Federal e Municípios) e como tal possui plenos poderes para concessão de isenções de tributos de quaisquer competências através de tratado internacional.

7. Referências

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.
- KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Tratados internacionais e isenções de tributos estaduais e municipais**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 164, p. 66-75. São Paulo, Dialética: 2009.
- TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2.ed. São Paulo: RT, 2001.
- XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.