

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GUSTAVO LEANDRO MARTINS DOS SANTOS

**TRATADO INTERNACIONAL E TRIBUTOS ESTADUAIS E
MUNICIPAIS**

São Paulo

2007

GUSTAVO LEANDRO MARTINS DOS SANTOS

TRATADO INTERNACIONAL E TRIBUTOS ESTADUAIS E
MUNICIPAIS

Dissertação de Mestrado apresentado
ao curso de Pós-Graduação *Stricto
Sensu* da Universidade Presbiteriana
Mackenzie, Campus Universitário de
São Paulo, como requisito parcial à
obtenção do título de mestre em Direito
Político e Econômico.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Alcides Jorge Costa

São Paulo

2007

Santos, Gustavo Leandro Martins dos

Tratado Internacional e Tributos Estaduais e Municipais/ Gustavo Leandro Martins dos Santos. – 2007.

93 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Referências bibliográficas: f. 85-93

Orientador: Prof. Dr. Alcides Jorge Costa.

1. Tratados. 2. Tratados Internacionais. 3. Impostos Municipais. 4. Impostos Estaduais. 5. Pacto Federativo.

GUSTAVO LEANDRO MARTINS DOS SANTOS

**TRATADO INTERNACIONAL E TRIBUTOS ESTADUAIS E
MUNICIPAIS**

Dissertação de Mestrado apresentado
ao curso de Pós-Graduação *Stricto
Sensu* da Universidade Presbiteriana
Mackenzie, Campus Universitário de
São Paulo, como requisito parcial à
obtenção do título de mestre em Direito
Político e Econômico.

Aprovado em

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Alcides Jorge Costa – Orientador
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Luis Eduardo Schoueri
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera
USP – Universidade de São Paulo

Aos meus pais, pelo incessante apoio e incentivo em todas as escolhas e projetos que realizo.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela vida e possibilidade do constante aprendizado e evolução.

Ao Dr. Alcides Jorge Costa, por ter me orientado, compreendido e ajudado imensamente na realização deste trabalho.

Ao Dr. Luis Eduardo Schoueri, pelos ensinamentos durante todo o curso de mestrado e pelo brilhantismo nos apontamentos sobre o tema discutido, que me ajudaram a ampliar meus conhecimentos e abrir minha mente.

Aos meus amigos que me auxiliaram na realização deste trabalho, em especial, a minha grande amiga Naima Worm, pelo apoio e colaboração incessantes desde a prova para ingresso no mestrado.

A minha namorada Grasielle Ralo pelo carinho, apoio e compreensão.

RESUMO

A celebração de tratados internacionais estipulando isenções em tributos de competência dos demais entes federativos (isenções heterônomas), ocasiona divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

O artigo 84, inciso VIII da Constituição Federal determina ser de competência do Presidente da República a celebração de Tratados, Convenções e Atos Internacionais. Assim sendo, e por agir em nome do País, o Presidente da República também atua em nome de todos os integrantes da República Federativa do Brasil, sejam estados, municípios ou territórios, não havendo qualquer restrição para tratar de matérias de competência dos outros entes federativos.

Tal possibilidade decorre do fato da União tanto poder agir em nome próprio, como em nome da Federação, ora manifesta-se por si, como pessoa jurídica, ora em nome da República Federativa do Brasil, tanto no plano interno, como no plano internacional.

No plano interno, revela a vontade da Federação ao editar leis nacionais, e demonstra a intenção da União quando edita leis federais. No plano internacional, representa toda a Federação quando mantém relações com estados estrangeiros, participa de convenções internacionais, declara guerra e celebra a paz, salientando desta forma a Soberania Nacional.

ABSTRACT

The signature of international treaties establishing exemptions of taxes under the authority of the remaining federal entities (heteronomous tax exemptions) occasions numberless doctrine and case law discrepancies.

Article 84, item VIII of the Federal Constitution sets forth that it will be incumbent upon the President of the Republic to sign Treaties, Conventions and International Acts. Therefore, and by acting in the name of the Country, the President of the Republic also acts in the name of all integrated parts of the Federal Republic of Brazil, regardless if they are states, municipalities, or territories, and no restriction applying to handling matters within the jurisdiction of other federal agencies.

This possibility arises out from the fact that the Union can either act by itself, or in the name of the Federation, sometimes exercising its power as a legal entity, sometimes on behalf of the Federative Republic of Brazil, in both the domestic territory and in the international domain.

In the domestic territory, it shows the Federation disposition, as it issues National Laws, and demonstrates the Union will when it issues Federal Laws. In the international domain, it represents the entire Federation by maintaining relationships with the Foreign States, participating in international conventions, waging wars and restoring peace, thereby exercising National Sovereignty.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	ISENÇÃO AUTÔNOMA E HETERÔNOMA	15
3	ISENÇÃO HETERÔNOMA E TRATADO INTERNACIONAL	19
3.1	CORRENTE CONTRÁRIA A CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA POR TRATADO INTERNACIONAL	21
3.2	CORRENTE FAVORÁVEL À CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA DESDE QUE HAJA ANUÊNCIA DOS ENTES FEDERADOS ATINGIDOS	25
3.3	CORRENTE FAVORÁVEL À CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA APENAS PARA TRIBUTOS ESTADUAIS	28
3.4	CORRENTE FAVORÁVEL À POSSIBILIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS VERSAREM SOBRE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS	33
4	OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E DISTRITAIS	34
4.1	POSICIONAMENTO DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL	45
4.2	DA ISENÇÃO AUTÔNOMA DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIAPIS CONCEDIDA POR TRATADO INTERNACIONAL	46
5	DA RENÚNCIA AO PODER DE TRIBUTAR	49
6	DA ANTINOMIA ENTRE OS ARTIGOS 151, INCISO III, 21, INCISO I E 84, INCISO VIII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	53
6.1	DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ARTIGO 151, INCISO III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	56
6.2	DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	64
7	DO CONTROLE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PELO CONGRESSO NACIONAL	69
8	POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A POSSIBILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS VERSAREM SOBRE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIAPAIS	73
8.1	POSICIONAMENTO ATUAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	75

8.2 POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA FAVORÁVEL À POSSIBILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS VERSAREM SOBRE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS	79
9 CONCLUSÃO	81
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	85

APRESENTAÇÃO

O presente projeto tem como linha central de pesquisa, o estudo acerca da possibilidade de acordos internacionais, sobre matérias tributárias de competência estadual, municipal e distrital.

Justifica-se a escolha do tema em função da prática corriqueira da celebração de tratados internacionais, pela República Federativa do Brasil, estipulando isenções em tributos de competência dos demais componentes federativos, o que, por sua vez, resulta em diversas divergências entre os estudiosos da área.

Ao longo do trabalho analisaremos as diversas correntes doutrinárias, seus respectivos fundamentos jurídicos a respeito da matéria, assim como o estudo das competências tributárias, da vedação constitucional prevista no artigo 151, inciso III e principalmente do papel da União como representante da República Federativa do Brasil.

A linha de pesquisa adotada dialoga com a proposta oferecida pela Instituição de Ensino “O poder econômico e seus limites jurídicos”, haja vista, tratar-se de debate sobre competência e autonomia tributária entre os entes federativos.

Objetivando desenvolver um estudo sobre tratados internacionais e tributos estaduais e municipais, em função da competência tributária pertencer a entes federativos divergentes da pessoa política que está celebrando o trato internacional.

Questiona-se, ao longo da pesquisa científica, se esta concessão não violaria o Pacto Federativo (artigo 1º e 34, VII, “a” da Constituição Federal), tendo em vista competir ao ente federativo, detentor da competência tributária, a instituição, majoração, arrecadação, assim como concessão de isenções tributárias.

Buscamos trabalhar com uma pesquisa aplicada, objetivando conhecimentos para o uso prático, ou seja, de impacto direto na celebração de tratados internacionais e seus reflexos internos.

Para elaboração do trabalho dividiram-se quatro frentes de ação, sendo: o levantamento dos aspectos históricos e conceituais dos tratados, convenções e atos internacionais como instrumento do Direito Internacional Público, Isenções tributárias no âmbito interno e externo, federalismo como forma de estado democrático de direito; elaborou-se um apanhado jurisprudencial dos dados referentes aos tratados, convenções de atos internacionais no tocante às isenções; compreendeu a pesquisa dos posicionamentos doutrinários sobre o tema abordado no presente trabalho; finalmente, a elaboração do próprio texto.

1 INTRODUÇÃO

Frente ao aparente conflito, de normas constitucionais acerca das competências tributárias e da expressa vedação constitucional à concessão de isenções heterônomas, o presente trabalho tem por finalidade analisar a possibilidade da União, atuando como representante da República Federativa do Brasil, celebrar tratados internacionais que envolvam tributos estaduais, municipais e distritais.

Ao longo do trabalho estudaremos as antinomias jurídicas, competências constitucionais, assim como os posicionamentos da doutrina e da jurisprudência pátria sobre a celebração de tratados internacionais em matéria tributária de competência dos estados e municípios, tendo em vista os entendimentos divergentes sobre o tema.

No capítulo segundo do presente trabalho analisaremos o conceito de isenção e sua distinção com relação à isenção heterônoma; passando, no capítulo terceiro, ao estudo das diversas correntes doutrinárias sobre a concessão de isenção heterônoma por tratado internacional.

Questionaremos, ao longo do trabalho, se esta concessão não violaria o Pacto Federativo (artigo 1º e 34, VII, “a” da Constituição Federal), uma vez que a competência para isentar está estritamente vinculada à competência para instituição e majoração do tributo.

No capítulo seguinte, estudaremos, com mais profundidade, a corrente doutrinária favorável à possibilidade dos tratados internacionais versarem sobre tributos de competência estaduais, municipais e distritais, assim como o posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No capítulo quinto passaremos a estudar da corrente doutrinária, que entende que na celebração de um tratado internacional sobre matérias tributárias de competência dos estados e municípios não há instituição de isenções heterônomas,

mas sim uma verdadeira renúncia ao poder de tributar, tendo em vista que o signatário abdicada de parte de sua soberania nacional, fazendo com que a matéria deixe de ser tratada pelo direito interno, passando a ser regrada pelo direito internacional.

Noutra divisão, consideraremos a divergência entre as competências constitucionais para instituir isenções e para representar o país perante os organismos internacionais, analisaremos as antinomias entre os artigos 151, inciso III, 21, inciso I e 84, inciso VIII da Constituição Federal, bem como, os meios interpretativos necessários à solução dos conflitos normativos acima indicados, assim como, a forma de interpretação do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Em seguida, no capítulo sétimo, será observada a forma de controle dos acordos internacionais pelo Congresso Nacional, a fim de fundamentar a possibilidade dos tratados internacionais estipularem matéria tributária de competência dos estados e municípios.

Como o presente trabalho tem a finalidade de analisar, também, o posicionamento da jurisprudência, será discutido, no capítulo oitavo, as decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça sobre a concessão de isenção heterônoma por tratados internacionais.

No último capítulo, apresentaremos a conclusão, com as considerações finais sobre o trabalho e posicionamento que entendemos mais adequado quanto à matéria.

2 ISENÇÃO AUTÔNOMA E HETERÔNOMA

O sistema constitucional de uma federação, como é o caso do Brasil, usualmente divide o exercício das competências tributárias entre seus entes federados. A competência tributária consiste, assim, em uma autorização constitucional para o exercício do poder tributário.

Tal autorização constitucional serve tanto para que se crie ou aumente um tributo, como para que sua alíquota seja reduzida ou se criem isenções. Deste modo, o poder de conceder isenções nada mais é que o exercício da competência constitucional tributária.

A doutrina nacional fornece, basicamente, três conceitos para as isenções tributárias.

A teoria tradicional entende que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo, assim, para tal corrente, o fato impositivo ocorre. No entanto, o pagamento é dispensado pela lei.

Uma segunda teoria afirma que na isenção não incide a norma tributária, ela é, na realidade, uma hipótese legal de não incidência tributária, uma regra não-juridicante. A obrigação tributária não chega a surgir, o efeito principal da isenção é impedir o nascimento da obrigação tributária.

A terceira teoria, busca conceito de isenção tributária, a partir da diferença entre normas de conduta e normas de estrutura. Ambas possuem a mesma estrutura: uma hipótese e uma consequência, sendo que, nas regras de conduta, a consequência é um comando voltado ao comportamento das pessoas. Já, nas regras de estrutura, o mandamento atinge outras normas, e não, diretamente, a conduta. Assim, a norma que cria uma isenção, subtrai a norma de incidência em algum de seus critérios, reduzindo seu campo de abrangência. Trata-se, portanto, de uma norma de estrutura que pode interferir na norma de incidência por diversas

formas: pela hipótese, atingindo o critério material, especial ou temporal; ou, pelo conseqüente, atingindo o critério pessoal ou quantitativo.

Feitas tais considerações, podemos entender a isenção autônoma como a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência, renuncia, em razão de circunstâncias de várias ordens (social, política e econômica), ao respectivo exercício.

Dessa forma, não há dúvidas de que o conceito de isenção está diretamente atrelado ao conceito de competência tributária.

Em matéria tributária, o legislador constituinte estabeleceu de forma rígida e bem delimitada as áreas em que as pessoas políticas, ou seja, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, podem exercer a tributação. Assim, os entes políticos podem atuar tão-somente nos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal.

Competência tributária, por sua vez, é "a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem"¹. Na presente análise, interessa-nos o revés da competência tributária, isto é, da mesma forma que a Constituição atribui a determinadas pessoas jurídicas a aptidão para tributar, confere, conseqüentemente, a estas mesmas pessoas, poderes para isentá-los, no todo ou em parte, ou não tributar, dependendo da própria entidade tributante competente, exercendo a competência outorgada em parte ou deixando de exercitá-la. Cada pessoa política (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) recebeu da Constituição um campo tributário próprio, conseqüentemente, a possibilidade de conceder isenções nestes campos.

A isenção heterônoma pode ser definida como aquela atribuída à terceiro, que não é o ente detentor da competência constitucional para tributar, que obriga a

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 131.

deixar de tributar, em determinadas hipóteses, os demais entes federativos possuidores da competência, sejam eles Estados, Municípios ou o Distrito Federal.

De acordo com o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, é vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou seja, é defeso à União instituir isenções heterônomas.

Relevante referir que nem sempre a instituição de isenções heterônomas pela União, esteve vedada pela Constituição, possuindo esta sob outro ordenamento constitucional, poder desonerativo sobre as competências tributárias impositivas dos estados e municípios. O artigo 19, § 2º, da Emenda Constitucional nº 1/69, permitia à União, mediante lei complementar e atendendo à relevante interesse social ou econômico, conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Não obstante, dessa forma, a inovação do texto constitucional de 1988 na matéria, por referir-se à divisão de rendas e conseqüentemente, à repartição de competência tributária fundamental para autonomia dos Estados-Membros e por conseguinte, para a manutenção da própria Federação, não merece qualquer reparo. Ressalte-se que é claro o sentido da não-manutenção do poder desonerativo da União, pessoa jurídica de direito público interno, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pois tal privilégio vai de encontro ao pacto federalista, não havendo espaço para norma centralizadora em sentido contrário em um texto constitucional que consagra tal princípio.

Ressalte-se, entretanto, que o objetivo da norma constitucional é garantir a manutenção da federação, por meio da perpetuação do rígido sistema de competências tributárias (isenta quem é competente para instituir) impedindo que a União, como ente federativo, manipule livremente a receita dos demais entes, o que lhes garantem autonomia.

Todavia, por outro lado, representando a União o interesse de todo o Estado Brasileiro (dela própria enquanto ente da federação e também dos Estados e Municípios) na celebração de tratados internacionais, na hipótese em que eles

afetem à receita dos Estados-membros, não haverá qualquer violação ao disposto na regra constitucional e, menos ainda, ao princípio federativo.

3 ISENÇÃO HETERÔNOMA E TRATADO INTERNACIONAL

O instituto jurídico da isenção heterônoma, pode ser genericamente entendido como a possibilidade de um ente federativo poder instituir, com base no seu próprio conjunto de atribuições constitucionais, a isenção de tributos de outra entidade da Federação.

Já as isenções heterônomas concedidas por meio de tratados internacionais referem-se a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Segundo o artigo 151, inciso III da Constituição Federal de 1988, é vedado à União, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Tendo em vista o dispositivo supra citado e diante da previsão constitucional presente no artigo 21, inciso I, tem-se procurado saber se esta vedação imposta à União estende-se aos tratados internacionais em matéria tributária, que, em alguns casos, podem dispor sobre desoneração tributária, concessão de isenções, redução de tributos ou incentivos de tributos estaduais, distritais ou municipais.

A doutrina não é unânime sobre a possibilidade de concessão heterônoma por meio de tratado internacional, dividindo-se em quatro correntes a seguir indicadas:

I - Negar esta possibilidade, tendo em vista a vedação constitucional do artigo 151, inciso III, no sentido de proibir que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios;

II - Aceitar a possibilidade da União instituir isenções de tributos da competência de Estados e Municípios, todavia, com a participação e anuência dos entes federados diretamente atingidos pela norma internacional isentante;

III - Aceitar a possibilidade de isenções heterônomas por meio de Tratados Internacionais somente para tributos estaduais, salvo se houver concordância do Município;

IV - Acolher a possibilidade de tratados internacionais versarem sobre tributos estaduais, municipais e distritais.

3.1 CORRENTE CONTRÁRIA A CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA POR TRATADO INTERNACIONAL

Esta corrente posiciona-se no sentido de que os tratados internacionais ingressam no ordenamento jurídico pátrio, na qualidade de simples leis ordinárias, com plena observância do princípio da autonomia dos entes federados.

Ademais, o artigo 151, inciso III da Constituição Federal proíbe expressamente que a União decrete isenções de tributos estaduais e municipais (com exceção das autorizadas nos artigos 155, § 2º, XII, 'e', e 156, § 3º, II, ambos da CF), razão pela qual, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder

Para os defensores desta corrente, apesar da competência da União, para manter relações com os Estados estrangeiros, a vedação constitucional estaria plenamente respaldada, inclusive porque a própria Constituição, no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", que disciplina o ICMS, estabelece que lei complementar deverá regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ora, se a União, como ordem jurídica nacional, está impedida de conceder isenções heterônomas, nada autoriza concluir, à míngua de qualquer ressalva neste sentido, que lhe é permitido fazê-lo quando comparece no cenário internacional, firmando tratados.

Os que defendem a impossibilidade da isenção partem do seguinte ponto: o nosso Direito Constitucional positivo não consagra a teoria denominada monista, com cláusula geral de recepção plena, segundo a qual os tratados internacionais valeriam, na ordem interna, como tal, até mesmo como norma constitucional, com base no art. 5º, §2º, da Superlei de 1988, ou seja, no Brasil, as normas de tratados internacionais não vinculam de forma direta e automática.

Todavia, como já enfatizado, os tratados internacionais, celebrados pelo Brasil, ingressam, após os atos constitucionalmente previstos de transformação para o nosso ordenamento jurídico, como leis ordinárias nacionais, as quais devem obediência ao princípio federativo de autonomia dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, autonomia esta que, tem como uma das pilastras: as competências privativas de cada Unidade da Federação.

Portanto, em conformidade com Leandro Paulssen, tratados internacionais não podem descurar a repartição expressa de competências atribuídas pela Constituição, particularmente, a cada ente federativo, sob pena de entrar em contrariedade com a nossa Lei Suprema, o que, no nosso direito constitucional positivo, não é tolerado.²

Não obstante as fundamentações que embasam esta corrente, tal entendimento resulta de uma análise muito limitada do artigo 151 da Constituição Federal e das regras de direito internacional, em relação à superioridade hierárquica dos tratados internacionais, deixando de levar em consideração que cabe à União representar a República Federativa do Brasil perante as organizações internacionais e que compete a ela buscar o benefício da nação brasileira, não se podendo sobrelevar interesses meramente locais em detrimento do interesse nacional.

Neste mesmo sentido, Celso Ribeiro Bastos, comentando o disposto no art. 151, III, da Constituição da República, entende que o constituinte de 1988 não tenha seguido o melhor caminho. Os interesses regionais de uma Federação, notoriamente deformada, terminarão prevalecendo sobre os interesses maiores da nação, podendo as exportações ser inviabilizadas, à luz da falta de visão sobre comércio internacional dos modestos secretários da Fazenda, preocupados apenas com o nível de arrecadação fiscal. O maior uso de incentivos ocorre na área de exportação. O comércio exterior caracteriza-se por uma acirrada luta por se ganhar

² PAULSSEN, Leandro. Direito tributário, Constituição, código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 239-240.

competitividade, sendo pacífico o princípio de que os países não devem exportar tributos, mas produtos.³

Plínio José Marafon e Maria Helena Tinoco Soares asseveram, que o entendimento que não permite a isenção de tributos estaduais e municipais, por meio de tratados internacionais é absurdo, pois limita as relações internacionais e portanto, não pode subsistir. Não pode ser vedado à República Federativa do Brasil, como Estado soberano, disciplinar essas matérias nas relações internacionais, considerando que no Direito Internacional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não são reconhecidos como sujeitos. Destarte, os entes federativos inexistem no contexto internacional, uma vez que apenas a União Federal constitui o Estado soberano.⁴

Contrário à esta corrente em análise, Luciano Amaro afirma que a questão da isenção heterônoma, por lei da União sempre esteve mal disciplinada. Na Constituição anterior permitia que a União, sob certas condições, concedesse isenção de tributos estaduais e municipais (artigo 19, § 2º); a atual procurou dizer o contrário. Na essência, porém, modificou-se apenas a extensão do preceito constitucional. O que a Constituição anterior previa (artigo 19, §2º) é a possibilidade de lei complementar (editada pelo aparelho legislativo federal) dispor sobre isenções de tributos estaduais ou municipais, em determinadas situações; ora, a atual Constituição, em certa medida, autoriza algo análogo (CF artigo 155, §2º, XII, e artigo 156, §3º, II). Em casos mais estritos, portanto, a Constituição vigente continua autorizando a lei complementar a excluir certas situações da incidência de tributo estadual ou municipal.

De qualquer modo, inexistindo, na atual Constituição, disposição que reproduza o § 2º do artigo 19 do texto anterior, não era necessário dizer o contrário, como se fez no indigitado item III do artigo 151, disposição insólita, que vagueia em total

³ BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 1. p. 228-229.

⁴ MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 468-469.

ociosidade e só tem ocupado as atenções quando invocada para a solução de questões paralelas, a cuja disciplina, evidentemente, não visou.

Com efeito, não parece que o preceito constitucional em exame, possa ser invocado como lastro da proibição de tratados internacionais cuidarem da matéria ali referida. À evidência, o discutido inciso quis revogar a possibilidade das chamadas isenções heterônomas, sem se dar conta de que, para tanto, bastava omitir-se. Tanto assim é que, quem defende a não-aplicação dos tratados internacionais na esfera dos tributos estaduais ou municipais, como toda a certeza não mudaria de opinião se esse preceito não figurasse na Constituição (ou seja, mesmo ausente o indigitado inciso, a proibição das isenções heterônomas seria mera decorrência do sistema constitucional de partilha de competência).⁵

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 179-180.

3.2 CORRENTE FAVORÁVEL À CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA DESDE QUE HAJA ANUÊNCIA DOS ENTES FEDERADOS ATINGIDOS

Esta corrente aceita a possibilidade da União, instituir isenções de tributos da competência de Estados e Municípios, ressalvando a necessidade de participação e anuência dos entes federados diretamente atingidos pela norma internacional isentante.

Em defesa deste posicionamento, Roque Antonio Carrazza considera, que só é possível que a norma internacional, contida no tratado internacional, estipule validamente isenção de tributo estadual ou municipal, desde que haja participação dos entes federados atingidos com a norma isentante.

O autor afirma que a União, após celebração do tratado, poderá, por meio de lei complementar, conceder isenções de ICMS ou de ISS – conforme o caso -, fazendo, assim, com que ele produza eficácia *pro foro interno*.⁶

Para embasar seu posicionamento, traz à colação recente julgado do Superior Tribunal de Justiça, oriundo do Recurso Especial nº 90.781-PE:

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 tal sentido. 3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites 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" (DOU 20/10/97, p.52.977, rel. Min. José Delgado).

A corrente inaugurada por Roque Carrazza, para quem a República Federativa do Brasil, representada pela União, não pode, nem mesmo por meio de tratados

internacionais, obrigar os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal a observarem isenções de tributos locais, ainda que assumam a forma de não-incidência, incentivos, parcelamento de débitos, créditos fictícios etc. Evidentemente, se os Estados, os Municípios e o Distrito Federal quiserem aderir ao sistema de isenções do tratado, poderão fazê-lo. Mas, sempre, por meio de instrumentos jurídicos adequados (leis ordinárias locais ou, no caso do ICMS, convênios ratificados pelas respectivas Casas Legislativas).⁷

Apesar da posição do autor e do entendimento pretoriano do Superior Tribunal de Justiça, esta corrente faz uma verdadeira inversão de valores, tendo em vista que o Presidente da República, perante os organismos internacionais, representa a união de todos os Estados, ou seja, age em nome do Brasil como um todo, e não apenas como o Chefe do Executivo Federal (artigo 84, VII da Constituição Federal).

E justamente por agir em nome do País, também atua em nome de seus integrantes, sejam Estados, Municípios, ou territórios, não havendo qualquer restrição para tratar de matérias de competência dos outros entes, até porque seria inviável ao Presidente da República, durante a celebração de um tratado internacional que trate, por exemplo, de ICMS, ter que levar 27 governadores (26 dos Estados + 1 do Distrito Federal), e somente após a autorização unânime destes, poder celebrar tal acordo.

Se isto realmente fosse necessário estaríamos diante de uma total inversão de valores, onde o ato do Presidente da República, atuando como representante do País, dependesse da anuência das autoridades locais, o que enfraqueceria a figura Presidencial e do próprio País perante os demais organismos internacionais.

No mesmo sentido, Luciano Amaro afirma ser inviável a necessidade de convocação dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios para aprovar a aplicação do tratado aos tributos de seu interesse.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 776.

⁷ PAULSEN, Leandro. Direito tributário, Constituição, código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 239-240.

O autor afirma que a inviabilidade decorre de diversas razões, tanto de ordem prática, como 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 teriam como não têm autoridade para comparecer como entes soberanos perante nações estrangeiras.⁸

Razão pela qual, Andréa Tourinho de Araújo entende ser possível à isenção heterônoma por intermédio de tratado internacional, sob fundamento de que o Estado brasileiro deve cumprir o pacto (princípio do *pacta sunt servanda*), sob pena de abalo a sua credibilidade externa.⁹

No mesmo sentido, Fernando de Oliveira Marques defende que o artigo 151, III, da Constituição da República não incide no caso de isenção heterônoma por intermédio de tratado, pois o país se obriga no âmbito externo, estando sujeito ao princípio do *pacta sunt servanda*. Para tanto, diferencia o conceito de soberania e autonomia, afirmando que somente a União, enquanto ente representativo da República Federativa do Brasil, possui soberania e os demais entes políticos internos, Estados-Membros e Municípios, são autônomos, conforme delega a própria Constituição Federal.¹⁰

⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 187.

⁹ “[...] conclui-se pela possibilidade do tratado internacional conceder isenção de tributo estadual e ainda leva-se a tal entendimento o fato de não se poder permitir que o art. 151, III da Constituição Federal seja um entrave às relações internacionais da Federação, pois estar-se-ia, desta forma, impedindo o Estado brasileiro de cumprir o que pactuou em matéria tributária, comprometendo assim, sua credibilidade e desenvolvimento no plano externo.” (ARAÚJO, Andréa Tourinho de. Possibilidade de isenção de tributo estadual concedida por tratado internacional. Disponível em: http://www.direitonet.com.br/doutrina/textos/x/30/22/302/direitonet_textojur_302.doc. Acesso em: 15 dez. 2004).

¹⁰ MARQUES, Fernando de Oliveira. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 338-340.

3.3 CORRENTE FAVORÁVEL À CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA APENAS PARA TRIBUTOS ESTADUAIS

Segundo esta corrente, a norma constitucional prevista no artigo 151, inciso III da Constituição Federal é uma conseqüência lógica do pacto federativo adotado pela República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Rui Barbosa ensina que os Estados são órgãos; a União é o agregado orgânico. Os órgãos não podem viver fora do organismo, assim como o organismo não existe sem os órgãos. Separá-los é matá-los, procedendo como o anatomista, que opera sobre o cadáver, quando a nossa missão organizadora há de, pelo contrário, inspirar-se na do biólogo, que interpreta a natureza viva. Se me fosse dado buscar uma associação de idéias na ordem dos fenômenos da vida entre os organismos superiores da criação, eu compararia as afinidades da dependência entre as províncias federadas e a União Federal às relações de nutrição e desnutrição entre o sistema nervoso e o corpo, a cuja existência ele preside, estendendo e distribuindo a toda parte as reservas locais. Não vejamos na União uma posição isolada no centro, mas o resultante das forças associadas disseminando-se equilibradamente até às extremidades.¹¹

No plano do direito interno brasileiro, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição da Federal. Assim sendo, a Constituição conferiu, originariamente, as competências para cada entidade federada, sejam as legislativas, administrativas ou tributárias. Essa repartição constitucional de competências é um dos pontos da própria noção de Estado Federal.

A Constituição da República, ao estruturar o sistema tributário nacional, formulou regras de competência destinadas a viabilizar, no plano da organização federativa do Estado brasileiro, o exercício, pelas diversas pessoas políticas, das

atribuições que lhes foram conferidas, privativamente, em matéria de tributação.¹² Isso significa, portanto, que o ordenamento constitucional, em verdadeira repartição normativa das competências tributárias, conferiu, às pessoas políticas, a faculdade de instituir tributos incluídos em suas respectivas esferas de atribuições legislativas.

Embora a Constituição não institua tributos, cabe afirmar, no entanto, que as normas constitucionais que definem as regras de competência impositiva desempenham papel fundamental em tema de tributação, porque veiculam comandos dirigidos ao produtor das normas jurídicas de tributação (normas de comportamento), para efeito de explicitar-lhe o procedimento a ser observado e o próprio conteúdo material do produto a ser legislado.

O já citado Roque Antonio Carrazza ensina que o estudo da competência tributária leva-nos, naturalmente, ao estudo da competência para conceder isenções tributárias¹³.

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

Embora também se reconheça a natureza dúplice da União, esta corrente entende que a possibilidade de concessão de isenção heterônoma apenas aos Estados-membros, mas não com relação aos Municípios, salvo se houver concordância por meio de legislação local, sob pena de flagrante ofensa ao próprio pacto federativo.

¹¹ BARBOSA, Rui. Escritos e discursos seletos. 3. ed. Rio de Janeiro: Companhia Aguilar, 1966. p. 1003.

¹² BASTOS, Celso (Coord.). Por uma nova federação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 77-80.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 750.

Ademais, entendimento contrário enfraqueceria ainda mais os Municípios, entidades federadas já extremamente afetadas, que apesar de possuírem inúmeras obrigações constitucionalmente previstas, não conseguem obter, na maioria das vezes, receitas tributárias suficientes em razão do atual sistema constitucional tributário, especialmente pela concentração do Poder Central.

Em outras palavras, apesar dos Estados-membros e o Distrito Federal não possuírem soberania, mas somente autonomia, não é verdadeira a assertiva de que não possam participar, ativamente, do processo de incorporação dos tratados internacionais no direito interno brasileiro, pois, possuem representantes no Congresso Nacional, quais sejam, os Senadores.

Não obstante, os Municípios, ao contrário dos Estados, não possuem representantes no governo central, razão pela qual não participam, de nenhuma forma, no processo de incorporação dos tratados. Por tal fato e para evitar a redução das finanças municipais, que o tratado não poderia conceder isenções heterônomas em tributos estaduais.

O Congresso Nacional é composto do Senado Federal e da Câmara dos Deputados (artigo 44 da Constituição da República). Como já dito, é da competência do Congresso Nacional, resolver definitivamente sobre tratados internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (artigo 49, inciso I, da Constituição da República), incluem-se, nesse conceito, os tratados Internacionais que envolvam matéria tributária.

Não podemos dizer que no âmbito do direito internacional não são consideradas as normas constitucionais dos Estados soberanos, pois com base no artigo 46, itens 1 e 2, da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados de 1969, é perfeitamente cabível, em casos excepcionais, alegar-se violação das normas constitucionais que dispõem sobre competência para aderir, validamente, aos tratados internacionais:

Apesar das fundamentações acima citadas, cabe-nos destacar que tanto os Estados, quanto os Municípios fazem parte da federação, cada qual com suas

competências e atribuições , justamente por isto, não existem fundamentos jurídicos plausíveis para justificarem a possibilidade da República Federativa do Brasil conceder isenção heterônoma para tributos estaduais e não poder fazer o mesmo com relação aos tributos municipais, ademais, como já dito, cabe à União preservar os interesses da República Federativa brasileira, enquanto que aos Municípios e Estados a busca do interesses locais e regionais.

Embora a Constituição Federal também afirme que compete exclusivamente ao Congresso Nacional “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais”, tal afirmação, no que diz respeito ao papel do Congresso no processo de aprovação de tratados, deve ser cortejada com a competência do Presidente da República para celebrar tratados, convenções e atos internacionais.

Apto a ratificar tratados internacionais está somente o Presidente da República e mais ninguém, ao Congresso incumbe aprovar ou rejeitar o tratado assinado pelo Chefe do Executivo. A expressão “resolver definitivamente sobre tratados”, não significa ratificação, que é o ato privativo da Presidência da República, a quem cabe decidir tanto sobre a conveniência em iniciar as tratativas, como a de ratificar o ato internacional concluído. Ao Congresso cabe aprovar ou não os tratados submetidos à sua apreciação.

O Congresso Nacional só resolve, definitivamente, sobre os tratados quando rejeita o acordo, ficando o executivo, neste caso, impedido de ratificá-lo. Em caso de aprovação quem resolve definitivamente é o Chefe do Executivo, a ratificar ou não o tratado.

Diante do exposto, podemos afirmar que o Congresso Nacional, não ratifica nenhum tipo de ato internacional, sem o embargo de seu referendo representar a vontade de todo o povo da Nação, no que se consagra a realização plena do ideal democrático. Em verdade, por meio de decreto legislativo, o nosso parlamento federal autoriza ratificação, que é ato próprio do Chefe do Poder Executivo, a quem compete privativamente, nos termos da Constituição da República celebrar tratados internacionais.

O decreto legislativo, pois, quando aprova um tratado internacional, não cria o direito, não inova a ordem jurídica. O tratado internacional continua sendo tratado, não se transformando em direito interno mediante a intervenção do Congresso. Quem introduz o elenco de direitos e obrigações na ordem jurídica interna, assim, é o próprio tratado internacional e não o decreto que o aprova.¹⁴

Desta forma, cai por terra a idéia de que a União, atuando como representante da República Federativa brasileira, não poderia celebrar tratados internacionais sobre tributos municipais, em função deste ente federativo não possuir representação no governo central, tendo em vista que a competência para representar todo o País externamente, inclusive os municípios, é do Presidente da República e não do Congresso Nacional.

¹⁴ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 113.

3.4 CORRENTE FAVORÁVEL À POSSIBILIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS VERSAREM SOBRE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Para esta corrente, são perfeitamente cindíveis os aspectos materiais internos e externos atribuídos à União, que ora se apresenta como pessoa jurídica de direito público interno, ora como pessoa jurídica de direito público externo, dotada de soberania, representando a República Federativa do Brasil, como a única pessoa política, a quem a Constituição confere a atribuição de manter relações com estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, conforme dispõe o artigo 21, inciso I da Constituição Federal.

Neste sentido, a República Federativa do Brasil, representada pela União, quando da ratificação de um tratado internacional, que institui isenção de tributos estaduais, distritais ou municipais, estaria agindo como ente soberano, não se sujeitando à norma do artigo 151, inciso III da Constituição Federal.

Este entendimento tem como fundamento principal, a distinção entre os aspectos internos e externos das atribuições da entidade central da federação brasileira, baseado principalmente na disposição contida no artigo 21, inciso I da Constituição Federal.

Os capítulos seguintes se prestam a analisar os aspectos determinantes desta ramificação da doutrina, assim como os adeptos da corrente favorável à possibilidade de tratado internacionais versarem sobre tributos de competência estadual, municipal e distrital.

4 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E DISTRITAIS

Diante do fato de que, a nosso ver, a corrente que se encontra em conformidade com as regras de Direito Constitucional e Direito internacional, é a que defende a possibilidade da República Federativa do Brasil, representada pela União (artigo 21, inciso I CF/88), poder celebrar tratados que versem sobre tributos de competência dos demais entes federativos, analisaremos com maior profundidade tal posicionamento.

De acordo com a redação do artigo 84, inciso VIII da Constituição Federal, compete ao Presidente da República a celebração de Tratados, Convenções e Atos Internacionais. O Presidente, perante os organismos internacionais, representa a união de todos os Estados, ou seja, age em nome do Brasil como um todo, e não apenas como o Chefe do Executivo Federal.

É justamente por agir em nome do país, que também atua em nome dos integrantes, sejam Estados, Municípios, ou Territórios, não havendo qualquer restrição para tratar de matérias de competência dos outros entes.

Segundo os ensinamentos de Hans Kelsen, o Estado é integrante de duas ordens jurídicas, a ordem jurídica estadual ou nacional e a ordem jurídica internacional. Na primeira, representa o ordenamento jurídico interno, enquanto na segunda, o ordenamento jurídico externo.¹⁵

Michel Temer, por sua vez, afirma que a União tanto pode agir em nome próprio, como em nome da Federação. Ora manifesta-se por si, como pessoa jurídica, ora em nome do Estado Federal, tanto no plano interno, como no plano internacional.¹⁶

No plano interno, revela a vontade da federação ao editar leis nacionais, e demonstra a vontade da União quando edita leis federais. Tal distinção está

¹⁵ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 321.

amparada no pacto federativo que existe para demonstrar que as leis nacionais são as que alcançam todos os habitantes do território nacional (leis processuais, penais, trabalhistas, etc.) enquanto que as leis federais incidem apenas sobre os jurisdicionados da União (servidores federais, etc.).

Disto tudo deflui, como lembra Celso Bastos, a dupla posição da União, como pessoa de direito internacional (artigo 21, incisos I e II da CF) e pessoa de direito público interno (artigo 21, incisos III a XXV da CF).¹⁷

José Afonso, por sua vez, afirma que a União, no plano internacional, representa toda a Federação quando mantém relações com Estados Estrangeiros, participa de convenções internacionais, declara guerra e faz a paz.¹⁸

Ao analisar a matéria em destaque, Leandro Paulssen reconhece a controvérsia sobre o assunto, mas defende a possibilidade de tratados internacionais concederem isenções sobre tributos estaduais e municipais, diante da prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna, diante do preceito normativo previsto no artigo 98 do Código Tributário Nacional.

O autor defende que a vedação ao artigo 151, inciso III da Constituição Federal dirige-se apenas à União, como pessoa jurídica de direito público interno, quando atua na ordem jurídica interna. Afastada tal preceptivo apenas a isenção heterônoma no âmbito interno, com as ressalvas, mesmo assim, das hipóteses de lei complementar isentar o ICMS e o ISS na exportação de bens e serviços (CF, artigos 155, § 2º, XII, “e”, e 156, § 3º, II). Não obstante, ao representar externamente a República Federativa do Brasil, no uso de sua soberania, possa celebrar em tratados internacionais, de tributos não só federais, mas, também, estaduais, distritais e municipais, podendo isentar ou reduzir esses gravames, ou conceder outros

¹⁶ TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 77-78.

¹⁷ BASTOS, Celso. Curso de Direito Constitucional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 103-104.

¹⁸ “A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação às unidades federadas (ela é unidade federativa, mas não é unidade federada) e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Estado federal, com o nome de República Federativa do Brasil, é o todo, ou seja, o complexo constituído da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional.” (SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo, p. 491)

benefícios fiscais, sem que se possa considerar que estaria adentrando em matéria da competência privativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.¹⁹

Segundo esta corrente, caso a União não pudesse, por meio desses pactos internacionais, disciplinar amplamente tributos estaduais e municipais sobre o consumo (ICMS e ISS), não apenas nas exportações praticamente inviabilizaria os tratados sobre tributação num mundo cada vez mais internacionalizado, e que por isso mesmo, requer a busca de harmonização das cargas tributárias entre os diversos Estados-Partes.

No sentido de que o tratado pode isentar tributos estaduais e municipais. A vedação dirige-se apenas à União, enquanto pessoa jurídica de direito interno. Esta, definitivamente, não tem personalidade jurídica de Direito Internacional Público; a ela falece competência para a celebração de acordos internacionais, a União faz as vezes do Estado brasileiro, mas com ele não se confunde. Em uma palavra: ao que parece, a própria CF/88 estabeleceu o equívoco pelo mau uso da linguagem, ao dizer que uma pessoa política de direito interno atuará no plano internacional.

A República Federativa do Brasil, representando a totalidade dos entes federados brasileiros, pode livremente dispor de seus próprios interesses, de tal sorte que não será atingida pela limitação do artigo 151, III, da CF/88; desta forma, a vedação do artigo 151, III aplica-se à União na qualidade de ente interno e não ao estado brasileiro que, ao representar o conjunto de Estados-membros, Municípios e União, pode estabelecer isenções de tributos de competência de quaisquer dessas pessoas políticas.

Pelo esquema constitucional traçado na Carta Magna, conclui-se que o Estado Federal, ao celebrar tratados internacionais, pode versar sobre qualquer matéria, inclusive tributária, sem com isto ferir a disciplina da competência tributária outorgada às pessoas políticas de direito interno; nem se diga que o Estado Federal estaria invadindo as regras de competência tributária traçadas na Constituição, isto

¹⁹ ¹⁹ PAULSSSEN, Leandro. Direito tributário, Constituição, código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 239-240 e p. 590-591.

que estas somente são oponíveis reciprocamente, às pessoas políticas de direito interno.

Na realidade, perante o direito das gentes, a União, em última análise, representa todos os entes componentes do sistema federativo, em perfeita sintonia com as diretrizes traçadas na Carta Magna. Vale dizer, em matéria tributária, o Estado Federal, ao ratificar tratados que versem sobre isenções de tributos estaduais ou municipais, o faz em nome dessas pessoas políticas, que, por não serem dotadas de soberania e personalidade jurídica internacional não podem se apresentar perante o direito internacional. Noutras palavras, em matéria de direito tributário internacional, a vontade de pessoas políticas de direito interno manifesta-se tão-somente por meio do Estado Federal.

É importante ainda destacar, relativamente ao alcance do citado artigo 98 do CTN, que ele também se pode aplicar aos tributos estaduais e municipais, na órbita das imposições de sua competência, embora não seja esta uma interpretação pacífica na doutrina. É que quando os tratados internacionais são firmados pelo Presidente da República e ratificado pelo Congresso Nacional, eles atuam expressando a personalidade jurídica internacional detida pela República Federativa do Brasil. Assim sendo, o decreto legislativo pelo qual se manifesta a ratificação do acordo ou convenção internacional, se dá pelo exercício de uma atividade de nível nacional (congregando todas as esferas componentes da federação: União, Estados, Distrito Federal de Municípios), e não apenas Federal. Da mesma forma, o CTN, com eficácia de lei complementar, é uma lei de âmbito nacional.²⁰

No mesmo sentido, Alberto Xavier, ao analisar a matéria, afirma que a questão de saber se a União pode celebrar tratados internacionais, em matéria de tributos dos Estados e Municípios ou se deverá restringir-se aos tributos de sua competência própria. A dúvida tem a sua raiz no princípio da autonomia, constante do art. 18 da Constituição Federal, segundo o qual a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.

Com efeito, a autonomia pressupõe em exclusivo do poder legislativo no que concerne aos interesses próprios de cada ente político, notadamente em matéria tributária. Exclusivo esse que tem como fundamento a preservação da autonomia da competência tributária, resguardada pelo art. 151, inciso III da Constituição.

O autor defende que esta proibição constitucional não se apercebe, porém, da dupla qualidade que a União reveste neste contexto (caráter bifronte). A União é pessoa jurídica de direito público interno, mas não pessoa jurídica de direito internacional público. A personalidade internacional cabe à República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (artigo 1º da Constituição Federal). É nessa unidade indissolúvel (o Estado Federal) que é representado organicamente, nas relações com os Estados estrangeiros e as organizações internacionais, por um dos seus elementos constitutivos (a União) em virtude de uma competência exclusiva expressamente atribuída pelo artigo 21, inciso I da Constituição Federal. Nas relações internacionais, a União atua, não nas suas vestes de pessoa de direito público interno, autônoma em relação aos Estados e aos Municípios, mas nas vestes de órgão da República Federativa do Brasil – pessoa jurídica de direito internacional público – e conseqüentemente, de todos os seus elementos componentes, entre os quais os Estados e os Municípios.

Com base neste entendimento, Alberto Xavier conclui, que as limitações ao poder de tributar e de isentar como as do artigo 151, inciso III, só devem, operar no âmbito das relações internas entre os elementos componentes da federação, por via da lei federal, mas não no âmbito das relações internacionais por via de tratado.²¹

Assim, a voz da União nas relações internacionais não é a voz de uma entidade com interesses próprios e específicos, potencialmente conflitantes com os dos Estados e dos Municípios, mas a voz de uma entidade que a todos eles engloba – a República Federativa do Brasil. É assim, por razões de unidade do sistema federativo, a Constituição vedou ao Estado e Municípios privados de personalidade

²⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2002. p. 239-240 e p. 590-591.

jurídica de Direito Internacional, a possibilidade de manterem relações com Estados soberanos e organizações internacionais, atribuindo a representação de seus interesses, no plano internacional, à União.

Com toda a coerência, o artigo 5º, § 2º da Constituição reconhece a qualidade de parte dos tratados internacionais à República Federativa do Brasil e não à União, revelando que esta atua como mero órgão da pessoa jurídica de direito internacional público, que é a República Federativa do Brasil. O Presidente da República, quando, ao abrigo dos incisos VII e VIII do artigo 84 da Constituição, mantém relações com Estados estrangeiros, acredita seus representantes diplomáticos e celebra tratados, convenções e atos internacionais, não atua como chefe do Poder Executivo de uma pessoa de direito público interno (Chefe do Governo Federal), mas como órgão de uma pessoa jurídica de direito internacional público, competente para disciplinar qualquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto ou de cada um dos elementos que compõem a Federação (Chefe do Estado).

Com este pensamento, Sacha Calmon Navarro Coêlho, afirma que o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não está limitando a competência do Estado brasileiro para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Constituição Federal de 1967, aspecto da hipertrofia brutal da União no quadro federativo, em paralelo com a hipertrofia do Executivo Federal nas relações entre os Poderes. A isenção oriunda de lei da União invasiva da competência estadual e municipal é algo diverso da isenção decorrente de tratado.²²

No mesmo sentido, José Souto Maior Borges deixa claro que a proibição prevista na norma constitucional (artigo 151, III CF) atinge apenas a União, ente político interno e não a União, representante da República Federativa do Brasil, afirmando que sob esta óptica, justifica-se o contraste:

²¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 135-137.

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 548.

(a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas),

(b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas).

As primeiras são sempre resultantes de atos de direito interno; as segundas, de atos de direito interestatal.²³

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

Para o autor, o fundamento da prevalência da norma do tratado sobre a lei interna estadual ou municipal não é primado dos tratados sobre a lei interna, mas a eficácia natural dos tratados, como único modelo legislativo idôneo para firmar normas de conduta (e, portanto, também para revogá-las) entre o Estado Brasileiro e outros Estados soberanos. Os tratados internacionais são atos de competência da União, única pessoa política a quem a Constituição confere poder de firmá-los. Os Estados-membros e os Municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos, quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso Nacional, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não, restritamente, o direito sobre tributos federais.²⁴

Ainda, merece relevo como fundamento para esta corrente, as regras que estipulam que no âmbito internacional os Estados signatários, de acordo com o

²³ BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e Municípios. *Direito Tributário, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. v.1. p. 178

²⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 188.

convencionado em Viena sobre Direito dos Tratados, devem obedecer ao disposto em seu artigo 46, no qual, em linhas gerais, um Estado não poderá invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados.

A referida convenção, mesmo não tendo sido ratificada pelo Congresso Nacional, funciona como “lei dos tratados”, prevê que o Estado signatário não poderá eximir-se de cumprir seus tratados, valendo-se dessa desculpa. Isto porque, quando se celebra um tratado internacional, da mesma forma que qualquer outro contrato ou pacto, subentende-se que seus contraentes ou pactuantes almejam o cumprimento de seu objeto, de modo que, se um país empenha sua palavra, deve se submeter ao que foi avençado, para que não venha a sofrer sanções internacionais.

Um Estado ao celebrar um tratado, assume no âmbito internacional um encargo, que tem como finalidade seu estrito cumprimento, não devendo ser alegada soberania nacional, vez que na celebração, o signatário abdicou de parte de sua própria soberania para que a matéria fosse tratada no âmbito internacional.

Cabe destacar, que é de fundamental importância a percepção pelos Estados signatários, da existência de ordens internacional e interna, antes de firmarem um tratado, já que não interessa a um Estado o sistema jurídico do outro, muito menos, a forma como o tratado vai ser incorporado ao direito vigente no país. O Estado não pode se valer de qualquer norma de direito interno para se escusar do cumprimento das responsabilidades assumidas.

Ademais, segundo os ensinamentos de Andréa Tourinho de Araújo, o tratado internacional trata de matéria tributária de competência estadual e municipal, sob fundamento de que o Estado brasileiro deve cumprir o pacto (princípio do *pacta sunt servanda*), sob pena de abalo a sua credibilidade externa.²⁵

²⁵ “[...] conclui-se pela possibilidade do tratado internacional conceder isenção de tributo estadual e ainda leva-se a tal entendimento o fato de não se poder permitir que o art. 151, III da Constituição Federal seja um entrave às relações internacionais da Federação, pois estar-se-ia, desta forma, impedindo o Estado brasileiro de cumprir o que pactuou em matéria tributária, comprometendo assim, sua credibilidade e desenvolvimento no plano externo.” (ARAÚJO, Andréa Tourinho de. Possibilidade

No mesmo sentido, Fernando de Oliveira Marques defende que o artigo 151, III, da Constituição da República não incide no caso de isenção heterônoma por intermédio de tratado, pois o país se obriga no âmbito externo, estando sujeito ao princípio do *pacta sunt servanda*. Para tanto, diferencia o conceito de soberania e autonomia, afirmando que somente a União, enquanto ente representativo da República Federativa do Brasil possui soberania sobre os entes políticos internos: Estados-Membros e Municípios, são autônomos, conforme delega a própria Constituição Federal.²⁶

As lições de Hans Kelsen, defendem as idéias de que o Estado é uma corporação constituída por uma ordem normativa que institui órgãos funcionando, providos de função mediata e imediata, a ordem que constitui esta comunidade é a ordem jurídica que é chamada nacional ou estadual; assim como a corporação constituída por um estatuto fica subordinada à ordem jurídica estadual que lhe impõe deveres e confere direitos, tratando-a como pessoa jurídica.

Dessa maneira, segundo o autor, o Estado pode ser olhado como subordinado à ordem jurídica internacional, que tratando-o como pessoa jurídica, lhe impõe deveres e confere direitos, tal como sucede em relação à corporação que se encontra subordinada à ordem jurídica estadual, também em relação ao Estado, como corporação submetida ao Direito Internacional, pode fazer-se distinção entre deveres e direitos externos e internos; os externos estatuídos pelo Direito Internacional, os outros o são pela ordem jurídica estadual.²⁷

Para Kelsen, não existe nenhuma fronteira absoluta entre o direito nacional e o internacional. Normas que possuem, quanto ao aspecto da sua criação, o caráter de direito internacional, por terem sido estabelecidas por um tratado internacional, podem ter, no que diz respeito ao seu conteúdo, o caráter de direito nacional por estabelecerem uma organização relativamente centralizada e vice-versa, normas que possuem, no que se refere à sua criação, o caráter de direito nacional, por terem

de isenção de tributo estadual concedida por tratado internacional. Disponível em: Direitonet. <http://www.direitonet.com.br/doutrina/textos/x/30/22/302/direitonet_textojur_302.doc>. Acesso em: 15 dez. 2004).

²⁶ MARQUES, Fernando de Oliveira. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 338-340.

²⁷ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 321/322.

sido decretadas pelo ato de um estado, podem, no que se refere ao seu conteúdo, possuir o caráter de direito internacional, uma vez que constituem uma organização relativamente descentralizada.²⁸

Assim, podemos concluir que, tomando-se como base os ensinamentos de Kelsen (contrário à teoria dualista e idealizador da teoria monista²⁹), fica evidente a subordinação do estado às regras de direito internacional, assim como aos tratados que celebra, independentemente das regras estipuladas nas relações internas do país, em função da supremacia do ordenamento jurídico internacional sobre as ordens jurídicas internas.

²⁸ KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Editora Universidade de Brasília, 1990. p. 316.

²⁹ (...) a corrente dualista defende que o direito interno de cada Estado e o direito internacional são sistemas independentes e distintos, embora sejam igualmente válidos. O direito internacional cuida das relações entre Estados, ao passo que o direito interno cuida da regulamentação da conduta do Estado com os indivíduos.

Tendo em vista que, tais sistemas abarcam matérias distintas, entre eles não haveria conflitos, ou seja, um tratado internacional não poderia regular uma questão interna, sem antes ter sido incorporado a este ordenamento jurídico que o transformaria em uma lei nacional. Para os que defendem esta corrente, não é o Estado que está para o direito internacional, mas sim o inverso, o que demonstra a inaplicação imediata do direito internacional.

O dualismo emana do entendimento de que os tratados internacionais representam apenas compromissos exteriores do Estado, assumidos por governos na sua representação, sem que isso possa influir no ordenamento interno do Estado. Em função disto esses compromissos internacionalmente assumidos, não são aptos para gerar efeitos automáticos na ordem jurídica interna se não se materializar na forma de um diploma normativo interno, ou seja, a norma internacional só valerá quando recebida pelo direito interno, em decorrência de um ato do Poder Legislativo.

Em combate a tal aceção dualista, que Kelsen, afirmou que tanto as normas de direito internacional como as das ordens jurídicas internas devem ser consideradas como normas simultaneamente válidas, e válidas por igual modo como normas jurídicas. De sorte que, como estes dois direitos tem vigência simultânea, não poderia haver conflitos entre eles posto que ambos se apóiam sobre a vontade de um mesmo Estado, gerador de uma unidade jurídica entre si.

A teoria monista tem como ponto de partida a unidade do conjunto das normas jurídicas, se um Estado assina e ratifica um tratado internacional, é porque está se comprometendo juridicamente assumir um compromisso, e se tal compromisso envolve direitos e obrigações que podem ser exigidos no âmbito interno do Estado, não se faz necessário, só por isso, a edição de um novo diploma materializado internamente aquele compromisso exterior.

Para os autores monistas o direito internacional e o direito interno formam, em conjunto, uma unidade jurídica, que não pode ser afastada em detrimento dos compromissos assumidos pelo Estado no âmbito internacional. Não há duas ordens jurídicas estanques, como querem os dualistas, cada uma com âmbito de validade dentro de sua órbita, mas sim um só mundo jurídico, coordenado, eficaz, regendo o conjunto das atividades sociais dos indivíduos e das coletividades. Os compromissos exteriores assumidos pelo Estado, desta forma, passam a ter aplicação imediata no ordenamento interno do País pactuante, o que reflete a sistemática da incorporação automática. No Brasil, a corrente monista é a posição adotada pela maioria da doutrina.

Esta concepção monista que dá preferência ao Direito Internacional sobre o Direito Interno possibilita que um tratado possa ab-rogar uma lei interna, o que seria inconcebível sobre o prisma da concepção dualista. (MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direitos humanos Constituição e os tratados internacionais, São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002. p. 120-121).

Sobre a supremacia dos tratados, Marcelo Marques Roncaglia, analisando a questão das isenções relativas ao tratado do gasoduto Brasil-Bolívia, conclui que as isenções de “tributos estaduais, distritais e municipais previstas no Decreto-legislativo nº 128/96, que introduziu, no ordenamento jurídico brasileiro, os comandos desse tratado, celebrado entre esses dois países, são plenamente aplicáveis e estão em sintonia com o texto constitucional, não podendo ser obstadas por Estados e municípios; o autor assevera que em caso de conflito entre o referido tratado e as normas internas, este deverá ser solucionado pela prevalência do tratado internacional, sob os seguintes fundamentos: “(i) o artigo 98 do CTN assim determina, colocando os tratados em posição hierárquica superior; (ii) como, em sua maioria, implicam normas especiais, prevalecem segundo o princípio *lex specialis derogat generali*; e (iii) o princípio *pacta sunt servanda* impõe que o que foi contratado com outros países seja cumprido, sob pena de os tratados internacionais tornarem-se letra morta em todo o mundo.”³⁰

³⁰ RONCAGLIA, Marcelo Marques. As isenções heterônomas em face do tratado do gasoduto brasil-bolívia. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 526-527

4.1 POSICIONAMENTO DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

Seguindo o posicionamento apontado no capítulo acima, a procuradoria da fazenda nacional, no parecer PGFN / CAT / 907 / 93, fixou entendimento favorável a possibilidade da concessão de isenção heterônoma por meio de tratados ou acordo internacionais, em função do caráter bifronte da União.

Referido parecer, entende que não se pode confundir as limitações da União, como pessoa jurídica de direito público interno e enquanto representante da federação, com sua atuação no concerto das nações na qualidade de legítima representante da República Federativa. O previsto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, veda explicitamente as isenções heterônomas no âmbito das competências das pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), não estabelecendo conflitos no aspecto do direito internacional, pois ali todos os entes da federação respondem juntos pelo ato emanado.

Não há se falar em invasão de competência nos casos de isenções estaduais e municipais concedidas por tratados internacionais, vez que a República Federativa do Brasil, indubitavelmente, é também composta por Estados e Municípios.

Alguns doutrinadores, sustentam tese de que a concessão de isenções de impostos estaduais ou municipais, em tratados, é inconstitucional em virtude do artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988; na verdade, estes caem num enleio jurídico quando tratam de duas situações diferentes, como se uma só fossem, abstraindo o princípio basilar da federação e baseando-se na mera interpretação literal de um dispositivo isolado da Constituição Federal.³¹

Esta orientação foi confirmada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com a aprovação do então Ministro Fernando Henrique Cardoso, por ocasião da

³¹ Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional -(PGFN/CAT/907/93) – www.pgfn.fazenda.gov.br.

análise das isenções concedidas pelo Acordo de Cooperação Econômica, Industrial, Científico-Tecnológico, Técnico e Cultural Brasil-Itália (Parecer PGFN/CAT 907/93).

4.2 DA ISENÇÃO AUTÔNOMA DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS CONCEDIDA POR TRATADO INTERNACIONAL

Dentro da corrente que defende a possibilidade da União, representando a República Federativa do Brasil, celebrar tratados internacionais envolvendo tributos da competência dos demais entes federativos, podemos destacar o posicionamento que defende a concessão de isenção autônoma.

Jose Souto Maior Borges afirma, que embora o artigo 151, inciso III da Constituição Federal de 1988, vede a instituição de isenções em tributos estaduais e municipais, cabe ressaltar que a União possui caráter bifronte no estado federal brasileiro³².

O Estado é integrante de duas ordens jurídicas, a ordem jurídica estadual ou nacional e a internacional. Na primeira, representa o ordenamento jurídico interno, enquanto na segunda, o externo.³³

A República Federativa do Brasil constitui uma ordem jurídica total, integrada pelas leis e outros atos normativos instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sob este prisma, as leis da União integram apenas uma ordem jurídica parcial centralizada, ao lado das leis dos Estados e Municípios, que formam as ordens parciais, locais ou descentralizadas; neste campo, no âmbito do direito interno que se aplica a vedação do artigo 151, inciso III da Constituição Federal.

Não obstante, é na ordem internacional, que o caráter bifronte da União se destaca com maior clareza. A União é pessoa jurídica de direito público interno, por isso o exercício de sua competência, no direito interno, pode ser contrastado com o da competência estadual e municipal, dado que são ordens jurídicas parciais. Daí a proibição de se instituir isenções de tributos estaduais e municipais, todavia, não se

³² BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 286-287.

deve confundir a República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra, a União, que não é sujeito de direito internacional, muito menos os Estados membros e os Municípios, tendo em vista a ausência de personalidade jurídica internacional.

O Presidente da República que subscreve um tratado ou acordo internacional não está agindo em nome da União, mas sim em nome da federação como um todo, portanto, é a própria República Federativa do Brasil (artigo 1^a da Constituição Federal) que celebra o tratado, vinculando, desta forma, os Estados - membros e Municípios e não apenas a União. A este ato interestatal, o Presidente da República comparece não como chefe do governo federal, mas como chefe de estado.

Desta forma, segundo os ensinamentos do José Souto Maior Borges, não estamos diante de uma isenção verdadeiramente heterônoma, mas sim de isenção autônoma, concedida sem qualquer espécie de invasão das competências constitucionais, em consequência da autonomia da pessoa isentante (a Federação), cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da sua instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste entre as isenções unilaterais de direito interno (autônomas e heterônomas) e as plurilaterais de direito interestadual (autônomas). As primeiras resultantes de atos de direito interno, enquanto as segundas de atos do interestadual.³⁴

Assim, podemos concluir, com base no posicionamento acima, que o problema de aplicação da vedação constitucional do artigo 151, inciso III no âmbito das relações externas, é fazê-lo em lugar inapropriado. O dispositivo acima não tem a mínima aplicabilidade internacional, restringido ao ordenamento jurídico interno, razão pela qual, segundo o autor, inexistem impedimentos para que os tratados internacionais concedam isenção em tributos estaduais e municipais.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho afirma, que o art. 151, inciso III, da Constituição da República não está limitando a competência, do estado brasileiro, para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma

³³ KELSSEN, Hans. Teoria pura do direito. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 321.

³⁴ BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 294.

e ditatorial que existia na carta autoritária de 67, aspecto, dentro outros, da hipertrofia brutal da União no quadro federativo.

Conclui o autor que o tratado celebrado pela República Federativa do Brasil, uma vez referendado pelo Congresso nacional, não fere nem a teoria nem a prática do federalismo; primeiro por ser o tratado celebrado pelo Estado brasileiro (o todo) envolvendo todas as partes (União, Estados e Municípios); segundo porque o § 2º do art. 5º da Constituição da República acolhe o tratado válido como fonte de direitos para os justicáveis; terceiro porque o código tributário nacional, nessa parte, foi recepcionado pela Constituição da República, a fim de poder dar credibilidade aos Estados soberanos pactuantes; quarto porque seria inútil o Estado brasileiro celebrar acordo sem um *minimum* de estabilidade jurídica.³⁵

Kiyoshi Harada ensina que a proibição do art. 151, III, da CF está endereçada à União, não enquanto órgão de representação do Estado Federal brasileiro, mas enquanto entidade componente da federação, isto é, o Presidente da República, na condição de chefe do poder executivo da União, não pode sancionar leis isentivas de tributos estaduais e municipais.³⁶

Para Valdir de Oliveira Rocha o que se veda à União não se veda necessariamente à República Federativa do Brasil. A União é parcela da ordem interna, ou, se preferir, pessoa jurídica de direito público interno que somada aos Estados, os Municípios e o Distrito Federal na formação do ente que é a República Federativa do Brasil.³⁷

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 342-343.

³⁶ HARADA, Kiyoshi. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 210.

³⁷ ROCHA, Valdir de Oliveira. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 280.

5 DA RENÚNCIA AO PODER DE TRIBUTAR

Entre os favoráveis à possibilidade, da República Federativa do Brasil celebrar tratados ou acordos internacionais, versando sobre tributos de competência estadual, municipal ou distrital, cabe ressaltar a parcela da doutrina que defende a renúncia ao poder de tributar.

O cerne da questão envolve diretamente o alcance dos tratados internacionais, esta corrente, que também adotamos e defendemos, encontra-se mais coerente com as regras de direito internacional, entendemos que não há que se falar em isenção heterônoma ou autônoma, uma vez que não estamos tratando de isenções, mas sim em renúncia ao poder de tributar.

Entendemos que a República Federativa do Brasil, ao celebrar um tratado internacional, está abdicando de parte de sua soberania, em favor da política internacional, para que determinada matéria deixe de ser tratada pela legislação interna e passe a ser regrada por acordo internacional, mesmo que a matéria seja de competência dos Estados, Municípios ou Distrito Federal.

Assim sendo, como apenas a República Federativa brasileira possui a titularidade da soberania nacional, somente ela pode restringir ou abdicar de parte de seu alcance perante os organismos internacionais, mediante a celebração de acordos internacionais.

Desta forma, notamos que o país deixa de ter jurisdição tributária sobre aquela determinada matéria, mercadoria, situação ou pessoa, em função da renúncia ao poder de tributar, oficializada no tratado internacional.

Assim, como a jurisdição dimana da soberania da República Federativa do Brasil, podemos entender que a competência, como espécie, no pressuposto de uma jurisdição, limita o poder contido nesta, embora o exercício da jurisdição ocorra dentro dos limites da competência, esta não prevalece, quando não se tenha

outorgado jurisdição, que é poder autorizado para o exercício de determinada função.³⁸

Em outras palavras, e voltando-se para o caso em tela, como o País signatário do tratado abdica de parte de sua soberania, inexistente competência tributária dos Estados, Municípios de Distrito Federal para discutir ou não a matéria objeto do tratado internacional, o que, por conseguinte, afasta por completo a discussão da ocorrência de isenção heterônoma, em vista da ausência de jurisdição.

Considerando este entendimento, fica claro que não estamos diante do instituto jurídico da isenção, tendo em vista que os Estados e Municípios perderam sua competência para tratar da matéria tributária objeto do tratado, em função da inexistência de jurisdição nacional.

Embora possa parecer incomum renunciar à jurisdição, não estamos diante de situação atípica, haja vista que isto também ocorre, porém com mais frequência, nos tratados internacionais que envolvam matéria de direito penal.

A título de exemplo, quando o Brasil assina um tratado internacional, submetendo que determinado crime deixe de ser julgado pelo Brasil, passando a ser de competência do Tribunal Internacional, estamos diante da renúncia à soberania, vez que o país signatário deixa de ter jurisdição sobre aquela prática delituosa, mesmo que o crime seja cometido dentro de seu território nacional.

O exemplo acima deixa claro que estamos diante da mesma situação, com uma única distinção, a transposição da matéria jurídica envolvida, extraindo-se a óptica da esfera penal para a tributária, porém sem deixar de ter aplicação ao caso em tela, tendo em vista que ambas as situações encontram-se submetidas ao direito internacional.

Luís Eduardo Schoueri, um dos idealizadores desta corrente, afirma que na celebração de tratado ou acordo tributário, não existe propriamente uma isenção, o que ocorre é uma renúncia ao poder de tributar, que é um momento anterior à

³⁸ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v.3, p. 27.

própria existência do poder de tributar, ou seja, há uma renúncia à competência de tributar, pelo menos do ponto de vista lógico, antes mesmo de um estado poder tributar ele teve esse poder cortado por uma renúncia que fez àquele poder.

É próprio do direito internacional admitir que o Estado renuncie a parte da sua soberania numa relação em que outro Estado também está renunciando. Caso contrário, não haveria direito internacional. Um Estado renuncia porque outros renunciarão. Claro, que um Estado pode, a qualquer momento, retomar sua soberania, denunciando o tratado, dizendo: volto a exercer o poder pleno, mas, enquanto não denunciar esse tratado, ele renunciou ao exercício desse poder; assim, fica claro que não se trata de isenção, só pode isentar, quem pode tributar; só podem isentar os impostos estaduais os Estados da Federação; mas não é isenção, é renúncia, é algo anterior, é renúncia pelo Estado brasileiro, nunca um estado da federação chegou a ter o poder de tributar determinado produto de outro estado, diferentemente do produto brasileiro, ele não pôde tributar porque não houve competência para tanto.³⁹

³⁹ (...) A segunda questão que se oferece, quando se cogita da harmonização tributária no Mercosul, é com relação aos tributos estaduais: será que o Mercosul pode impedir que o Estado de São Paulo crie uma discriminação a um automóvel importado da Argentina, por exemplo? Em nosso entender, o País, a República Federativa do Brasil, se obrigou, perante seus parceiros, quando se comprometeu a não discriminar os produtos oriundos de outros parceiros do Mercosul. E quem se obrigou não foi a União, enquanto mera partícipe de uma federação. Foi a República Federativa do Brasil, que é a única que tem competência para celebrar tratados internacionais. A este raciocínio, pode-se opor a (...) idéia de que tal limitação seria inconstitucional, já que a Constituição Federal proíbe a chamada isenção heterônoma. Tal oposição cai por terra, entretanto, quando se tem em conta que, no caso, não estamos diante de uma isenção. O poder de isentar anda junto com o poder de tributar. Aquele que pode tributar também pode isentar. Quando o Brasil celebra um acordo, comprometendo-se a não discriminar os produtos da Argentina, o que ocorre é renúncia ao poder de tributar, que é um momento anterior à própria existência do poder de tributar. O Brasil renunciou à sua competência de tributar diferentemente os produtos oriundos da Argentina, em nosso exemplo. É renúncia ao poder de tributar, ou seja, pelo menos do ponto de vista lógico, antes mesmo de um Estado poder tributar um automóvel, ele teve esse poder cortado por uma renúncia que o Estado brasileiro fez àquele poder. É próprio do direito internacional admitir que o Estado renuncie a parte da sua soberania numa relação em que outro Estado também está renunciando. Se não, não haveria direito internacional. Um Estado renuncia porque outros renunciaram. Claro, um Estado pode, a qualquer momento, retomar sua soberania, denunciando o tratado, dizendo: volto a exercer o poder pleno. Mas enquanto não denunciar esse tratado, ele renunciou ao exercício desse poder. Assim, fica claro que não se trata de isenção. Só pode isentar, quem pode tributar. Só podem isentar os impostos estaduais os Estados da Federação. Mas não é isenção, é renúncia. É algo anterior. É renúncia pelo Estado brasileiro. Nunca o estado da Federação chegou a ter o poder de tributar aquele automóvel argentino, diferentemente do automóvel brasileiro. Ele não pôde tributar porque não houve competência para tanto. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Harmonização tributária no MERCOSUL. Revista Direito Mackenzie, São Paulo, 2000. p. 176-177).

Com base nos ensinamentos acima, enquanto o restante da doutrina e da jurisprudência discute, se é ou não possível a concessão de isenção heterônoma por tratado internacional, esquecem-se ou não se atentam ao fato de que houve algo precedente, que foi a renúncia ao poder de tributar em razão da limitação da soberania nacional.

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco entende que a vedação do artigo 151, III, da Constituição de 1988 volta-se apenas à União, que é uma entidade de direito interno, sendo certo que o tratado é celebrado pelo Brasil como ordem total e não por uma ordem parcial. A rigor, portanto, o tratado não pode conceder isenções' de tributos estaduais ou municipais, mas, pode prever que a competência estadual ou municipal não alcança determinada mercadoria, situação, pessoa, etc. Esta possibilidade resulta da conjugação do art. 146, III, a, da CF/88 (pois definir fatos geradores implica dar os lindes da incidência, demarcá-la), com o art. 98 do CTN, na medida em que a legislação interna deverá atender suas disposições; vale dizer, não instituir onde o tratado disse que não cabe.⁴⁰

Fica evidente que, segundo os ensinamentos do autor, na celebração de tratado internacional envolvendo tributos de competência estadual, municipal ou distrital, não estamos diante do instituto jurídico da isenção tributária, mas sim da possibilidade do tratado internacional prever a limitação da competência tributária estadual, municipal ou distrital, retirando do campo legislativo nacional determinada matéria para ser tratado pelo ordenamento jurídico internacional, ou então determinando que a lei interna observe o que está previsto no tratado.

Esta corrente, a qual seguimos, afasta da discussão a possibilidade ou não de concessão de isenção heterônoma, dando um enfoque próprio do direito internacional, sobre a ingerência dos tratados internacionais na esfera dos tributos estaduais, municipais e distritais, analisando o precedente (renúncia ao poder de tributar) e não o conseqüente (isenção heterônoma ou autônoma).

⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 45.

6 DA ANTINOMIA ENTRE OS ARTIGOS 151, INCISO III, 21, INCISO I E 84, INCISO VIII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Podemos entender como sendo antinomia a coexistência de duas ou mais normas conflitantes, que geram dúvida a respeito de qual delas deverá ser utilizada para a resolução do caso concreto.

A antinomia ocorre quando duas normas válidas no sistema, no que concerne a certos critérios (material, pessoal, espacial ou temporal), conflitam entre si, quanto aos modais deônticos, ou seja, uma obriga e a outra proíbe, ou uma permite e a outra obriga, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que a antinomia se dá quando: normas conflitantes emanam de autoridades competentes, num mesmo âmbito normativo; contradizendo-se por possuírem operadores opostos (permissão e proibição) e conteúdos refletindo negação interna um e outro (prescrição de atuação e prescrição de omissão); e, por fim, criem posição insustentável do sujeito destinatário da norma, sem qualquer recurso para solver o impasse instituído.⁴¹

Para entender as hipóteses de solução de antinomias devemos analisar os ensinamentos de Norberto Bobbio, bem como os critérios para resolvê-las.

Segundo o autor, para caracterizar uma antinomia é necessário que as normas em conflito devem pertencer ao mesmo ordenamento e coincidam os mesmo âmbitos de validade (temporal, espacial, pessoal e material).⁴²

Os tipos de antinomia dividem-se basicamente em antinomias aparentes que podem ser solucionadas e as antinomias reais na qual o intérprete é abandonado à própria sorte, seja por falta de critério ou por conflito entre os critérios postos, tendo como regras fundamentais para a solução das antinomias:

⁴¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio. Introdução ao estudo do direito-técnica, decisão e dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.p. 209-210.

⁴² BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 7. ed. Brasília: UNB, 1996. p 86 -110.

a) critério cronológico (*lex posterior derogat priori* – disposto no art. 2º, § 1º, LICCB);

Com relação a esse critério, a solução da antinomia se dá pela supremacia da norma posterior. Baseando-se na regra geral do Direito em que a vontade posterior revoga a precedente e que de dois atos de vontade da mesma pessoa vale o último no tempo;

b) critério hierárquico (*lex superior derogat inferiori*);

Entre duas normas incompatíveis prevalece a hierarquicamente superior. Dentro de um ordenamento jurídico as normas são colocadas em planos distintos, em ordem hierárquica. Uma das conseqüências da hierarquia é justamente a de que as normas superiores revogam as inferiores com ela incompatíveis;

c) critério da especialidade (*lex specialis* – disposto no art. 2º, § 2º, LICCB).

Ainda, quando há conflito entre duas normas contrastantes uma geral e outra especial (ou excepcional) prepondera a especial :*lex specialis derogat generali*.

A lei especial é aquela que invalida os efeitos de uma lei mais genérica, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para subjugá-la a uma regulamentação diferente. Quando se aplica o critério da *lex specialis* não acontece a eliminação total de uma das duas normas incompatíveis, mas somente daquela parte da lei geral que é incompatível com a especial, suspendendo sua eficácia.

A antinomia pode ser aparente, quando passível de solução pelos critérios supra citados, como também pode ser real, se o conflito normativo não puder ser solucionado pelos critérios de solução de antinomias.

Pelo acima exposto, como os artigos 151, inciso III, 21, inciso I e 84, inciso VIII da Constituição Federal, editados pelo poder constituinte originário e todas as normas possuem seu caráter de especialidade, para determinadas situações, estamos diante de antinomia real.

Antinomia real tendo em vista a impossibilidade de solucionar o conflito mediante o critério cronológico, porque os dispositivos foram editados com o texto original da Constituição de 1988. Não podemos utilizar o critério hierárquico, haja vista estarem integrando o mesmo diploma normativo e também está impossibilitada a utilização do critério especial, em função dos dispositivos possuírem seu critério de especialidade.

Tomando-se como base o anteriormente exposto e diante da antinomia real apontada entre o artigo 151, inciso III da Constituição Federal, que veda expressamente à União conceder isenção heterônoma e o artigo 84, inciso VIII da Constituição Federal, que determina ser de competência do Presidente da República a celebração de tratados, convenções e atos internacionais, passaremos a analisar outra forma de solução destas contradições, utilizando o meio interpretativo.

6.1 DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ARTIGO 151, INCISO III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como em nosso ordenamento jurídico existem inúmeras normas, é evidente que algumas delas podem apresentar regras conflitantes. Diante de tais, contradições, tornou-se necessária a criação de instrumentos capazes de orientar o operador do direito. Uma das formas para solucionar os conflitos normativos, quando deparamos com uma antinomia real, é a utilização da interpretação.

Ressalte-se que as normas jurídicas não existem isoladamente, mas, sempre em um contexto de normas, com relações particulares entre si, o próprio ordenamento jurídico não é formado por uma única lei, mas por de conjunto ordenado de normas, umas ligadas às outras com as quais formam um sistema normativo.

Por vezes, o aplicador do direito se depara diante de uma situação, onde um ou mais dispositivos normativos não se encontram consoantes com os demais e também, não são passíveis de solução pelos critérios cronológico, hierárquico e especialidade, assim, para revolver tal problema é necessária à utilização da interpretação sistemática.

A interpretação sistemática pode ser entendida como uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos.

De outra forma, a interpretação sistemática, quando compreendida em profundidade, é aquela que se realiza em conformidade com a rede hierarquizada, tecida por princípios, normas e valores considerados dinamicamente e em conjunto; assim, ao se aplicar uma norma, estar-se-á aplicando o sistema como um todo.

Podemos entender o sistema jurídico como uma ordem teleológica de princípios gerais de direito, onde cada norma é parte de um todo, de modo que não

podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema integralmente, ao qual a norma está ligada.

Em obediência aos princípios mencionados, a mais importante orientação, nesse caso, é a de que qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema.

A hermenêutica se presta, ao processo de aplicação da norma jurídica levado a cabo pelo aplicador do direito. Sob esse enfoque, só faz sentido interpretar dispositivo, tendo em vista um problema que requeira solução legal, mas, a aplicação da lei deverá atender, antes de tudo, ao indivíduo e à sociedade a quem ela serve, pois a norma jurídica se encontra sempre referenciada a valores na medida em que defende comportamentos, ou serve de meio para a consecução de fins mais elevados.

Tomando-se como base os princípios gerais do sistema, podemos ressaltar:

O princípio do efeito integrador determina, que na resolução dos problemas jurídico-constitucionais deve se dar primazia aos critérios ou pontos de vista, que favoreçam a integração política, social e o reforço da unidade política;

Pelo princípio da máxima efetividade ou da interpretação efetiva podemos considerar que a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que lhe dê maior eficácia. Trata-se de um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais;

Segundo o princípio da força normativa da Constituição, na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve se dar prevalência aos pontos de vista, que tendo em conta os pressupostos da Constituição, contribuem para uma ótima eficácia da lei fundamental.

Pelo princípio da unidade da Constituição, moderno princípio de interpretação constitucional, busca-se uma percepção do comando normativo em sua totalidade, evitando-se incompatibilidades no seu conteúdo e na sua conformação.

Sobre o princípio da unidade da Constituição, J. J. Gomes Canotilho afirma, que a Constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo, quando com ele se quer significar que a Constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas. Como ponto de orientação, guia de discussão e fator hermenêutico de decisão, o princípio da unidade obriga a considerar a Constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar. Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios⁴³.

É preciso ter em mente, que o intérprete constitucional deve sempre buscar a resposta moralmente mais correta, para preencher o conteúdo aberto das normas constitucionais ou para solucionar um conflito entre princípios ou normas que decorre da percepção de que as constituições não podem ter sua legitimidade limitada à sua positividade legal, a uma questão de fato.

Cabe lembrar que a eficácia de uma Constituição dependerá, não só da sua fidelidade aos valores sociais e políticos consagrados pela sociedade, mas também e principalmente, de uma correta interpretação daquilo que o texto prescreve.

Com base nas regras de interpretação sistemática podemos analisar a vedação constitucional do artigo 151, inciso III, levando-se em conta não o dispositivo isolado, mas sim todo o ordenamento jurídico constitucional, de forma a confraternizar o artigo supra citado com os demais diplomas constitucionais.

Assim, ter-se-á que analisar dita norma constitucional de forma sistemática, como ensina Karl Larenz, de que as normas jurídicas nunca se apresentam desligadas das outras; guardam sempre, uma conexão múltipla com as demais; esta forma condiciona a interpretação de qualquer delas, tanto que se tem de tomar em consideração a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática em que se insira para obter, então, a sua função no contexto da regulação em causa, tanto

⁴³ CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da Constituição. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 1097.

mais se considerar, como é obrigatório, o ordenamento jurídico, no seu conjunto, como um todo subordinado a determinadas idéias jurídicas diretas, princípios ou pautas gerais de valoração, a alguns dos quais cabe hoje o escalão de direito constitucional⁴⁴.

Sob esta ótica, Maria Tereza de Almeida Rosa Cácomo Lobo entende que pode haver isenção heterônoma por intermédio de tratado internacional, afirmando que o disposto no art. 151, inc. III, tem de ser interpretado à luz do art. 155, § 2º, incs. X, a, e XII, e, e sob o enfoque do art. 156, § 3º, II, considerando o princípio fundamental, constitutivo e sistêmico, cristalizado no art. 4º, parágrafo único, consistente na edificação de uma comunidade latino-americana de nações.⁴⁵

Como se pode notar, a autora manifesta sua concordância à possibilidade de concessão de isenção heterônoma no ICMS, por tratado internacional, fundamentando seu entendimento mediante a utilização da interpretação sistemática da Constituição, ou seja, analisa todo o sistema normativo da nossa Lei Maior, afastando, assim, interpretações isoladas de um único dispositivo normativo.

A forma de interpretação utilizada por Maria Tereza de Almeida Rosa Cácomo Lobo conjuga as regras previstas três artigos da Constituição (151, inciso III e 155, §2º, inciso X, alínea “a”, inciso XII, alínea “e”, e artigo 156, §3º, inciso II) subordinando-os aos princípios previstos no artigo 4º, parágrafo único da Constituição Federal, que indicam diretrizes na busca da integração dos povos da América Latina.

Embora não indicado pela autora, o artigo 5º, §2º da Constituição Federal determina expressamente que os direitos e garantias previstos no texto constitucional não excluem outros decorrentes de tratados internacionais, o que demonstra, por sua vez, a harmonização, assim como, a busca do monismo entre o ordenamento jurídico nacional e o internacional.

⁴⁴ LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 2. ed. Tradução José Lamego. revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989. p. 531.

⁴⁵ LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa Cácomo. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 136.

Halley Henares Neto e Vinicius T. Campanile afirmam que outros dispositivos têm de ser cotejados com o comando entronado no art. 151, III, de molde a se obter a adequada mensagem que o sistema constitucional nos quer, harmonicamente, passar. Nesta ordem, chamamos atenção para o disposto no art. 4º, parágrafo único da CF/88. Verificamos que esta norma trata não da União, a teor do art. 151, III, mas da República Federativa do Brasil; desse modo, as restrições do art. 151, III, inseridas no âmbito do sistema tributário nacional como limitação constitucional ao poder de tributar, aplicam-se à União enquanto tributante, mais precisamente enquanto pessoa jurídica de direito público interno. A interpretação que autoriza a isenção heterônoma por meio de tratado internacional, é retirada do artigo 4º, parágrafo único, que, ao lado dos conceitos de soberania e federação, livrando-se dos conflitos, defere competência e autorização para celebrar tratados a República Federativa do Brasil, isto é, a Nação, enquanto pessoa jurídica de direito público externo.⁴⁶

Os autores acima possuem o mesmo entendimento que Maria Tereza de Almeida Rosa Cárcamo Lobo, ao afirmarem que o artigo 151, inciso III da Constituição não pode ser interpretado isoladamente, devendo ser acrescido das regras previstas no artigo 4º, parágrafo único, ainda complementam os ensinamentos de Maria Tereza, ao afirmarem que a vedação do artigo 151, III CF/88 se restringe a União, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, e não a República Federativa do Brasil, entidade soberana, pessoa jurídica de direito público externo, apta constitucionalmente para representar todo o País perante os organismos internacionais.

Para Marcelo Elias Sanches o centro conferidor de eficácia aos tratados internacionais em matéria tributária, não se encontra na ordem tributária. Conseqüentemente, temos que os artigos 4º e 3º da magna carta de 1988 possuem eficácia superior ao do art. 151, III, *retro* citado, donde decorre o esclarecimento definitivo da questão, não devendo analisá-lo sob a ótica da explícita disposição de competência da União Federal, ter ou não poderes para conceder isenções tributárias, via atos internacionais. Esta atribuição é imanente à sua existência na

⁴⁶ HENARES NETO, Halley; CAMPANILE, Vinicius T. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais,

magna carta, todavia, se ocorrerem abusos ou desvios de poderes, a Côrte Constitucional os corrigirá.⁴⁷

Marcelo Elias Sanches defende o mesmo posicionamento dos autores supra citados, não obstante, o autor apontar a supremacia hierárquica dos artigos 3º e 4º da Constituição Federal sobre o artigo 151, inciso III, justamente por representarem a essência da nossa lei suprema, indicando, respectivamente, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, bem como sua forma de atuação nas relações internacionais.

Por fim, o autor ainda afirma que nada impede que a União, atuando como representante da República Federativa do Brasil, celebre tratados internacionais sobre tributos estaduais e municipais, ressaltando-se que no caso de abusos ou desvios, caberá ao Supremo Tribunal Federal, guardião máximo da Constituição, corrigi-los. Desta forma, resta preservada e assegurada à representatividade externa do Brasil, a competência tributária e o controle jurisdicional, utilizando-se, para tanto, o sistema de freios e contra-pesos, primordiais à separação do poderes.

Plínio José Marafon e Maria Helena Tinoco Soares asseveram que o entendimento que não permite a isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais é absurdo, pois limita as relações internacionais, portanto, não pode subsistir. Não pode ser vedada à República Federativa do Brasil, como estado soberano, disciplinar essas matérias nas relações internacionais, considerando que no direito internacional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não são reconhecidos como sujeitos. Destarte, os entes federativos inexistem no contexto internacional, uma vez que apenas a união federal constitui o estado soberano.⁴⁸

Os autores acima criticam a aplicação da restrição do artigo 151, III da Constituição Federal aos tratados internacionais, tendo em vista que a soberania

1997. p. 454.

⁴⁷ SANCHES, Marcelo Elias. Os tratados internacionais e a disciplina dos tributos estaduais e municipais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 65, ago. 2000.

⁴⁸ MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 468-469.

nacional é atribuída apenas à República Federativa do Brasil e não aos Estados e Municípios, que nem mesmo são reconhecidos como sujeitos de direito internacional; neste contexto, se somente entes soberanos podem celebrar acordos internacionais, evidentemente, seria inviável necessitar da autorização dos demais entes federados para tratar de matérias de competência tributária estadual e municipal.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho dissertando sobre a isenção heterônoma por tratado internacional, assevera que esta questão tem sido bastante controvertida e quaisquer das duas correntes, que disputam a exatidão da exegese, enquadram-se perfeitamente dentro da moldura da ciência do direito, de modo que qualquer uma delas pode vir, por fim, a prevalecer perante o órgão encarregado de guardar a Constituição: o Supremo Tribunal Federal. Para o autor a vedação ao art. 151, III, da CF/88, dirige-se apenas à União, pessoa jurídica de direito público interno, quando atual na ordem jurídica interna, e não na internacional.⁴⁹

O autor, embora reconheça a possibilidade da defesa das correntes favoráveis e contrárias à concessão de isenção heterônoma, todavia afirma que a restrição do artigo 151, III da CF/88 limita-se à União, como pessoa política de direito público interno e não à União, atuando como representante da República Federativa do Brasil.

Desta forma, tomando-se como linha de raciocínio a interpretação sistemática, devemos compreender que a vedação do artigo 151, inciso III CF/88 limita-se à União, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, não abrangendo a União, como representante de República Federativa do Brasil, em função da interpretação conjunta do dispositivo supra citado com os artigos 3º, 4º, parágrafo único, 5º, §2º, 21, inciso I e 84, inciso VII, todos da Constituição de 1988.

Como já retratado no capítulo quinto deste trabalho, o referido dispositivo, que prevê a vedação à concessão de isenções heterônomas, deixa de ter aplicabilidade

⁴⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 506-507.

nos casos dos tratados ou acordos internacionais, em função de não estarmos diante do instituto jurídico da isenção tributária, mas sim da possibilidade dos tratados internacionais preverem a limitação da competência tributária interna, pouco importando se os tributos são estaduais, municipais ou distritais.

6.2 DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Outro ponto relevante, capaz de justificar a possibilidade dos tratados internacionais estipularem matérias tributárias de competência estaduais, municipais e distritais, encontra-se na redação do artigo 98 do CTN.

O código tributário nacional, com relação às normas gerais de direito tributário, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar, o que ocorreu com o artigo 98, que possui uma redação que dá margens a muitas discussões quanto à hierarquia dos tratados internacionais no plano do direito tributário.

Quando se fala de conflito entre lei ordinária e tratado internacional, a solução, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, será a aplicação alternativa do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*), ou, quando cabível, do critério da especialidade. No caso específico do tratado internacional em matéria tributária, segundo afirmou, em uma conferência, o Ministro José Carlos Moreira Alves do Supremo Tribunal Federal, até o presente momento não há notícia de que tenha havido uma discussão específica neste tribunal, no sentido de saber se pode uma lei complementar (no caso o art. 98 do CTN) estabelecer uma superioridade entre leis ordinárias. No entanto, o egrégio tribunal já atribuiu, mesmo que incidentalmente, interpretação ao art. 98 do CTN conforme a Constituição, no sentido de que somente seria aplicável aos chamados tratados-contratos e não aos tratados-leis ou tratados-normativos. Tal entendimento tem origem no recurso extraordinário 80.004-SE, datado de 1977, a partir do voto do Ministro Cunha Peixoto, que argumentou que os tratados previstos no art. 98 do CTN seriam títulos de direito subjetivo que devem ser respeitados pelas partes (tratados-contratos).

Esse entendimento, todavia, vem sendo fortemente criticado pela doutrina, pois a própria classificação entre tratados-leis e tratados-contratos, já foi abandonada no âmbito do direito internacional, posto que surgiu quando ainda se discutia se os tratados internacionais eram ou não fonte do direito internacional. Atualmente não há dúvida de que todo tratado internacional é fonte do direito internacional, uma vez

que estabelece normas de conduta, sem contar que consta expressamente entre as fontes formais do direito internacional, conforme se depreende da leitura do artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

A legislação tributária interna, cujo artigo 98 do código tributário nacional faz referência, é constituída por normas jurídicas que observam outras normas jurídicas e não a contratos, que por força hierárquica só podem ser constantes de tratados normativos.

A fragilidade desta classificação dos tratados (tratado-normativo e tratado-contrato) é que dela não decorrem efeitos jurídicos distintos, em função das normas de direito internacional e de direito interno que cuidam da validade, eficácia, interpretação e extinção dos tratados, independem da denominação que lhes foi dada pela doutrina interna brasileira.

A crítica principal quanto à ausência de sentido desta distinção, encontra-se na ausência de hierarquia entre eles, constatando-se que tal distinção tem um valor unicamente ilustrativo, no auxílio da interpretação dos tratados, nada mencionando a respeito da questão dos próprios direitos dos tratados, quanto à sua vigência na ordem interna brasileira e seu lugar na hierarquia das fontes de direito brasileiro.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal não possui entendimento pacificado sobre o alcance do artigo 98 do CTN, o que, por sua vez, também ocorre com nossa doutrina pátria.

As correntes doutrinárias que se formaram, a partir do preceito contido no citado dispositivo, são várias e podem ser classificadas, em síntese, por meio dos seguintes enunciados:

a) superioridade do tratado internacional em matéria tributária em face da lei ordinária;

b) prevalência dos tratados em matéria tributária em face da lei ordinária em razão de sua especialidade (o tratado seria uma norma especial que afastaria – e não revogaria a legislação interna, enquanto vigorasse a norma interna);

c) o tratado internacional em matéria tributária, quando se tratar de tratado-contrato (entendido aqueles que criam situações jurídicas subjetivas), revogaria ou modificaria a legislação tributária interna;

d) prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna, não com base na questão da hierarquia entre lei e tratado internacional (art. 98 do CTN), mas sim por intermédio dos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 1º CF);

e) o art. 98 do CTN não pode tratar de questão de competência, matéria de exclusiva reserva constitucional;

f) o art. 98 do CTN é um preceito meramente declaratório, não podendo, desta forma, lhe imputar qualquer inconstitucionalidade;

g) o art. 98 do CTN é inconstitucional ou não foi recepcionado;

h) o art. 98 do CTN não é inconstitucional por ser compatível com o artigo 146, inciso III da Constituição da República, que visa estabelecer normas gerais em matéria tributária;

i) o preceito no artigo 98 do CTN é absolutamente inócuo.

Apesar de tais divergências, podemos destacar que o artigo 98 do Código Tributário Nacional é expresso em afirmar que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Com base na redação, do dispositivo supra citado podemos entender, que estamos diante de uma cláusula especial de recepção interna dos tratados firmados no âmbito do direito tributário.

O fato da Constituição Federal, trazer a regra geral quanto à inserção e hierarquia dos tratados e demais acordos internacionais, no sistema jurídico brasileiro, não exclui a possibilidade de que outro diploma legal, no caso o código

tributário nacional, estabeleça, para determinada matéria, um regime especial. O próprio o artigo 59 da Constituição , oferece tal possibilidade, uma vez que prevê espécies normativas infraconstitucionais de valor hierárquico superior à legislação ordinária.⁵⁰

Alberto Xavier, por sua vez, utiliza o artigo 98 do CTN para demonstrar que as normas internacionais são superiores às internas:

(I) a Constituição Federal, consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia, pelos mecanismos próprios do direito de tratados;

(II) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, 'caput');

(III) os Tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna;

(IV) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, inciso VIII e art. 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo;

(V) o art. 98 do código tributário nacional - que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário - é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade, a apenas, algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei;

⁵⁰ BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do Mercosul. Brasília: Senado Federal, 1996.

(VI) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna.⁵¹

A redação do artigo 98 do CTN, embora seja imprecisa, não pode ser simplesmente desconsiderada. Se a Constituição silencia sobre a hierarquia dos tratados no plano do direito interno, devemos admitir que o mencionado dispositivo foi recepcionado pela nova ordem constitucional e ainda é plenamente compatível com a moderna doutrina de direito internacional, o qual prevê a primazia deste em relação ao direito interno.

Com relação à matéria tributária, o artigo 98 do código tributário nacional, deixa clara a supremacia hierárquica dos tratados internacionais sobre a lei interna, tendo em vista a relação de especialidade da matéria. Este dispositivo tem caráter declaratório e dispõe expressamente que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenham. Em função do código tributário nacional reconhecer a supremacia dos tratados sobre a lei interna, por conseguinte, resta proibida a revogação dos tratados por uma lei interna posterior (aplicação prevalente). Além disso, na ordem interna, os tratados e convenções integram um direito especial que a lei interna não está apta a revogar.

Considerando o já exposto, parece adequada a interpretação, de que a norma interna de direito tributário, que esteja em conflito com o direito internacional, possui vício congênito de violar a norma complementar, devendo ser, portanto, o artigo 98 do código tributário nacional aplicado com relação aos tratados celebrados no âmbito do direito tributário.

⁵¹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 114-115.

7 DO CONTROLE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PELO CONGRESSO NACIONAL

Outro fator, que justifica a possibilidade dos tratados ou acordos internacionais, versarem sobre tributos estaduais, municipais e distritais é a existência efetiva de controle pelo Congresso Nacional, mediante ratificação ou rejeição.

Inicialmente, para se entender a forma de controle, dos tratados internacionais pelo Congresso Nacional, é necessário ilustrar, de forma resumida, o seu procedimento de celebração e introdução no ordenamento jurídico brasileiro.

O processo de celebração dos tratados se divide em duas fases, a de negociação e de celebração. As negociações iniciam-se com a intervenção do poder executivo, por meio de seus agentes e termina com a autenticação, que é o ato no qual as partes declaram finalizado o procedimento de formulação do acordo, que tem como objetivo a fixação do texto que será encaminhado à ratificação.

A simples assinatura do tratado, por si só não é capaz de criar vínculo convencional, apenas reporta-se à redação do projeto convencional, que representa a vontade de assumir o vínculo, sendo mera manifestação do Governo em prosseguir com o processo para celebração do tratado.

A fase de celebração inicia-se com o referendo do Congresso Nacional, que tem por objeto o texto autenticado e por conteúdo autorizar o Presidente da República a ratificar o tratado. O referendo limita-se à permissão ou rejeição da ratificação, não se admitindo interferências quanto ao conteúdo do tratado. O referendo do Congresso Nacional, tem como natureza autorização para ratificar, sendo que no Brasil, a Constituição Federal determina, que o ato para referendar o tratado internacional se dá por meio de decreto legislativo.

Ratificação é um ato unilateral, no qual o Presidente da República, autorizado pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, confirma o contratado e declara que este deverá produzir seus devidos efeitos; é ato com que o sujeito de

direito internacional signatário de um tratado manifesta em definitivo, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se, abrindo mão de parte de sua soberania para acatar as regras constantes no instrumento internacional.

Caracteriza-se então, pela liberdade que o poder executivo tem quanto à opção de praticar ou não o ato de ratificação, este deve ser expresso, diante de seu caráter formal, devidamente assinado pelo Presidente da República e devidamente referendado pelo ministro das relações exteriores, que não pode recusar-se, sob pena de estarmos diante de uma completa inversão de valores, onde o ato do Presidente não pode estar subordinado à vontade de seu subalterno.

A troca de instrumentos de ratificação, fixa o momento da entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional, pois é precisamente neste momento que se consuma o *consensus*.

A terceira fase do procedimento de celebração dos tratados é a integrativa da eficácia, que abrange a promulgação e a publicação.

A promulgação, por decreto do Presidente da República, é o ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo torna pública a existência de um tratado por ele celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para sua conclusão. A promulgação está sujeita à publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos *ex tunc* com relação às datas previstas no tratado para vigência deste.⁵²

Feitas tais considerações, cabe destacar que o Congresso Nacional, tem competência constitucional para referendar que o Presidente da República ratifique o tratado. O referendo limita-se à permissão ou rejeição da ratificação, não se admitindo interferências quanto ao conteúdo do tratado.

Embora a análise do Congresso Nacional, limite-se em autorizar ou não a ratificação, fica evidente que o poder legislativo faz o controle sobre a viabilidade e constitucionalidade do tratado.

Como o Congresso Nacional, é formado pela união das duas casas legislativas, sendo a câmara dos deputados, que representa a população dos Estados e o senado Federal, que representa o próprio estado. Assim, diante da representação e do controle efetivo do Congresso sobre os tratados internacionais, os senadores e deputados federais, que integram o Congresso podem, no caso do tratado ferir o interesse fiscal do estado ou mesmo o patrimônio nacional, rejeitar o acordo internacional. Não obstante, se não houve a rejeição e o Congresso autorizou o Presidente a ratificar o tratado é porque não existiu ofensa ao interesse dos Estados.

Desta forma, podemos concluir que inexistente impedimento para que o tratado internacional verse sobre tributos de competência dos Estados e Municípios, o que demonstra que a vedação do artigo 151, inciso III só se aplica às regras integrantes do ordenamento jurídico interno.

No mesmo sentido, Wagner Balera afirma que o tratado internacional pode disciplinar a incidência e a exigibilidade de tributos estaduais e municipais, inclusive dispondo sobre exoneração tributária. Fundamenta, que o Congresso Nacional poderia, se assim o entendesse, apreciar o tratado e rejeitá-lo, se e quando, verificasse e constatasse que o conteúdo do tal ato estaria ferindo os interesses fiscais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.⁵³

Cecília Maria Marcondes Hamati afirma, que a proibição expressa no art. 151, III, da Constituição não atinge o estado federal, pessoa jurídica de direito público internacional, que é também representado pela União. Salaria, ainda, que o legislador constitucional adotou um procedimento híbrido para incorporação dos tratados internacionais, de forma que além da assinatura do Presidente da República, há necessidade de aceitação do Congresso Nacional. Mister se faz ressaltar que o legislativo, quando aceita o tratado internacional, não está agindo como um dos poderes, como acontece na ordem jurídica interna, mas como parte do

⁵² XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 102.

⁵³ WAGNER, Balera. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 256-258.

estado Federal, não manifestando sua vontade, mas do estado federal, pessoa jurídica de direito das gentes.⁵⁴

Edison Carlos Fernandes entende que, por força do disposto no art. 84, VIII, da CF/88, compete ao Presidente da República, em nome de toda a nação brasileira, inclusive seus entes federados – quais sejam, Estados, Distrito federal e Municípios (art. 1º, CF/88) – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional, podendo dispor sobre tributos que, constitucionalmente, são da competência dos Estados, Distrito federal e dos Municípios.⁵⁵

Marcos da Costa e Paulo Lucena de Menezes ressaltam que a reforma tributária proposta pelo governo federal, que por intermédio de emenda constitucional, propõe nova redação ao art. 151, III da Constituição, apenas viria ratificar a situação ora existente, sem afrontar, todavia, a carta magna, especialmente no que se refere à disposição vertente do art. 60, § 4º, I. Destacam, ainda, que tanto nos tratados internacionais, como nas leis complementares, a União apresenta-se como representante da República Federativa do Brasil, e não como ente federativo isolado, visando interesses próprios, daí se explica o motivo do art. 49, do Texto Maior, ao tratar da competência exclusiva do Congresso Nacional para dispor sobre tratados, acordos ou atos internacionais, fazer referência à proteção do patrimônio nacional e não ao patrimônio federal.⁵⁶

⁵⁴ HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 272-273.

⁵⁵ FERNANDES, Edison Carlos. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 357-358.

⁵⁶ COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena. Tributação no mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Tributação no mercosul. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 525-526.

8 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A POSSIBILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS VERSAREM SOBRE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIAPAIS

O Supremo Tribunal Federal, conjuntamente com o Superior Tribunal de Justiça já possuíam posicionamento sumulado favorável à possibilidade de tratados internacionais versarem sobre tributos estaduais, municipais e distritais.

O Supremo Tribunal Federal manifestou seu entendimento mediante a Súmula nº 575 que assim dispõe:

Súmula nº 575 - À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se à isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional.⁵⁷

Já o Superior Tribunal de Justiça manifestava seu entendimento por meio das Súmulas nº 20 e nº 71, todas tratando de produtos vindos do extinto GATT, hoje com o nome de OMC.

Súmula nº 20 – a mercadoria importada de país signatário do GATT é isento do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.⁵⁸

Súmula nº 71 – o bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.⁵⁹

⁵⁷ Súmula 575, Supremo Tribunal Federal, Referência Legislativa – Emenda Constitucional 1/1969, artigo 20, inciso III. Código Tributário Nacional de 1966, artigo 97, inciso IV; artigo 98; GATT, Parte 2, artigo 3º, §1º, § 2º - aprovada em sessão plenária em 15/12/1976.

⁵⁸ Súmula 20, Superior Tribunal de Justiça, Data do Julgamento 04/12/90, Referência Legislativa EMC:000023 ano:1983 (com a nova redação ao artigo 23, §11 da CF/67) Leg:Fed Lei:005172 ano:1966, CTN – 66, CTN artigo 98 - Órgão Julgador, S1 – Primeira Seção – Publicação DJ 07.12.1990 p. 14682 REP DJ 13.12.1990 p. 15022 RSTJ vol. 16 p. 515 RT vol. 662 p. 167.

⁵⁹ Súmula 71, Superior Tribunal de Justiça, Data do Julgamento 15/12/1992, Referência Legislativa, Leg:Fed Lei:005172 ano:1966 CTN-66 CTN artigo 98 Leg:Fed ACO: GATT acordo geral sobre tarifas aduaneiras e comercio artigo 3 (parte II) - Órgão Julgador, S1 – Primeira Seção – Publicação DJ 04.02.1993 p. 775 RSTJ vol. 44 p. 323 RT vol. 696 p. 212.

Como a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, parte da doutrina e da jurisprudência nega sua vigência.

8.1 - POSICIONAMENTO ATUAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Embora parte de doutrina e da jurisprudência, negue a possibilidade de tratados internacionais versarem sobre tributos estaduais, municipais e distritais, o próprio Supremo Tribunal Federal, por meio de seu Pleno, ao julgar a ADIN 1600-8, analisou incidentalmente a matéria, manifestando-se favorável à concessão de isenção heterônoma por via de tratado internacional.

A ação foi proposta pelo procurador geral da República em face do Presidente da República e Congresso Nacional, tendo como objeto a discussão da constitucionalidade da Lei Complementar 87/96 por afrontarem os artigos 150, inciso II e artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “a” e inciso VIII da Constituição federal, cuja ementa segue abaixo:

Constitucional. Tributário. Lei Complementar 87/96. ICMS e sua Instituição. arts. 150, II; 155, § 2º, VII, ‘a’, e inciso VIII, CF. Conceitos de Passageiro e de Destinatário do Serviço. Fato Gerador. Ocorrência. Alíquotas para Operações Interestaduais e para as Operações Internas. Inaplicabilidade da Fórmula Constitucional de Partição da Receita do ICMS entre os Estados. omissão quanto à elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de Tráfego Aéreo Internacional. Transporte Aéreo Internacional de Cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais – **Reciprocidade. Viagens Nacional ou Internacional – diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as Unidades Federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das Entidades Federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na Ordem Externa.** Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional. **Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas**

nacionais, enquanto persistirem os convênios de Isenção de Empresas Estrangeiras. Ação Julgada, parcialmente procedente.⁶⁰ (grifou-se)

No referido julgamento o Ministro Nelson Jobim, que também atuou como redator do acórdão, proferiu seu voto reconhecendo a necessidade de distinguir a União Federal quando representa o Estado brasileiro na ordem internacional e a União como pessoa jurídica de Direito Público interno. Entendendo que o art. 151, III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não está limitando a competência do Estado brasileiro para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais ou municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67.

A isenção oriunda da Lei da União invasiva da competência estadual e municipal é algo diverso da isenção decorrente de tratado. Uma coisa é vedar à União a utilização de lei para isentar imposto estadual e municipal. Outra coisa é recepcionar isenção derivada de tratado internacional (e não de lei complementar ou federal). O âmbito de aplicação do art. 151, da CF, em todos os seus incisos, é o das relações das entidades federadas, entre si, não tem por objeto a União Federal quando esta se apresenta como a República Federativa do Brasil, na ordem externa.

O Ministro Celso de Mello proferiu voto, no julgamento da referida ADIN, reconhecendo que não há que se alegar a inconstitucionalidade dos tratados internacionais veiculadores de exoneração tributária, em matéria de ICMS, em face do que prescreve o art. 151, III, da Constituição da República. Tal vedação constitucional em causa incide sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável, nessa específica condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa

⁶⁰ Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Lei Complementar 87/96. ICMS e sua instituição. Arts. 150, II; 155, § 2º, VII, 'a', e inc. VIII, CF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1.600-8 (Registro n. 18120). Recorrente: Procurador-Geral da República. Recorrido: Presidente da República. Relator: Min. Sydney Sanches. 20. jun. 2003.

organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter meramente federal.

O Ministro afirma que sob tal perspectiva, nada impede que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária, em matéria de ICMS, pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém, em face das unidades meramente federadas, o monopólio da soberania e da personalidade internacional.

Por fim, o Ministro conclui em seu voto que a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Por isso mesmo, revela-se possível à República Federativa do Brasil, em sua qualidade de sujeito de direito internacional público, conceder isenção, em matéria de ICMS, mediante tratado internacional, sem que, ao assim proceder, incida em transgressão ao que dispõe o art. 151, III, da Constituição, pois tal regra constitucional destina-se, em sua eficácia, a vincular, unicamente, a União, enquanto entidade estatal de direito público interno, rigorosamente parificada, nessa específica condição institucional, às demais comunidades jurídicas parciais, de dimensão meramente regional e local, como o são os Estados-membros e os Municípios.

Seguindo esta linha jurisprudencial, proferida de forma incidental ao julgar a já citada ADIN 1600-8 DF, o Supremo Tribunal Federal, por meio de seu Pleno, iniciou, em 19 de maio de 1998, o julgamento de Recurso Extraordinário nº 229.096-RS em que se discute a constitucionalidade de tratado internacional, que instituiu isenção de tributos de competência dos Estados-membros da federação.

Trata-se de um recurso extraordinário, interposto no processo de mandado de segurança, em que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul manteve a sentença que havia denegado a segurança, por ter entendido válida a exigência do comprovante de pagamento do ICMS no desembaraço alfandegário das mercadorias importadas.⁶¹

Ressalte-se que, embora o recurso ainda esteja pendente de julgamento, o Ministro Ilmar Galvão, relator, proferiu voto no sentido da constitucionalidade do tratado internacional por entender que a norma inscrita no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, limita-se a impedir que a União institua, no âmbito de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais ou municipais, não se aplicando, portanto, as hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional.

Note-se que o Ministro Relator Ilmar Galvão, entendeu, em seu voto acima referido, perfeitamente cabível a isenção pela União, por meio de tratado internacional, não somente de tributos estaduais, mas, também, dos municipais.

⁶¹ Supremo Tribunal Federal. Informação processual. Recurso Extraordinário n. 229.096-RS. Recorrente: Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ilmar Galvão. Supremo Tribunal Federal. Distribuição em: 19. 05. 1998.

8.2 - POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA FAVORÁVEL À POSSIBILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS VERSAREM SOBRE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS

O Superior Tribunal de Justiça demonstrou seu entendimento nas Súmulas nºs 20 e 71, publicadas respectivamente em Dezembro de 1990 e Fevereiro de 1993, que assim dispõem:

Súmula nº 20 – a mercadoria importada de país signatário do GATT é isento do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.⁶²

Súmula nº 71 – o bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.⁶³

Porém, mesmo assim, parte de doutrina e da jurisprudência do próprio STJ, questiona a validade destas Súmulas, haja vista que tanto o GATT, quanto o ICM deixaram de existir.

Não obstante, o próprio Superior Tribunal de Justiça, afirma textualmente, em decisão proferida em fevereiro de 2003, que tais sumulas estão em pleno vigor, conforme demonstra a ementa do acórdão abaixo transcrita:

Processo: AgRg no REsp 407200 / SP ; Agravo Regimental no Recurso Especial 2002/0007020-2, Relator(A): Ministro Humberto Gomes de Barros (1096), Órgão Julgador: T1 - Primeira Turma, Data do Julgamento: 11/02/2003, Data da Publicação/Fonte: DJ 10.03.2003 p. 95,

⁶² Súmula 20, Superior Tribunal de Justiça, Data do Julgamento 04/12/90, Referência Legislativa EMC:000023 ano:1983 (com a nova redação ao artigo 23, §11 da CF/67) Leg:Fed Lei:005172 ano:1966, CTN – 66, CTN artigo 98 - Órgão Julgador, S1 – Primeira Seção – Publicação DJ 07.12.1990 p. 14682 REP DJ 13.12.1990 p. 15022 RSTJ vol. 16 p. 515 RT vol. 662 p. 167.

⁶³ Súmula 71, Superior Tribunal de Justiça, Data do Julgamento 15/12/1992, Referência Legislativa, Leg:Fed Lei:005172 ano:1966 CTN-66 CTN artigo 98 Leg:Fed ACO: GATT acordo geral sobre tarifas aduaneiras e comercio artigo 3 (parte II) - Órgão Julgador, S1 – Primeira Seção – Publicação DJ 04.02.1993 p. 775 RSTJ vol. 44 p. 323 RT vol. 696 p. 212.

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. IMPORTAÇÃO. BACALHAU. ICMS.**ISENÇÃO**. SÚMULA N.º 71 DO STJ. VIGÊNCIA. PRECEDENTES.- Continua vigendo a Súmula n.º 71 do STJ, que isenta as operações de importação de bacalhau, de país signatário do GATT, do pagamento de ICMS.- Precedentes. (grifou-se)

Diante das afirmações efetuadas anteriormente, que tanto o Supremo Tribunal Federal, quanto o Superior Tribunal de Justiça possuem posicionamento favorável à possibilidade da União, agindo como representante da República Federativa do Brasil perante os Estados estrangeiros e organizações internacionais, celebrar tratados internacionais que estipulem matérias tributárias de competência de outros entes federativos.

9 - CONCLUSÃO

Considerando o que foi exposto nos capítulos antecedentes, podemos afirmar, que as relações internacionais vêm se intensificando entre os Estados, de modo a resultar em um crescente número de acordos internacionais celebrados.

Como não poderia ser diferente, os tratados internacionais envolvendo matérias tributárias seguem o mesmo caminho, em função da busca pela integração mundial e harmonização tributária entre os Estados soberanos.

Como consequência, no âmbito do direito internacional, os tratados devem ser cumpridos (princípio do *pacta sunt servanda*), sob pena de responsabilidade internacional do Estado e abalo na sua credibilidade internacional.

Restou demonstrado que a doutrina pátria diverge quanto à possibilidade dos tratados ou acordos internacionais estipularem regras sobre matérias tributárias.

A primeira corrente apontada neste trabalho nega esta possibilidade, tendo em vista a vedação constitucional do artigo 151, inciso III, no sentido de proibir que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A segunda corrente, embora aceite a possibilidade da União instituir isenções de tributos da competência de Estados e Municípios, faz a ressalva da necessidade de participação e anuência dos entes federados diretamente atingidos pela norma internacional isentante.

A terceira corrente aceita a possibilidade de isenções heterônomas, por meio de Tratados Internacionais, apenas para tributos estaduais, salvo se houver concordância do Município, em função da ausência de representatividade do Município no governo central.

A última corrente acolhe a possibilidade de tratados internacionais versarem sobre tributos estaduais, municipais e distritais.

Cabe ressaltar que todas as correntes acima indicadas retratam um posicionamento, tomando-se como base a possibilidade ou impossibilidade de a União, atuando como representante da República Federativa do Brasil, conceder isenção heterônoma por meio de tratado internacional, analisando-se a extensão da vedação prevista no artigo 151, inciso III da Constituição Federal.

Considerando os posicionamentos acima, ao nosso ver, o que parece ser mais adequado é aquele que defende a possibilidade dos tratados internacionais versarem sobre tributos estaduais, municipais e distritais, porém, afastando-se totalmente, como justificativa, a isenção heterônoma, em razão de não estarmos diante do instituto jurídico da isenção, mas sim de uma renúncia ao poder de tributar.

Como já demonstrado ao longo deste trabalho, a União é o único ente federativo que possui um caráter bifronte, em função das regras previstas nos artigos 21, inciso I e 84, inciso VIII da Constituição de 1988. Com base nestes dispositivos, cabe à União, mediante a atuação do Presidente da República, manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

Desta forma, o Presidente de República além de ser o chefe do governo federal, ainda possui competência, constitucionalmente garantida, para representar externamente a República Federativa do Brasil. Esta representação não se limita apenas à União, mas sim a todos entes integrantes da federação, sejam Estados ou Municípios.

Esta forma de representação, resulta do fato de que o federalismo decorre de uma união indissolúvel instituída por Estados, para formação de uma única entidade soberana. Na Federação, há um laço de unidade entre as diversas coletividades federadas, de modo a mostrá-las, em suas relações internacionais e mesmo em certos fatos de ordem interna, como Estado Único. Há assim, um só Estado soberano, embora se indique as subunidades federadas, senhoras de uma

autonomia, referente à gestão de seus negócios dentro dos limites jurisdicionais que lhes são atribuídos.

Assim sendo, cabe privativamente ao Presidente da República celebrar tratados internacionais sobre matéria tributária, independente de qualquer anuência dos Estados e Municípios, mesmo que os tributos sejam de competência destes entes federativos.

Na celebração do tratado internacional os signatários estão abdicando de parcela de sua soberania, em favor da política internacional para que determinada matéria deixe de ser tratada pela legislação interna e passe a ser regrada por acordo internacional. Como apenas a República Federativa do Brasil titulariza a soberania nacional, somente ela pode restringir ou abdicar de parte de seu alcance perante os organismos internacionais, mediante a celebração de acordos internacionais.

Com a celebração do tratado internacional, o País perde jurisdição tributária sobre a matéria, mercadoria, situação ou pessoa retratada no instrumento internacional, em razão da renúncia ao poder de tributar. Desta forma, em função da estrita relação entre jurisdição e competência, os signatários, deixam de ter poder para discutir a matéria objeto do tratado internacional. Assim, como o País soberano deixa de ter competência, como consequência lógica seus entes federados integrantes também não a terão.

Pelo exposto, embora a maior parcela da doutrina, assim como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, entendam que a celebração de tratados internacionais, em matéria tributária de competência dos Estados e Municípios, refere-se à isenção heterônoma, defendemos que estes posicionamentos encontram-se equivocados.

Com a configuração da renúncia ao poder de tributar, cai por terra toda a discussão sobre a vedação do artigo 151, inciso III da Constituição Federal, tendo em vista não estarmos diante do instituto jurídico da isenção heterônoma, fazendo com que a proibição constitucional, prevista no dispositivo supra citado deixe de ser aplicado nos casos de acordo ou tratado internacional, direcionando sua

aplicabilidade exclusivamente às relações internas, sem qualquer repercussão na esfera internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. Direito tributário na Constituição e no STF: teoria, jurisprudência e 400 questões. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Arts. 98 a 100. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) Comentários ao código tributário nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____.Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Andrea Tourinho de. Possibilidade de isenção de tributo estadual concedida por tratado internacional. Disponível em: Direitonet. http://www.direitonet.com.br/doutrina/textos/x/30/22/302/direitonet_textojur_302.doc. Acesso em: 15 dez.2004.

ARAUJO, Luiz Alberto David. Características comuns do federalismo. In: BASTOS, Celso (Coord.). Por uma nova federação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

ATALIBA, Geraldo. Classificação científica dos tributos: regime jurídico das espécies tributárias. In: _____.(Coord.). Elementos de direito tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

_____. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

AUGUSTO FILHO, João. Isenções e exclusões tributárias. São Paulo: Bushatsky, 1979.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

- BALERA, Wagner. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. Manual de direito tributário. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.
- BARBOSA, Rui. Escritos e discursos seletos. 3. ed. Rio de Janeiro: Companhia Aguilar, 1966.
- BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 1.
- _____. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- _____. Curso de direito financeiro e tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- _____.(Coord.). Por uma nova federação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BEVILÁQUA, Clovis. Direito público internacional. Tomo II. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1939.
- BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 7. ed. Brasília: UNB, 1996.

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados-membros e Municípios. Direito Tributário, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. Isenções Tributárias. São Paulo: Sugestões Literárias , 1969.

_____. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOSA, Márcia Noil. Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do MERCOSUL. Brasília: Sendo Federal, 1996.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da Constituição. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. _____. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Princípios constitucionais tributários e competência tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASELLA, Paulo Borba. internacional tributário brasileiro. São Paulo: LTr, 1995.

CASSONE, Vittorio. Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. V.16

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONTI, José Maurício. Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. Federalismo & ICMS: reflexos tributários. Curitiba: Juruá, 1999.

COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

CRETELLA JÚNIOR, José. Curso de direito tributário constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

D'AVILA, Felipe Luiz. A federação brasileira. In: BASTOS, Celso (Coord.). Por uma nova federação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

FABRETTI, Láudio Camargo. Código tributário nacional comentado. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2001.

FERNANDES, Edison Carlos. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Conflito entre poderes : o poder congressional de sustar atos normativos do poder executivo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

FERRAZ JÚNIOR, Técio. Introdução ao estudo do direito-técnica, decisão e dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FREITAS, Juarez. O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo fiscal. Barueri: Manole, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no direito brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros Roberto. Conceito de tributo e fontes do direito tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

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

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

HENARES NETO, Halley; CAMPANILE, Vinicius T. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado. Trad. de Luís Carlos Borges. São Paulo: Editora Universidade de Brasília, 1990.

_____. Teoria pura do direito. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 2. ed. Tradução José Lamago, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989.

LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa Cárcamo. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções tributárias. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tônico. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. Sistema tributário nacional na Constituição de 1988. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Direitos humanos, Constituição e os tratados internacionais. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz de. O Poder de celebrar tratados. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, et al. Interpretação no direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1975.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário, Constituição, código tributário e lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

RANGEL, Vicente Marotta. Direito e relações internacionais. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. As isenções heterônomas em face do tratado do gasoduto Brasil-Bolívia. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

SANCHES, Marcelo Elias. Os tratados internacionais e a disciplina dos tributos estaduais e municipais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p.65, ago. 2000.

SARAQIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCOSUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Harmonização tributário no MERCOSUL, Revista Direito Mackenzie, São Paulo, 2000.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v.3

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Fundamentos do direito tributário e tributos municipais. São Paulo: José Bushatsky, 1978.

TEMER, Michel. Elementos do direito constitucional. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

_____. _____. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. _____. 5. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2000.

WAGNER, Balera. Tributação no MERCOSUL. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação no MERCASUL. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997