

ANÁLISE ACERCA DA POSSIBILIDADE DE ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

ANALYSIS OF THE POSSIBILITY OF TAX EXEMPTIONS BY MEANS OF INTERNATIONAL TREATIES

**Alexandra Silvia Scoz¹
Josemar Sidnei Soares²**

SUMÁRIO: Introdução; 1 Natureza jurídica das isenções concedidas por tratados internacionais; 1.1. A corrente doutrinária contrária à possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenção relativa a tributos de competência de seus entes tributantes; 1.2 A corrente doutrinária favorável à possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenção relativa a tributos de competência de seus entes tributantes; 1.3 A corrente doutrinária eclética quanto à possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenção relativa a tributos de competência de seus entes tributantes; 2 O artigo 98 do Código Tributário Nacional; Considerações Finais; Referências das Fontes Citadas.

RESUMO

Este artigo científico abordará questões relativas às isenções concedidas por meio de tratados internacionais, através da análise da legislação, da doutrina e da jurisprudência. Utilizar-se-á os métodos de pesquisa, primordialmente quantitativo e dedutivo, de modo a estabelecer as prováveis causas a que estão submetidos os objetos de estudo. A fim de expor conclusões acerca da pesquisa a ser realizada, far-se-á também o uso do método qualitativo, de forma a tornar a monografia um trabalho de acordo com a realidade social atual. O objetivo deste artigo é verificar a (im)possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenções relativas a tributos de competência de seus entes tributantes. A adoção da corrente doutrinária favorável à possibilidade de o Estado brasileiro conceder

¹ Mestranda do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica – PPCJ da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, na linha de pesquisa Princiologia, Constitucionalismo e Produção do Direito. Pós-Graduanda *lato sensu* em Direito Constitucional. Especialista em Direito Notarial e Registral. Especialista em Direito Civil. Especialista em Direito Público. Especialista em Direito Tributário. Professora universitária. Advogada. alesscoz@hotmail.com

² Doutor em Filosofia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2009), Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí (2003) e Mestre em Educação pela Universidade Federal de Santa Maria (1999). É professor dos cursos de Mestrado e Doutorado no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica, do Mestrado em Turismo e da graduação em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí UNIVALI. Como docente atua principalmente nos seguintes temas: Teoria da Justiça, Humanismo, Política Jurídica e Critério Ético Existencial. É coordenador do Grupo de Pesquisa e Extensão Paidéia do CNPQ. jsoares@univali.br.

isenções relativas a tributos de competência de seus entes tributantes evidenciam-se coerente com o ordenamento jurídico brasileiro em todos os seus aspectos.

PALAVRAS-CHAVE: Isenção; Tratado internacional; Direito internacional; Direito tributário; Direito constitucional.

ABSTRACT

This research paper will address issues relating to exemptions granted through international treaties, through the analysis of legislation, doctrine and jurisprudence. Use will research methods, primarily quantitative and deductive reasoning, in order to establish the probable causes that are undergoing the objects of study. In order to state conclusions about the research being carried out far-will also be the use of qualitative methods in order to make the monograph a job according to the present social reality. The aim of this paper is to verify the (im) possibility of the Brazilian State to grant exemptions from taxes imposed by their loved tributantes. The adoption of the current doctrine in favor of the possibility of the Brazilian State to grant exemptions from taxes imposed by their loved tributantes evidence is consistent with the Brazilian legal system in all its aspects.

KEYWORDS: Exemption; International treaty; International law; Tax law; Constitutional law.

INTRODUÇÃO

Na seara da internacionalidade, a isenção é tema crescente em tratados, onde Estados soberanos pactuam questões relativas à isenção de tributos federais, estaduais e municipais, tendo o Brasil, as normas gerais sobre isenção tributária, dispostas no Código Tributário Nacional, em seus artigos 176 a 179 que estão incluídos no capítulo da exclusão do crédito tributário.

A isenção por meio de tratados é tema controverso e pouco estudado na legislação, doutrina e jurisprudência brasileiras, tendo em vista que há escassez, no Brasil, de leis, pareceres doutrinários e decisões judiciais sobre o tema e, em relação ao conteúdo existente no país a respeito dessa forma de isenção emerge uma gama de controvérsias no que tange à possibilidade de um Estado soberano conceder isenção em relação a tributos de pessoas jurídicas de Direito Público nele compreendidas.

A partir da matéria enfocada verifica-se a necessidade de empreender um estudo constitucional-tributário, à luz de um método sistemático de interpretação, envolvendo, primordialmente, a análise do Sistema Federativo e Sistema de Repartição de Competências brasileiros.

Assim, é diante desta situação que deslinda o tema acerca da isenção por meio de tratados; levando, ainda, em consideração, que a isenção é instituto jurídico de polêmica conceituação, já que sua natureza jurídica oscila entre os aspectos da incidência e da não incidência da norma.

Empreender um estudo constitucional-tributário, à luz de um método sistemático de interpretação, envolvendo, primordialmente, a análise do Sistema Federativo e Sistema de Repartição de Competências brasileiros, a fim de identificar a natureza jurídica da isenção, bem como, verificar a (im)possibilidade de um Estado soberano conceder isenção em relação a tributos de pessoas jurídicas de Direito Público nele compreendidas são questão de extrema relevância no ordenamento jurídico brasileiro.

A (im)possibilidade de instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios por meio dos tratados internacionais firmados pela União, tem ensejado acirrada discussão no âmbito de uma hermenêutica constitucional-tributária.

O pensamento doutrinário quanto ao tema da isenção por meio de tratados encontra-se dividido entre: (I) acolher a possibilidade da União conceder isenções ou benefícios fiscais relativos a tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional; (II) negar esta possibilidade, tendo em vista, principalmente, o dispositivo constitucional expresso, inserto no artigo 151, III, no sentido de vedar que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios; (III) acolher a possibilidade de a 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.

Os tratados internacionais possuem força obrigatória no Direito interno, mas devem obediência às disposições da Constituição Federal de 1988 que é seu fundamento de validade no ordenamento jurídico brasileiro.

As isenções concedidas por meio de tratados remetem, invariavelmente, à análise do tema que trata das isenções heterônomas e o estudo esmiuçado acerca das isenções dispostas nos tratados faz-se necessário para o possível entendimento sobre a validade dessas isenções.

Assim, denota assunto de efetiva importância para o deslinde da questão trazida pela concessão de isenções através de tratados, a pormenorizada análise da natureza jurídica dessas isenções e o seu contraste em relação às isenções heterônomas.

1 NATUREZA JURÍDICA DAS ISENÇÕES CONCEDIDAS POR TRATADOS INTERNACIONAIS

As isenções, de acordo com o entendimento mencionado anteriormente, configuram hipótese legal de não incidência da norma tributária e a sua concessão deve atender às normas, algumas delas consubstanciadas em princípios, expressamente determinadas na Constituição Federal de 1988.

Ao Direito Internacional quando da concessão de isenção por meio de tratado, não interessa a terminologia utilizada pelo Direito interno para essa concessão, se, por exemplo, é denominada "isenção", "imunidade" ou "anistia". Para o Direito Internacional importa que a situação prevista no respectivo tratado não será passível de tributação.

No dizer de Gabriel Pithan Daudt:

[...] a terminologia utilizada em um tratado internacional não é necessariamente a mesma do direito nacional. Uma 'isenção' prevista em tratado internacional, por conseqüência, pode não ter o mesmo significado no âmbito do direito interno.

Quando é firmada uma convenção que determine a isenção de um tributo federal, não há maiores questionamentos. A norma de direito internacional ingressa no sistema jurídico interno com o status de lei ordinária, revogando os dispositivos em contrário. Há uma verdadeira isenção tributária, pois o mesmo ente político que expressou sua vontade na norma internacional exerceu sua competência constitucional deixando de tributar determinada situação.³

Todavia, quando se trata de isenção por meio de tratado a envolver tributos dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, a questão toma outro enfoque; e o faz a partir do artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988: “é vedado à União [...] instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”⁴

O ponto fulcral a ser elucidado quando da análise desse artigo frente às isenções estipuladas em tratados, é a verificação da (não) configuração de isenção heterônoma quando da concessão de isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais através de tratados internacionais.

Acerca desse assunto, doutrina de escol propõe e efetiva inúmeros e fundamentados debates, sem contudo, formar consenso quanto ao tema, mas, ao inverso, há profundas controvérsias nesse diapasão que geram distintas correntes doutrinárias.

1.1 A corrente doutrinária contrária à possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenção relativa a tributos de competência de seus entes tributantes

Os adeptos dessa corrente doutrinária partem do pressuposto que afirma que a Constituição Federal de 1988 não adota a teoria monista radical, segundo a qual os tratados internacionais teriam validade na ordem jurídica interna em

³ DAUDT, Gabriel Pithan. Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas. **Revista Jurídica**, Brasília, v. 7, n. 77, fev./mar., 2006. p. 75.

⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 50-51.

detrimento da norma de Direito interno, com fundamento no artigo 5º, § 2º, da mencionada Constituição Federal.⁵

Dessa forma, para esses doutrinadores, as normas dispostas em tratados internacionais não adquirem força obrigatória de forma direta e automática, de acordo com as normas conferidas pelos artigos 49, inciso I e 84, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988⁶, uma vez que é da competência exclusiva do Congresso Nacional referendar o tratado celebrado no plano internacional.

Outra fundamentação trazida por essa corrente doutrinária, é o princípio federativo que, proíbe que o governo brasileiro conceda isenções através de tratados, a respeito de tributos que são da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, já que esse ato invadiria a competência dos respectivos entes tributantes, ferindo, portanto, o princípio federativo.

O artigo 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988⁷ representaria outro obstáculo, pois a sua norma relativa à concessão de benefícios fiscais dos entes tributantes veda que tratados estipulem isenções, uma vez que a esses está ausente o requisito: lei estadual ou municipal.

Quanto aos artigos 155, § 2º, inciso XII, "e", e 156, § 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988⁸, que permitem que a União conceda isenção relativa ao ICMS e ao ISS, em determinadas circunstâncias, excepcionando, portanto, a regra da proibição da concessão de isenções heterônomas, entendem os defensores dessa corrente doutrinária que, aos tratados não se estende essa exceção, porque a eles não se refere a mencionada Constituição Federal e nem poderia fazê-lo, tendo em vista a cláusula pétrea expressa no seu artigo 60, § 4º, inciso I⁹.

⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 10.

⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 26 e 33.

⁷ "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal estadual ou municipal [...]."

⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 52 e 53.

⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 30.

Ainda, citam esses autores, o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988¹⁰, como óbice intransponível à concessão de isenções por meio de tratados, tendo em vista o princípio federativo e o artigo 178 dessa Constituição¹¹, que determina a possibilidade de atuação dos tratados em âmbito específico.

Verifica-se, nessa corrente doutrinária, que a interpretação do texto constitucional é pautada pelo método literal, comungado pela metafísica¹², o que lhe retira a compreensão lingüística necessária ao completo entendimento da norma.

Segundo Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho,

A questão, na opinião dos doutrinadores dessa [...] corrente [...], não se contorna com o recurso à chamada teoria dos poderes implícitos. [...] pois a Constituição preserva o federalismo com a autonomia dos entes da Federação no que tange à competência exclusiva de cada um deles legislar plenamente sobre seus tributos, ressalvadas apenas as hipóteses expressas pela própria Lei Suprema.¹³

Entre os autores defensores dessa corrente doutrinária, encontram-se Alcides Jorge Costa¹⁴, Helenilson Cunha Pontes¹⁵, Ives Gandra da Silva Martins¹⁶, José Eduardo Soares de Melo¹⁷, Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹⁸, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹⁹, Roque Antônio Carrazza²⁰ e Vitório Cassone²¹.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 50-51.

¹¹ "A lei disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União, atendido o princípio da reciprocidade."

BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 50-51.

¹² Para estudos acerca da metafísica, a seguinte referência é pontual: STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 4. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2003. p. 161-172.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 4. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2003. p. 161-172.

¹³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, Tratado Internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais?. **Boletim IOB de Jurisprudência**. 2ª quinzena de Setembro de 1998, nº18/98, Caderno 1, p. 447 e 448.

¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. **O ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 161-171.

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 375-383.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 32-35.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 198-201.

1.2 A corrente doutrinária favorável à possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenção relativa a tributos de competência de seus entes tributantes

Os defensores dessa corrente doutrinária partem da idéia central que afirma que a Constituição Federal de 1988 adota a teoria monista radical, segundo a qual os tratados internacionais teriam validade na ordem jurídica interna em detrimento da norma de Direito interno, com fundamento no artigo 5º, § 2º, da mencionada Constituição Federal²².

Dessa forma, segundo Alberto Xavier e Helena Xavier, os argumentos que asseguram a superioridade hierárquica dos tratados diante da lei de Direito interno são:

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 dos tratados; II) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre as quais se inclui a matéria tributária (art. 150, **caput**); III) a celebração de tratados é ato de competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, inc. VIII e 49, inc I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo; IV) 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 apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei.²³

¹⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. v. 3, p. 109.

¹⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, Tratado Internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais?. **Boletim IOB de Jurisprudência**. 2ª quinzena de Setembro de 1998, nº18/98, Caderno 1, p. 447 e 448.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 64, p. 186-187.

²¹ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 59.

²² BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 10.

²³ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena Lopes. Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 66, p. 30.

Para essa corrente, o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988²⁴, não veda a concessão de isenções por meio de tratados, quando é a República Federativa do Brasil que atua; o citado artigo oferece óbice quanto a essa concessão somente no âmbito interno, quando a União age como pessoa jurídica de Direito Público Interno.

Aliás, quanto a esse assunto, é da linha de pensamento de Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres, o seguinte entendimento:

O problema surge quando da análise da aplicabilidade do artigo 151 aos tratados internacionais. Explique-se: afirma o caput do artigo que à União é vedado instituir tais isenções. Em um tratado envolvendo esta questão, discute-se se a isenção seria criada pela União ou pela República Federativa do Brasil. Nesse ponto parece residir aspecto-chave para a resolução da hipótese em estudo, pois, em se constatando a inconstitucionalidade dos tratados em matéria de isenção de tributo estadual, a validade destes acordos estaria afastada.

Adentra-se, pois, na questão de identificar aquele que concederia isenção por meio de tratado internacional: a União ou o Estado brasileiro.²⁵

Portanto, para essa corrente doutrinária, quando a República Federativa do Brasil concede isenções por meio de tratados, ela não está a conceder isenções heterônomas, mas isenções autônomas, consistentes em autolimitação do poder de tributar.

A respeito da fundamentação utilizada por essa corrente, afirma Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

O outro ponto a favor desta interpretação é que a União é a única pessoa política a quem a Constituição confere poder de, representando a Federação, manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, além de declarar a guerra e fazer a paz, assegurar a defesa nacional, permitir que forças

²⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 51.

²⁵ BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, 2000. p. 142.

estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente (CF, art. 21, I a IV).

Ademais, compete privativamente ao Presidente da República, não na condição simplesmente de Chefe do Poder Executivo da União, mas na de Chefe do Estado brasileiro, manter relações com Estados estrangeiros, acreditar seus representantes diplomáticos, celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, declarar guerra, celebrar a paz e, permitir que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente (CF, art. 84, VII, VIII, XIX, XX e XXII).

[...] Enxergam, então, os defensores desta tese, em face desses preceptivos constitucionais, o poder implícito de a União, quando atua externamente, no uso de sua soberania, como a República Federativa do Brasil, cuidar, em tratados internacionais, de tributos não só federais, mas, também, estaduais, distritais e municipais, podendo isentar ou reduzir esses gravames, ou conceder outros benefícios fiscais, sem que se possa considerar que estaria adentrando em matéria da competência privativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.²⁶

Assim, de acordo com o entendimento explanado pelos defensores dessa corrente doutrinária, que vem a ser jurídica e socialmente adequada, a isenção por meio de tratados, seria constitucionalmente admissível no Brasil, porque quem a concederia seria a República Federativa do Brasil que atuaria na defesa de interesses nacionais que, envolvem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios – partes integrantes do Estado Federado, conforme disposição do artigo 18 da Constituição Federal de 1988²⁷.

Todavia, para não se escapar dos necessários contornos de constitucionalidade, faz-se mister que, ao se adotar essa teoria, haja uma atuação pautada no princípio federativo, de forma a garantir a igualdade e o equilíbrio entre os entes

²⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, Tratado Internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais?. **Boletim IOB de Jurisprudência**. 2ª quinzena de Setembro de 1998, nº18/98, Caderno 1, p. 449.

²⁷ "A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."

BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 14.

federados, sem jamais discriminar, através de uma isenção concedida por meio de um tratado, um ente tributante em detrimento de outro.

Entre os autores defensores dessa corrente doutrinária – que é a mais expressiva no ordenamento jurídico brasileiro –, estão Alberto Xavier e Helena Xavier²⁸, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral²⁹, Cecília Maria Marcondes Hamati³⁰, Daniela Ribeiro Gusmão³¹, Edison Carlos Fernandes³², Fernando de Oliveira Marques³³, Halley Henares Neto e Vinicius T. Campanile³⁴, Hugo de Brito Machado³⁵, Kiyoshi Harada³⁶, Luciano Amaro³⁷, Marcos da Costa e Paulo Lucena de Menezes³⁸, Maria do Carmo Puccini Caminha³⁹, Maria Tereza de Almeida Carcomo Lobo⁴⁰, Moisés Akselrad⁴¹, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁴², Plínio José Marafon e Maria Helena Tinoco Soares⁴³, Valdir de Oliveira Rocha⁴⁴, Wagner Balera⁴⁵ e Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres⁴⁶.

²⁸ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena Lopes. Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 66, p. 30-35.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 494-495.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 271-275.

³¹ GUSMÃO, Daniela Ribeiro. A concessão pela união de isenções de tributos estaduais e municipais: possibilidade no âmbito dos tratados internacionais. Revista **Trimestral de Jurisprudência dos Estados**. São Paulo, n. 168, jan./fev., 1999. p. 17-18.

³² MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 356-358.

³³ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 338-341.

³⁴ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 452-454.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 90-91.

³⁶ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 209-210.

³⁷ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 174-178.

³⁸ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 523-526.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 31-49.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 134-136.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 226-228.

⁴² MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 506-507.

⁴³ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 466-469.

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 279-281.

⁴⁵ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 254-258.

⁴⁶ BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, 2000. p. 140-149.

1.3 A corrente doutrinária eclética quanto à possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenção relativa a tributos de competência de seus entes tributantes

Também denominada de intermediária ou conciliatória, a corrente eclética possui certa correlação com a corrente contrária, tendo em vista que não retira o seu fundamento jurídico da Constituição Federal, mas do consentimento dos entes envolvidos.

Tem, a corrente eclética, como precursor e idealizador, Roque Antônio Carrazza que, defende que

[...] a 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, parcelamentos de débitos, créditos fictos etc.⁴⁷

Dessa forma, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, excluída a possibilidade de lhe serem impostas as normas isençionais previstas em tratados, poderiam aderir às normas sobre isenções dispostas em tratado através de instrumentos jurídicos pertinentes, como, por exemplo, lei ordinária local ou convênio.

Acerca da necessidade de prévia consulta aos entes federados, afirmam Celso Ribeiro Bastos, Cláudio Filkenstein e Ramos Pereira:

[...] a União deverá anteriormente consultar as partes interessadas (Estados, Municípios e Distrito Federal) e negociar a alteração pretendida por meio de convênios ou da emanção dos competentes Atos pelas autoridades estaduais, municipais ou o Distrito Federal, antes de contratar com outros Estados-membros (soberanos) quaisquer isenções em nível estadual, municipal ou distrital.⁴⁸

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 64, p. 187-188.

⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 115-122.

Nesse diapasão, José Augusto Delgado⁴⁹ também defende a necessidade de prévia aprovação pela legislação estadual, distrital ou municipal das normas referentes a isenções dispostas em tratados.

Na linha de pensamento da corrente eclética, Yoshiaki Ichihara⁵⁰ afirma que os tratados têm direito de tratar sobre tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Mas, a concessão de isenções não poderia ser objeto de tratados, a uma, porque o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988 veda expressamente, a duas, tendo em vista a impossibilidade prevista no artigo 150, § 6º, dessa Constituição. Todavia, aos entes federados seria possível a celebração de convênios para ratificar ou aprovar as normas isencionais referidas nos tratados.

Assim, essa corrente defende a possibilidade de serem concedidas isenções através de tratados, no tocante à tributos de competência estadual, distrital e municipal, desde que haja a prévia anuência desses respectivos entes tributantes, sem a qual, tais tratados, quanto à parte isencional a eles correspondente, serão eivados de patente inconstitucionalidade.

Ao comentar o conteúdo da corrente eclética, Simone Gasperin de Albuquerque expressa que

A solução política, proposta por essa corrente, é mais pragmática. Contudo, é mais difícil de ser implementada pelos agentes políticos que detêm o poder, pois pode envolver complicadas negociações políticas internas, que teriam como pano de fundo a renúncia de receita, inserida na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), e a transferência de recursos.

Dessa forma, pode-se vislumbrar que o tempo para discussão dessa matéria geraria a inviabilidade da formalização do tratado. Além disso, outro empecilho para a adoção desse procedimento seria a falta de previsão constitucional expressa para essa negociação política.⁵¹

⁴⁹ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 71.

⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. p. 242-243.

⁵¹ ALBUQUERQUE, Simone Gasperin de. **Isenção por meio de tratados internacionais & autonomia tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2005. p. 184.

Entre as três correntes acerca da possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenção relativa a tributos de competência de seus entes tributantes, a corrente eclética é a que possui menor número de adeptos e, entre eles estão Celso Ribeiro Bastos, Cláudio Filkenstein e Ramos Pereira⁵², José Augusto Delgado⁵³, Marco Aurélio Greco⁵⁴, Roque Antônio Carrazza⁵⁵ e Yoshiaki Ichihara⁵⁶.

2 O ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Na parte referente às normas gerais de Direito Tributário, traz o Código Tributário Nacional, o artigo 98 que dispõe que: "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."⁵⁷

A respeito da expressão "legislação tributária", o Código Tributário Nacional, em seu artigo 96 traz a explicação cabível: "A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."⁵⁸

Doutrina de escol vem se debatendo em razão da interpretação do citado artigo 98 do Código Tributário Nacional, cujas teses favoráveis e contrárias à sua aplicação ocupam-se do parâmetro de constitucionalidade fornecido a essa norma, tendo em vista as disposições da Constituição Federal de 1988.

⁵² MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 115-122.

⁵³ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 71.

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 44-45.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 64, p. 187-188.

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 242-243.

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 726.

⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 726.

A corrente doutrinária favorável à aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, de que participam Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres, afirma que esse artigo

[...] se trata de norma geral de Direito Tributário e, como tal, não poderia ser desconsiderada por legislação das unidades federadas, de sorte que a isenção concedida por um tratado estaria respaldada em uma norma a que Estados e Municípios devem respeito. A CF/88, de fato, ampliou significativamente o poder das normas gerais de Direito Tributário sobre as ordens jurídicas parciais dos entes federados.⁵⁹

Ademais, para essa doutrina, os tratados internacionais em matéria tributária situam-se em igual nível hierárquico das demais normas infraconstitucionais primárias – arroladas no artigo 59 da Constituição Federal de 1988⁶⁰, com exceção das emendas à Constituição.

Explana Simone Gasperin de Albuquerque quanto à aplicabilidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional:

Não obstante, o CTN, diploma normativo com status de lei complementar, goza de hierarquia superior à legislação ordinária tributária, que lhe deve obediência. Ocorre que o CTN engloba normas gerais de Direito Tributário, bem como, outras disposições que devem, obrigatoriamente, ser observadas pela legislação ordinária tributária. Entre tais normas gerais de direito tributário, insere-se o art. 98 do CTN. [...] Por conseguinte, sobrevindo tratado internacional incompatível com lei tributária, esta deve ter sua aplicabilidade afastada, e se se tratar de matéria específica, deve-se aplicar o tratado (*lex specialis derogat generali*), modificando-se a legislação tributária interna naquele aspecto específico.⁶¹

De acordo com esse entendimento, o tratado – amparado pela Constituição Federal de 1988 – que verse sobre matéria tributária, somente não terá mais

⁵⁹ BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, 2000. p. 142.

⁶⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 29.

⁶¹ ALBUQUERQUE, Simone Gasperin de. **Isenção por meio de tratados internacionais & autonomia tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2005. p. 191.

força obrigatória no ordenamento jurídico brasileiro se o país manifestar-se pela denúncia⁶², uma vez que lei superveniente não o atingirá.

Na linha de pensamento da corrente doutrinária em comento, é a exposição de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem

A lei complementar, evidentemente, complementa a própria Constituição, conferindo-lhe eficácia plena. Portanto, põe-se eminente, como diria Ataliba. E, por isso, obriga a União, os Estados e os Municípios. Quando o art. 98 do CTN, que só pode ser mudado por outra lei complementar – e portanto sob o ponto de vista material é lei complementar –, dispõe que o tratado revoga a legislação tributária interna e não pode ser revogado pela legislação tributária interna superveniente, o art. 98 do CTN não está se referindo apenas à legislação federal. Refere-se às legislações parciais da União, dos Estados e dos Municípios, que juntas formam a ordem jurídica tributária total do Estado Brasileiro, como é da índole do Estado Federal.⁶³

A corrente doutrinária contrária à aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, por sua vez, afirma que a norma inserida nesse artigo, a despeito de estar contida no âmbito das normas gerais do Código Tributário Nacional⁶⁴, é norma específica que contraria a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea "c"⁶⁵ e, portanto, trata-se de norma inconstitucional.

Expondo o pensamento que se coaduna com essa corrente, Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho afirmam que

A conclusão a que se chega [...] é a de que tratado internacional, ou melhor, decreto-legislativo que o aprova, aplica-se imediatamente à pessoa política União, modificando a sua legislação tributária ou a revogando, do mesmo modo que lei ordinária federal o faria, pois são

⁶² Denúncia, segundo Francisco Rezek (2005), é o ato pelo qual um Estado-parte num tratado declara a sua intenção de deixar de ser parte do respectivo acordo.

⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 185.

⁶⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 726.

⁶⁵ "Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas."

BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 49.

veículos normativos de igual força impositiva e emitidos pelo mesmo órgão legislativo. Quanto a fazer com que norma veiculada em tratado prevaleça sobre a legislação dos demais membros da federação, seria inócua, porquanto basta o legislador vir a dizer o contrário, que a terá colocado abaixo. No que atina à obediência das leis tributárias estaduais e municipais posteriores a decreto-legislativo que referenda tratado, esta não se pode dar pelo simples fato da existência do artigo 98 do CTN, de vez que, consoante já referimos, seus âmbitos de atuação são distintos e, em rigor, nem mesmo se poderia falar de nível hierárquico idêntico, uma vez que se cuida de realidades distintas e, portanto, não passíveis de comparação.

[...] Noutro giro, o dispositivo acima é 'letra morta' no que pertine à sua pretensão de interferir na legislação tributária dos Estados-membros e dos Municípios.⁶⁶

De outro lado, afirma essa doutrina que, se um tratado dispuser sobre questões tributárias que envolvem Estados, o Distrito Federal e Municípios, o Congresso Nacional não deve referendá-lo, porque ele não se coaduna com a Constituição Federal de 1988 e, em caso de aprovação desse tipo de tratado, o resultado imediato será uma lei inconstitucional.

Verifica-se, na atual conjuntura de globalização e integração econômico-social em que a República Federativa do Brasil está inserida que, a primeira corrente doutrinária nesse trabalho exposta, corrente favorável à aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, encontra-se mais engajada com o escopo constitucional e com a vontade nacional demonstrada em tratados internacionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a esmiuçada e abrangente investigação, pesquisa, estudo e análise, no ordenamento jurídico brasileiro, acerca da isenção concedida através de tratados internacionais, depara-se com uma considerável variedade de divergentes posições quanto ao tema.

⁶⁶ CARVALHO, Nelson Ferreira de; HORVATH, Estevão. Tratado Internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?. **Revista de direito Tributário**, n. 64, p. 267.

A celeuma causada em torno desse assunto deve-se, em grande parte, à omissão da Constituição Federal de 1988 no que tange às isenções referentes a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estipuladas em tratados internacionais.

A atual contextualização em que se insere a globalização e a integração econômico-social requer maior harmonia entre os Estados – soberanos – quando de suas tratativas, a fim de possibilitar uma efetiva evolução nacional.

Os tratados internacionais em que é parte a República Federativa do Brasil são celebrados pelo Presidente da República, conforme artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988⁶⁷ e, após, são submetidos ao referendo do Congresso Nacional, de acordo com o artigo 49, inciso I, da mencionada Constituição⁶⁸.

Nesse ponto, faz-se mister a adoção da corrente doutrinária favorável à possibilidade de o Estado brasileiro conceder isenções relativas a tributos de competência de seus entes tributantes, pois, deve-se ter em mente, convém repetir, a uma, que será a República Federativa do Brasil parte em tratado internacional e não a União, que é ente federado daquela e, a duas, que o Estado-parte num tratado tem consigo o permissivo constitucional para, em nome do interesse nacional, conceder isenções nesse instrumento, relativas aos Estados (federados), ao Distrito Federal e aos Municípios nele compreendidos.

Dessa forma, quando o Estado brasileiro concede isenções por meio de tratados internacionais, ele está agindo de acordo com normas constitucionais, de modo a respeitar o princípio federativo que permite a repartição de competências, sendo que tais isenções não são heterônomas, mas isenções autônomas, consistentes em autolimitação do poder de tributar.

Ademais, caso não seja referendado, pelo Congresso Nacional, um tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil em que se pactuam isenções de modo a ensejar o seu descumprimento, evidenciar-se-á um ilícito

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 33.

⁶⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. p. 26.

internacional que, certamente gerará ao país dificuldades de relacionamento no âmbito internacional e, conseqüentemente, prejuízos ao interesse nacional.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ALBUQUERQUE, Simone Gasperin de. **Isenção por meio de tratados internacionais & autonomia tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2005.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 70, p. 140-149, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 64, p. 186-190.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Nelson Ferreira de; HORVATH, Estevão. Tratado Internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?. **Revista de direito Tributário**, n. 64, p. 262-268.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Tratados Internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 59, p. 180 -194, 2000.

COSTA, Alcides Jorge. **O ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 161-171.

DAUDT, Gabriel Pithan. Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas. **Revista Jurídica**, Brasília, v. 7, n. 77, fev./mar., p. 55-84, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. v. 3, p. 109.

_____. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro. A concessão pela união de isenções de tributos estaduais e municipais: possibilidade no âmbito dos tratados internacionais.

SCOZ, Alexandra Silvia; SOARES, Josemar Sidnei. Análise acerca da possibilidade de isenções tributárias por meio de tratados internacionais. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.7, n.1, 1º quadrimestre de 2012. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791

Revista **Trimestral de Jurisprudência dos Estados**. São Paulo, n. 168, jan./fev., 1999, p. 17-18.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Tributação no mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

REZEK, José Francisco. **Direito dos tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Direito internacional público**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Afinal, Tratado Internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais?. **Boletim IOB de Jurisprudência**. 2ª quinzena de Setembro de 1998, nº18/98, Caderno 1, p. 451-444.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 4. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2003.

XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena Lopes. Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 66, p. 30-35.