

A POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS EM TRATADOS INTERNACIONAIS

THE POSSIBILITY OF GRANTING EXEMPTION FROM STATE AND MUNICIPAL TAXES IN INTERNATIONAL TREATIES

Mariana Campos Appel da Silva¹

SUMÁRIO: Introdução; 1. A concessão de isenção como poder correlato à tributação e a contextualização do instituto nos planos constitucional e infraconstitucional; 2. As isenções heterônomas e o federalismo fiscal brasileiro como aparente entrave à concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais; 3. A controvérsia doutrinária acerca da possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais e a posição do supremo tribunal federal; Considerações Finais; Referências das Fontes Citadas.

RESUMO: O presente estudo visa identificar a possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais. Para tanto, primeiramente se analisará o instituto da isenção e sua correlação com o poder de tributação. A seguir, se abordará o significado da denominada isenção heterônoma e o aparente entrave que o federalismo fiscal brasileiro representa à concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais. Por fim, se enfrentará a controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca do tema, mencionando-se entendimentos e reflexões de diferentes doutrinadores, além de posicionamentos levados a julgamentos, chegando-se ao entendimento já sedimentado do Supremo Tribunal Federal. Chegar-se-á à conclusão acerca da possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais, sem que tal situação represente violação ao art. 151, III da Constituição Federal.

Palavras-chave: Isenções heterônomas; Tratados internacionais; Federação.

ABSTRACT: The present study aim to identify the possibility of granting concessions of state and municipal tax exemptions in international treaties. First,

¹ Especialista em Direito Tributário; Especialista em Direito Público; Advogada; Assessora Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. E-mail: mariana.appel13@gmail.com

it will be reviewed the institution of duty-free and its correlation with the power of taxing. Further, it will be analyzed the meaning of heteronomous exemptions and the apparent impediment that the federal revenue of Brazil represent to the concession of state and municipal tax exemptions through international treaties. Finally, it will be discussed the doctrinal controversy and the jurisprudence over the subject, mentioning agreements and considerations of various law scholars, besides statements on trials, ending on the already agreed from the Supreme Federal Court. It will be concluded that it's possible to grant state and municipal tax exemptions in international treaties without breaking article 151, III, from Brazilian Federal Constitution.

Keywords: Heteronomous exemptions; International treaties; Federation.

INTRODUÇÃO

O Poder constituinte originário de 1988 dividiu o poder de tributar entre os diversos entes da Federação brasileira, conferindo a cada qual uma parcela desta competência para tributar, e, conseqüentemente, para isentar seus próprios tributos. Em respeito a esta repartição constitucional de competências, a Constituição Federal, em seu art. 151, III, proibiu a União de instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Trata-se, então, de enfoque dado ao fenômeno da tributação, sob o ângulo do direito interno, pelo qual se visualiza a correlação lógica existente na relação tributária/isencional, em conformidade com a autonomia de cada um dos entes federados².

Por outro lado, quando se observa o plano internacional, vê-se que uma das formas de se travar relações entre as diversas Nações soberanas, é por meio de tratados internacionais, de modo que União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios brasileiros deixam de ter importância e autonomia enquanto unidades, tornando-se partes integrantes de um todo maior e único: a Federação, a República Federativa do Brasil.

Diante destes diferentes planos - interno e internacional -, cabe questionar-se: a vedação estatuída no art. 151, inciso III da CF se estende aos tratados

² Por todos: BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 172-175.

internacionais? Em outros termos, deve-se perguntar: quando a união celebra tratados internacionais, nos termos do art. 21, I, da CF, está ela abrangida pela norma proibitiva referida?

O presente estudo se destina a abordar e apurar essa questão, buscando identificar se o denominado *princípio da proibição de concessão de isenções heterônomas se estende aos tratados internacionais*, verificando, conseqüentemente, se há a possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais. Para tanto, o presente estudo traçará um comparativo entre os planos interno e internacional, de modo a identificar e compreender questões e institutos que levarão à conclusão aqui buscada.

Assim, no plano interno, se buscará primeiramente compreender o instituto da isenção, identificando-o como poder correlato ao poder de tributação. A seguir, se analisará o significado da chamada isenção heterônoma, relacionando-a com o federalismo fiscal brasileiro e, identificando, já no plano internacional, o aparente entrave que a forma federativa de estado brasileira representa à harmonização fiscal internacional. Por fim e já se ingressando na questão principal, se adentrará a controvérsia doutrinária acerca da possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais, chegando-se à posição já consolidada do Supremo Tribunal Federal acerca do tema a partir de precedente envolvendo isenção de ICMS prevista no GATT – *General Agreement on Tax and Trade* -, conhecido no Brasil como Acordo Geral de Tarifas e Comércio.

Com base nesta abordagem, que partirá da análise de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, examinará importantes considerações doutrinárias, bem como posicionamentos jurisprudenciais, chegar-se-á a uma importante conclusão do ponto de vista prático e de relevo teórico, com ênfase e esclarecimento quanto aos papéis desempenhados pela Federação brasileira e pelos entes federativos que a compõem nos planos interno e internacional.

1. A CONCESSÃO DE ISENÇÃO COMO PODER CORRELATO À TRIBUTAÇÃO E A CONTEXTUALIZAÇÃO DO INSTITUTO NOS PLANOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL

O Brasil adotou o modelo federativo de Estado, sendo formado pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por força do que dispõem os artigos. 1º e 18 da Constituição Federal. A Constituição Federal, como consequência da consagração do princípio do federalismo no art. 60, §4º, inciso I, delimitou, entre as referidas pessoas políticas, o poder de tributar, estabelecendo competências próprias a cada uma delas, de modo a conferir-lhes autonomia política, administrativa e financeira³.

Assim, no plano das autonomias política e financeira e de modo a efetivá-las, a Constituição Federal, no capítulo intitulado "do Sistema Tributário Nacional", em seu art. 145, *caput* e incisos, estabeleceu os tributos de competência de cada um dos entes federados. Nessa linha, a competência tributária é tida como a aptidão para criar tributos⁴. Correlato ao poder de criar tributos e impor penalidades, há o poder de isentar tributos e anistiar penalidades, devendo haver uma simetria no plano da competência tributária na esteira dos binômios "instituir-isentar" ou "instituir-anistiar"⁵.

Assim, a União pode instituir os tributos federais e isentá-los, no plano da correlação lógica que se estabelece entre a competência privativa para instituir este gravame e idêntica competência para proceder legalmente à sua

³ GRUPENMACHER, Betina Trieger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 124.

⁴ Em outras palavras, "[...] o poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição". (AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 93).

⁵ Nessa perspectiva, conclusivas as palavras de Kiyoshi Harada, quando diz ser "sabido e resabido que o poder de isentar é corolário do poder de tributar." Assim, "[...] só pode isentar quem tem o poder de tributar" (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 299).

desoneração por meio da norma isencional. Desse modo, a matéria se liga umbilicalmente à temática da competência tributária⁶.

Ainda no plano constitucional e por força do que dispõe o art. 150, inciso I da CF, ao consagrar o princípio da legalidade tributária, revela-nos como há a exigência de lei formal para instituir ou majorar tributos, no plano da correlação lógica existente entre os poderes de tributação e de isenção, há esta mesma exigência para concessão de isenção ou de qualquer outra forma de desoneração da carga tributária⁷.

Além da exigência de lei formal para a instituição de isenção, exige a Constituição Federal que se trate de lei específica, em observância ao seu art. 150, § 6º, que assim dispõe: "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, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, parágrafo 2º, XII, 'g'."

Situado o instituto da isenção no plano constitucional, inclusive relacionando-o com a noção de competência tributária, convém agora adentrar-se no plano infraconstitucional, examinando o tema à luz das disposições do Código Tributário Nacional, mediante análise dos dispositivos mais relevantes ao tema central do presente estudo.

⁶ Muito embora, é bom que se diga que, não raras vezes, as isenções tributárias vêm postas na legislação infraconstitucional de maneira por deveras "disfarçada", ou seja, não devidamente precisas. Muitas vezes as palavras "incentivo" e "benefício" estão a se referir, efetivamente, a verdadeiras *isenções tributárias*. Neste sentido: ARAMAYO, Maria Sílvia Velarde. **Benefícios y Minoraciones en Derecho Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 1997.

⁷Fala-se aqui, como se sabe e como regra geral, de *lei ordinária*. Por outro lado, quando o tributo houver sido instituído por lei complementar, a forma de desonerá-lo deverá ser condizente com a de sua instituição, conforme esclarece Leandro Paulsen: "[...] a concessão de isenção tem de ser feita através de diploma legislativo do mesmo nível, ou seja, também por lei complementar. Isso porque a isenção implica renúncia fiscal, precisando ser veiculada com o mesmo quorum exigido para o surgimento da norma impositiva. De fato, a concessão de isenção não pode prescindir da via legislativa apta a modificar ou revogar a lei impositiva, pois exclui o crédito tributário por esta estabelecido (PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009, p. 1203).

A isenção, assim como a anistia, é considerada causa de exclusão do crédito tributário, por força do que dispõe o art. 175 do Código Tributário Nacional. São, em verdade, as duas únicas causas de exclusão do crédito tributário⁸.

Mas o que vem a ser, em essência, a isenção? Trata-se de definição polêmica. Sua natureza jurídica fica consagrada na dicotomia entre os parâmetros de não incidência e incidência da norma. Tradicionalmente, entende-se que a isenção é uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido. Assim, houve o nascimento do fato gerador e da obrigação tributária, sendo o tributo devido. Este, contudo, não é exigido por força da norma que outorga a isenção, sendo o contribuinte dispensado do pagamento por força de lei. Para esta corrente, portanto, a isenção pressupõe a incidência da norma⁹. A crítica que se faz a este entendimento fica arraigada na perspectiva de que a dispensa legal do pagamento do tributo dar-se-ia pela remissão, que seria uma das causas de extinção do crédito tributário, o que não se mostra coerente.

Uma corrente doutrinária intermediária entende que a isenção tributária seria típica norma não-juridizante. Significa dizer que a anterior relação jurídica estabelecida por outra regra matriz de direito tributário seria desfeita pela norma que traz a lume uma isenção¹⁰.

Modernamente, por outro lado, entende-se que a norma concessiva de isenção neutralizaria a norma da tributação, inviabilizando o próprio nascimento da obrigação tributária. Não havendo a obrigação, não haveria tributo a ser dispensado, de modo que a isenção serviria como óbice ao próprio nascimento da obrigação tributária, não podendo ser dispensado tributo que sequer teria

⁸ Rubens Gomes de Sousa (Isenções fiscais – substituição de tributos – Emenda Constitucional nº 18 – ato complementar nº 27 – imposto de vendas e consignações – impostos sobre circulação de mercadorias. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, v. 88, abr.-jun. 1997, p. 253-269) afirma que a isenção tributária não necessariamente precisa ser aproximada do conceito de “exclusão do crédito tributário”, apesar de reconhecer que esta foi a opção do legislador. Para o autor, seria a própria *obrigação tributária* que deixaria de existir.

⁹ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito tributário**. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2008, p. 384.

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 383. No mesmo sentido: CANTO, Gilberto Ulhoa. Isenção Tributária – IPI – ICM – ISS. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 25-26, 1983, p. 65-100.

chegado a nascer¹¹. Ou ainda, pode-se pensar que a lei de isenção afeta os elementos da regra matriz de direito tributário (aspecto material, espacial, temporal, pessoal etc.), ou seja, faria um câmbio na *estrutura* da hipótese de incidência¹².

Mas qual afinal a posição adotada pelo legislador brasileiro, ao arrolar o instituto da isenção no CTN, como uma das causas de exclusão do crédito tributário? Leandro Paulsen, ao comentar a redação do art. 175, *caput*, do CTN, interpreta que para o legislador infraconstitucional “[...] surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo o cumprimento da obrigação resta dispensado”¹³.

Por fim, convém destacar que o entendimento do Supremo Tribunal Federal segue a mesma linha da doutrina clássica, no sentido de que a isenção caracteriza-se como dispensa legal de pagamento de tributo devido, havendo, portanto, a ocorrência do fato gerador e da relação obrigacional, vindo então o contribuinte a ser desonerado por lei concessiva de isenção. Tal entendimento precede a própria Constituição de 1988¹⁴.

¹¹Em linha de raciocínio similar, porém com conclusão diversa, é o posicionamento de Hugo de Britto Machado: “[...] a lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei da tributação. Portanto, seguindo a doutrina mais moderna, ele preconiza que a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária como um todo, sendo “o próprio poder de tributar visto ao inverso.”. E prossegue o autor, advertindo: “[...] embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela exclui o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de tributo devido. (...) A isenção seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 229).

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 480-482.

¹³*Op. Cit.* p. 1201. No mesmo sentido: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 22.

¹⁴De acordo com o trecho do julgado a seguir reproduzido: “EMENTA: ICMS. ISENÇÃO. (...) A expressão “incidirá” pressupõe que o Estado-membro, como decorre do caput desse artigo 23, tenha instituído, por lei estadual, esse imposto, e nada impede, evidentemente, que ele conceda, também por lei estadual, isenção, que, aliás, pressupõe a incidência, uma vez que ela – no entendimento que é o acolhido por este Tribunal – se caracteriza como a dispensa legal do pagamento de tributo devido. Recurso Extraordinário não conhecido (STF, RE 113.711/SP, 1ª Turma, rel. Min. Moreira Alves, j. 26/06/1987).

Não obstante seja esta a posição da Suprema Corte brasileira, ainda acompanhada por boa parte da doutrina, tal entendimento vem perdendo força e espaço para uma compreensão mais moderna, segundo a qual a isenção apresentar-se-ia como exceção à norma de tributação. No plano infraconstitucional, importa referir que o instituto - enquanto modalidade de exclusão do crédito tributário - está sujeito à reserva legal, por força do que dispõe o art. 97 do CTN¹⁵. Ademais, o art. 111, I do mesmo Diploma delimita a forma de interpretação das causas de exclusão do crédito tributário, restringindo o seu alcance¹⁶.

Assim, estando a isenção sujeita à interpretação literal¹⁷, consequência lógica daí extraída é a impossibilidade de utilizar-se da analogia como método integrativo para estender-se a isenção a outras situações que não aquelas expressamente previstas em lei. Trata-se do mesmo raciocínio aplicável à exigência de tributos. A diferença, contudo, reside no fato de que, para exigir-se tributo não previsto em lei, há expressa vedação legal à utilização de analogia, conforme dispõe o art. 108, § 1º, do CTN, ao passo em que, para isentar-se tributo não previsto em lei, a conclusão é implícita, resultando do entendimento de que se trata de poder correlato ao poder de tributação, como já se esclareceu no início deste tópico¹⁸.

¹⁵ CTN, art. 97. "Somente a lei pode estabelecer: (...) VI - *as hipóteses de exclusão*, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades." (grifou-se).

¹⁶ CTN, art. 111. "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou *exclusão* do crédito tributário;" (grifou-se).

¹⁷ Segundo Plácido e Silva (**Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 445), "[...] *interpretação gramatical ou literal* é a interpretação fundada na própria significação das palavras, em que se expressa. É a interpretação à letra ou segundo a linguagem da própria lei. Por ela se procura o pensamento do legislador pela própria construção textual". (grifou-se).

¹⁸ Por fim, convém confrontar as noções de isenção, imunidade, alíquota zero e não incidência, diferenciando cada um dos institutos para que não haja equívoco ou confusão em suas definições. "A imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional. A isenção, por sua vez, emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação." (PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**, p. 1201-1202). Alíquota zero e isenção são institutos completamente diferentes: "[...] alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus da tributação sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. A isenção só pode ser concedida por lei. (...) Como é permitido ao Poder Executivo, por disposição constitucional (CF, art. 153, parágrafo 1º) alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas de certos produtos. Tais alíquotas, entretanto, podem ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de

Devidamente situado o instituto da isenção tributária nos planos constitucional e infraconstitucional, mediante abordagem dos principais dispositivos relacionados ao tema central deste estudo, além da controvérsia doutrinária entre as correntes tradicional e moderna acerca da definição de isenção, restou identificado o poder de isenção como poder correlato à tributação. Passa-se agora ao estudo específico da denominada *isenção heterônoma* - noção decorrente do federalismo fiscal brasileiro -, à luz da proibição constitucional constante no art. 151, inciso III, da CF.

2. AS ISENÇÕES HETERÔNOMAS E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO COMO APARENTE ENTRAVE À CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS EM TRATADOS INTERNACIONAIS

Isenção heterônoma é aquela concedida por lei de pessoa jurídica diversa da titular da competência para instituir o tributo a que se refere. Trata-se de classificação oposta à noção de *Isenção autônoma ou autonômica*, que é aquela concedida por lei da própria pessoa jurídica titular da competência para instituir o tributo ao qual se refere¹⁹. Tais classificações - *isenções autônomas e heterônomas* - podem ser relacionadas com a própria ideia de autonomia dos entes federados²⁰, já que, sendo a isenção poder correlato ao poder de tributação e, sendo o poder de tributação repartido entre os diversos entes federados/entes tributantes em razão do modelo Federativo de Estado adotado pelo Brasil, fica fácil entender que as isenções autonômicas são aquelas que seguem a regra geral ou regra lógica do sistema tributário, sendo concedidas pelo próprio ente detentor da competência para a criação de determinados tributos. As isenções heterônomas, diversamente, seriam aquelas que fugiriam à

lei." (Idem). Por fim, a não-incidência também não pode ser confundida com a isenção tributária, na medida em que: "A isenção decorre, sempre, de lei que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, conforme exigência expressa do art. 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal. A não-incidência, por sua vez, decorre da simples ausência de subsunção do fato em análise à norma tributária impositiva e, por isso, independe de previsão legal, o que, aliás, seria impertinente." (Ibidem).

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 235.

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 550.

regra geral, ou seja, à autonomia do respectivo ente competente para criar certos tributos.

Curiosamente, na Constituição anterior havia expressa autorização à concessão de isenções heterônomas. Assim, a União estava autorizada a conceder isenções de impostos estaduais e municipais, desde que o fizesse por meio de lei complementar. Já a atual Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, inverteu a lógica, vedando expressamente a concessão pela União de isenções de tributos estaduais e municipais, por força do art. 151, inciso III²¹.

Tal vedação constitucional à concessão de isenções heterônomas pode ser vista como uma limitação ao poder de não tributar ou isentar²². Trata-se de medida destinada a limitar os abusos cometidos no regime anterior, ao amparo do art. 19, § 2º, da Constituição Federal de 1967-1969. Aliás, esta lógica é antiga, porque derivada das Constituições de 1937 e 1946, as quais permitiam que a União concedesse isenção de impostos dos entes menores com base na *teoria dos poderes implícitos*, que lhe outorgava competência para deferir o benefício nos casos necessários à defesa do interesse nacional²³.

Contudo, embora a atual Constituição vede expressamente a concessão pela União de isenções de tributos estaduais e municipais, há exceção prevista expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "e"²⁴, relativamente ao ICMS, o que pode ser visto e interpretado como certa abertura do atual e vigente sistema constitucional relativamente às isenções heterônomas.

²¹ Observe a redação do dispositivo: "Art. 151. É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios."

²² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 310.

²⁴ Assim dispõe o referido dispositivo: CF/88, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º: o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII – cabe à lei complementar: (...) e) excluir da incidência do imposto nas operações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a."

Outra modalidade de isenção heterônoma e que guarda relação direta com o tema central do presente estudo consiste naquela concedida pela União por meio de tratados internacionais, relativamente a tributos estaduais ou municipais²⁵. Nesse sentido, devemos reconhecer que os tratados internacionais ocupam posição importante dentro do direito tributário brasileiro.

Sabe-se que a União celebra tratados internacionais sobre as mais variadas matérias, inclusive tributárias. Sabe-se, ainda, que a maioria dos tratados de conteúdo tributário, tem por objeto o imposto sobre a renda (de modo mais específico, a eliminação ou atenuação da dupla tributação da renda auferida por pessoas físicas ou jurídicas); Alguns destes tratados, no entanto, versam sobre isenções de tributos estaduais ou municipais, o que caracteriza modalidade das denominadas isenções heterônomas²⁶.

Acerca das isenções previstas em tratados internacionais, convém lembrar que elas nascem em nosso país somente após o tratado que as prevê ser confirmado pelo Congresso Nacional e ratificado e promulgado pelo Presidente da República. Cumprido este rito, o tratado obriga a Nação, internacionalmente, com a ratificação e, internamente, com a promulgação e publicação²⁷.

Feitas estas considerações, cabe adentrar-se os questionamentos centrais do presente estudo: pode a União, por meio de tratados internacionais, conceder isenções de tributos estaduais e municipais? Em outras palavras, a vedação constante no art. 151, III da CF – já abordada – se estende aos tratados internacionais?

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 235.

²⁶ Como observa Roque Antônio Carrazza, o mundo atual, composto por uma pluralidade de Nações soberanas, enseja, muitas vezes, a celebração de tratados, que disciplinem os limites em que elas poderão tributar, eliminando assim atritos fiscais ou situações de injustiça para os contribuintes (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 961).

²⁷ Roque Carrazza destaca que: “[...] para que as normas contidas em tratados que concedem isenções tributárias se tornem eficazes em nosso ordenamento jurídico, é imprescindível venham aprovados (pelo Congresso Nacional) e ratificados e promulgados (pelo Presidente da República)”. (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 962).

A resposta a estes questionamentos pressupõe a análise e compreensão do federalismo brasileiro, tanto sob o viés fiscal interno/constitucional, quanto sob o viés internacional. De modo mais específico, cabe identificar, de um lado, como os entes federados, enquanto entes tributantes, exercem sua competência tributária e isencional e, de outro lado, sob o viés internacional, como o Brasil, enquanto Estado Federal, celebra tratados internacionais; qual o papel exercido pela União e pelos demais entes federados nestas relações internacionais, bem como, qual a posição ocupada pelos tratados internacionais em matéria tributária em nosso ordenamento.

O tema relativo ao federalismo fiscal interno/constitucional e o modo de exercício das competências tributária e isencional já foi devidamente abordado ao longo do primeiro tópico deste estudo. Cabe agora iniciar-se a análise do federalismo brasileiro, sob o viés internacional, abordando-se a ideia de harmonização fiscal internacional e estudando-se a posição ocupada pelos tratados internacionais em matéria tributária em nosso ordenamento, mediante compreensão do sentido e alcance do art. 98 do CTN. A seguir e já no último capítulo, tal análise será concluída ao se examinar o papel desempenhado pela Federação brasileira e por cada um dos entes federados por ocasião da celebração de tratados internacionais.

Tais abordagens, como já dito, são pressupostos para que se chegue às respostas aos questionamentos anteriores e que constituem o cerne do presente estudo.

Devemos reconhecer que o federalismo fiscal brasileiro foi, por muito tempo, foco de controvérsias e dificuldades no que concerne à harmonização fiscal internacional, justamente em razão do dissenso sobre a constitucionalidade de tratados internacionais firmados pela União e ratificados pelo Congresso Nacional no que se refere aos tributos de competência estadual e municipal²⁸.

²⁸ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. A possibilidade de concessão de isenções heterônomas de ICMS e ISS no contexto da integração regional (Mercosul). **Revista da AGU**, Ano VIII, n.º 19, Brasília: AGU, jan./mar. 2009, p. 220.

Quando se fala em harmonização fiscal internacional, convém esclarecer tratar-se de expressão que simboliza a aproximação fiscal entre Nações soberanas, através da eliminação de atritos fiscais indesejáveis.

Quanto aos tributos federais, a União teria plenos poderes para desonerar os setores da economia que fossem estratégicos ao País. No entanto, para viabilizá-la em relação ao Brasil, no que se refere a tributos de competência de Estados-membros e Municípios, abrindo-se portas comerciais e facilitando-se fluxos fiscais e aduaneiros, haveria a necessidade de que a União, quando da assinatura de tratados internacionais, pudesse invariavelmente conceder isenções tributárias de competência de cada um deles.

Exemplo concreto da dificuldade de se viabilizar a harmonização fiscal internacional em relação a um Estado Federal como Brasil, conforme descreve José Aparecido Alves Pinto²⁹, é a harmonização fiscal no âmbito do MERCOSUL, quando se trata do imposto sobre o valor agregado (IVA), presente nos ordenamentos Argentino, Uruguaio e Paraguai. Pode-se dizer que o Brasil teria adotado uma estrutura tripartite do IVA, desdobrada entre as figuras do IPI, ICMS e ISS, sendo cada um desses impostos de competência de entes políticos internos diferentes.

Pode-se dizer que esta conformação constitucional - com abrangência a três diferentes tributos, de competência de três diferentes entes federados, tripartição esta que corresponderia a um único tributo (IVA) de alguns dos países-membros do Mercosul - inviabilizaria qualquer ação da União, enquanto representante externa da República Federativa do Brasil e única capaz de celebrar tratados, direcionada a uma maior diminuição das assimetrias tributárias com os demais Estados-partes do Mercosul³⁰.

Contudo, conforme será demonstrado a seguir, o federalismo fiscal brasileiro não passa de um aparente entrave à harmonização fiscal internacional, harmonização

²⁹ In: ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. A possibilidade de concessão de isenções heterônomas de ICMS e ISS no contexto da integração regional (Mercosul). **Revista da AGU**, p. 219 e 221.

³⁰ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. A possibilidade de concessão de isenções heterônomas de ICMS e ISS no contexto da integração regional (Mercosul). **Revista da AGU**, p. 221.

esta que poderá ser seguramente viabilizada mediante concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais. Para se chegar a esta conclusão, convém compreender, em um primeiro momento, o conteúdo e alcance do polêmico art. 98, do Código Tributário Nacional, porque a partir dele será possível compreender de que maneira o Brasil se relaciona com os demais Estados soberanos no cenário internacional, e qual o papel desempenhado pela Federação brasileira como um todo e por cada um de seus entes, separadamente, por ocasião da celebração de tratados internacionais.

Vamos ao texto da regra mencionada: "CTN, art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha." Sobre o dispositivo, de grande importância, Valério Mazzuoli afirma que, aqui, percebe-se nitidamente, a evidência da primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação tributária interna. Defende que os tratados internacionais possam revogar ou modificar as normas domésticas sem, contudo, serem passíveis de ser revogados por estas, o que evidentemente lhes atribui um caráter de supralegalidade absoluto dentro do sistema jurídico-tributário nacional, em respeito à regra *pacta sunt servanda* inscrita no art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados³¹.

O autor ainda destaca um dado importante: o art. 98 do CTN é o único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre a nossa legislação doméstica. E uma vez incorporado ao ordenamento jurídico pátrio, a revogação ou modificação da legislação tributária das unidades federadas e das municipalidades se opera automaticamente, não sendo necessária qualquer ação legislativa desses mesmos entes para tanto. Tal regra de direito interno, assim posta, nos faz concluir que República Federativa do Brasil, salvo disposição convencional em contrário, incorpora estes pactos transnacionais a tal ponto de eles poderem atingir internamente a União e os

³¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 315.

demais componentes da República (Estados e Municípios) de forma imediata, produzindo efeitos *erga omnes e ex tunc*³².

A norma em pauta foi por muito tempo objeto de inúmeras críticas por parte da doutrina, tanto em razão de sua redação, quanto em razão de sua aparente inconstitucionalidade, justamente porque os tratados em matéria tributária não revogam propriamente a legislação tributária interna, mas apenas prevalecem sobre ela no caso concreto. Assim, sustenta-se que a expressão “revogação” foi mal utilizada pelo Código, que deveria ter se referido à “derrogação” da legislação tributária interna pelos tratados. Assim, por um lapso, o CTN teria se valido de uma expressão significativa do *gênero* – revogam – e não da *espécie* – derrogam³³.

Também, a crítica não poupou a sua aparente inconstitucionalidade, porque teria ele atribuído, a uma certa categoria de normas, um grau hierárquico (superior) que somente o texto constitucional poderia atribuir. Sendo assim, não caberia à legislação complementar, como é o caso do CTN, disciplinar qualquer hierarquia de normas sem autorização da Constituição³⁴.

Diante do que foi explicitado, a conclusão a que se chega é que o art. 98, do CTN, acaba por confirmar a doutrina da superioridade do Direito internacional sobre o Direito interno, o que também ocorre com os demais tipos de tratados

³² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**, p. 315.

³³ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**, p. 315-316.

³⁴ “Equivocados estão aqueles que assim entendem. E tal equívoco provém da falta de observância de que tal norma (o art. 98 do CTN) faz exatamente o papel que cabe às leis complementares, que é o de complementar as normas constitucionais, direcionando seu comando à lei ordinária, a fim de que esta observe (na dicção do art. 98 em comento) o comando estabelecido pelos tratados. (...) Assim, seguindo autorização expressa do próprio texto constitucional, poderia a lei complementar estabelecer o primado do tratado sobre a legislação tributária interna, uma vez que essa matéria constitui norma geral de direito tributário, devendo-se então concluir que a consagração, pelo CTN, do primado do tratado sobre as demais normas da legislação tributária interna, resguardou-se de expressa autorização constitucional, sendo ainda de se acrescentar que a regra do art. 98 do CTN foi bem recepcionada pela Constituição de 1988 (art. 146, inc. III) quando disciplinou caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária. Assim sendo, a lei interna que violar tratado em matéria tributária será inconstitucional, não por atacar diretamente o texto constitucional, mas por violar a competência que a Constituição atribuiu às leis complementares para estabelecer normas gerais de direito tributário. O que pretendeu dizer o legislador do CTN, em verdade, é que o tratado em matéria tributária prevalece sobre a legislação ordinária interna, seja ela anterior ou posterior. No caso da lei posterior, entende-se que ela tem existência, mas não tem eficácia e aplicabilidade, pois travadas pelo tratado que lhe é superior.” (MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**, p. 317).

ratificados pelo Estado brasileiro, passando-se a ter a obrigação de cumprir e executar o que foi pactuado no cenário internacional. A partir desta premissa, abordar-se-à a possibilidade de a União, por meio de tratados, isentar tributos de competência dos Estados e dos Municípios, controvérsia que nasce a partir do fato de ter o Brasil adotado a forma federativa de Estado.

3. A CONTROVÉRSIA DOUTRINÁRIA ACERCA DA POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS EM TRATADOS INTERNACIONAIS E O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Quanto à possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais, a controvérsia doutrinária sempre se partiu em duas correntes. Uma delas, no sentido de que deve ser aplicada a vedação do art. 151, inciso III, da CF, aos tratados internacionais, com fundamento no caráter concentracionário do federalismo brasileiro, bem como na autonomia dos entes internos. A outra, fundada na rigidez do federalismo brasileiro, o qual é fiador da descentralização do poder e do Estado democrático, no sentido de ser inaplicável a vedação constitucional ao caso em análise, sob o fundamento de que a União, quando celebra tratados internacionais, apenas representa a República Federativa do Brasil e, em tal condição, poderia dispor sobre tributos estaduais e municipais³⁵.

De acordo com a primeira corrente, a União não poderia modificar alíquotas, bases de cálculo ou mesmo estabelecer isenções de tributos estaduais e municipais, já estas tais exações não estariam sob sua competência tributária. Os adeptos desta corrente entendem que seria necessária uma reforma constitucional, que autorizasse expressamente a União a celebrar um tratado

³⁵ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. A possibilidade de concessão de isenções heterônomas de ICMS e ISS no contexto da integração regional (Mercosul). **Revista da AGU**, p. 220.

SILVA, Mariana Campos Appel da. A possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.2, 2º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

internacional instituindo isenções de impostos de competência dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios³⁶.

Sustentam que seria ilógico o entendimento de que o Estado Brasileiro poderia, por intermédio de tratado internacional, alcançar efeitos que não poderiam ser atingidos por lei ordinária interna, especialmente em se tratando de norma de caráter nacional. Assim, a Constituição Federal vedaria a possibilidade de que a União concedesse isenções heterônomas tanto por meio de leis nacionais internas, quanto por meio de normas de Direito internacional, de modo que o art. 151, inciso III, da CF, deveria ser interpretado como norma que estabeleceria a competência exclusiva dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, para estabelecerem isenções de tributos de sua competência³⁷.

Também no âmbito jurisprudencial, havia entendimento nesse sentido³⁸.

Embora seja importante compreender o enfoque dado por esta corrente, bem como os fundamentos por ela utilizados, trate-se de entendimento já superado há algum tempo pela jurisprudência do STF, conforme será visto logo a seguir.

A segunda corrente, por sua vez, deu tratamento diverso ao tema. Adentrando mais a fundo na seara do direito internacional, e esclarecendo o papel dos entes federados no que se refere ao procedimento de celebração de tratados internacionais, deixou claro que a União, quando os celebra, assim o faz como

³⁶ ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. A possibilidade de concessão de isenções heterônomas de ICMS e ISS no contexto da integração regional (Mercosul). **Revista da AGU**, p. 220-221.

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**, p. 286. Seguem esta corrente Juliana Kiyosen Nakayama, Luciano Pereira Vieira, Paulo Sérgio de Moura Franco, dentre outros autores

³⁸ 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 de 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 (STJ, REsp. 90.871-PE, Rel. Min. José Delgado, 1ª turma, j. 17/06/97).

representante da República Federativa do Brasil, *ainda que verse impostos da competência tributária outorgada aos entes políticos de direito interno*³⁹.

Aprofundando um pouco mais o tema sob o viés internacional, Hugo de Britto Machado sintetiza que há manifestações da doutrina e da jurisprudência em sentido contrário. Contudo, o autor concebe, há muito tempo, que o tratado internacional não é uma lei federal. Nela a União se manifesta como pessoa jurídica de Direito Internacional, representando, portanto, também os Estados e Municípios⁴⁰.

Diante das considerações reproduzidas, conclui-se ser este o entendimento mais acertado. Até porque, entender como válida a vedação do art. 151, inciso III da CF para a União - enquanto República Federativa - significaria dizer que em nenhuma hipótese poderiam ser concedidas isenções de tributos estaduais e municipais no plano internacional, já que a única forma de o Estado brasileiro celebrar tratados no plano internacional é em nome da união, enquanto República Federativa do Brasil. Este entendimento, a um só tempo, reconhece a validade do comando do art. 151, inciso III, da CF, apenas à União (como *ente federado*), e obsta o seu alcance à união (como *República Federativa do Brasil*).

Assim, concorda-se com a posição segundo a qual é perfeitamente possível a concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais, de modo que o princípio da proibição de concessão de isenções heterônomas, previsto no art. 151, inciso III da CF alcançaria tão-somente a União, ente federado. Para arrematar o entendimento desta segunda corrente, importa trazer a posição do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

³⁹ Sendo assim, adverte Luiz Henrique Diniz Araújo, “[...] a norma do art. 151, III, da CF, não é aplicável ao caso, uma vez que visa apenas regular as relações entre as pessoas políticas de direito interno, não sendo aplicáveis ao Estado Federal enquanto pessoa jurídica internacional” (*Op. Cit.*, p. 220-221). Dessa forma, os tratados internacionais podem legitimamente isentar ou reduzir tributos estaduais, distritais e municipais: “[...] posto que quem atua, na espécie, é a própria República Federativa do Brasil em relações externas entre Estados soberanos, sendo que as normas constitucionais de definição de competência para isentar, como a vedação do artigo 151, caput, III, só se aplicam nos relacionamentos internos dos entes da Federação brasileira.” (PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**, p. 286).

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 235.

A Suprema Corte brasileira posicionou-se no sentido de que o âmbito de incidência do art. 151, inciso III da CF resume-se às relações entre as entidades federadas entre si, de modo que a vedação se refere tão-somente à União, enquanto pessoa jurídica de direito interno. Por outro lado, quando a união se relaciona na ordem internacional, o tratado por ela celebrado poderia isentar tributos de competência dos demais entes federados⁴¹. Sendo assim, o dispositivo constitucional indicado não tem aplicação nos casos em que União atue como sujeito de direito na ordem internacional.

Importa, no entanto, compreender o contexto em que se originou a jurisprudência do STF, bem como a construção feita pela Corte para chegar a este entendimento. Tal posição originou-se em sede de Recurso Especial⁴², a partir de um julgado do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no qual se entendeu não ter sido recepcionada, pela Constituição Federal de 1988, a isenção de ICMS relativa à mercadoria importada de país signatário do GATT - *General Agreement on Tax and Trade* -, quando isento o similar nacional, em razão da proibição prevista no art. 151, inciso III da CF⁴³.

O relator do julgado, Ministro Ilmar Galvão, examinou temas diversos relacionados à questão para chegar a sua conclusão. Assim, percebeu, no caso concreto, se havia, de fato, incompatibilidade de tratados que concedessem isenções de tributos estaduais com a norma do art. 151, inciso III, da CF. Para tanto, examinou o alcance do art. 98, do CTN, entendendo tratar-se de lei nacional, de observância por todos os entes federativos; examinou, ainda, a diferença verificada entre os entes federados que compõem a ordem interna e a República Federativa, enquanto sujeito da ordem internacional. A partir destas análises, assim concluiu o Ministro-relator que resulta possível a afirmação de que o referido art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente,

⁴¹ STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. Para o acórdão Min. Carmen Lúcia, Pleno, j. 16/08/07.

⁴² STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. Para o acórdão Min. Carmen Lúcia, Pleno, j. 16/08/07.

⁴³ STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. Para o acórdão Min. Carmen Lúcia, Pleno, j. 16/08/07, conforme relatório do acórdão.

expõe uma realidade jurídica nova, seja o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária. Tal situação é marca própria de que os tratados não expressam ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros. Logo, visualiza-se um fenômeno jurídico nacional, ou seja, os tratados devem ser vistos sob esse prisma. Sendo assim, quando tal pacto dispõe sobre isenção tributária, como o de que trata o caso julgado – o *Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT)* – ele não ofende a norma do art. 151, III, da Constituição, segundo a qual “[...] é vedado à União: ...III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”. E o magistrado conclui que: “Pelo singelo motivo de que se limita o dispositivo a vedar que, por meio de lei ditada no âmbito da competência de ente central da federação, venha a União a afastar a exigência de tributo estrangeiro à sua competência constitucional, fato que, no caso, como demonstrado, não ocorre. Ao esposar entendimento em sentido adverso, portanto, é fora de dúvida haver o acórdão dado interpretação equivocada ao mencionado dispositivo, malferindo-o, razão pela qual, no ponto, não pode subsistir.”⁴⁴.

Com a mesma conclusão do relator, interessante mencionar ainda dois diferentes enfoques trazidos por Sepúlveda Pertence. Primeiramente, em relação ao alcance do art. 98 do CTN, referiu o magistrado que o simples fato de se tratar de lei nacional não autorizaria a União a interferir nas competências legislativas reservadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Este seria, inclusive, o argumento utilizado por Roque Antônio Carrazza para rejeitar a possibilidade de se conceder isenções heterônomas em tratados internacionais.

Segundo o Ministro, bastaria um breve confronto entre o art. 146, inciso III, alínea “a”, art. 150, § 6º e art. 151, inciso III, da Constituição Federal para se concluir que a lei complementar de caráter nacional, não estaria autorizada a disciplinar isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e

⁴⁴ STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. Para o acórdão Min. Carmen Lúcia, Pleno, j. 16/08/07, p. 7-8 do voto do relator Min. Ilmar Galvão.

Municípios (isenções heterônomas). O equívoco, segundo o Ministro⁴⁵, estaria em se reconhecer como isenções heterônomas as isenções concedidas em tratados internacionais.

A justificativa para isso constituiria equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano internacional. Nesse plano, a Constituição daria à União competência para vincular o Estado brasileiro em seu nome e também dos Estados-membros e Municípios. Ademais, ainda que um tratado internacional seja subscrito por um agente ou órgão da União - Presidente da República ou Ministro de Estado -, isto não significa que Estados e Municípios estejam excluídos dos vínculos resultantes desta celebração. A esse ato internacional o Presidente da República atua como Chefe de Estado, e não como Chefe do Governo Federal. A consequência disso é tratar a isenção heterônoma como uma espécie de "isenção autônoma" propriamente dita. Autonomia resultante da pessoa isentante - a Federação - cujo único traço característico seria o caráter plurilateral da instituição⁴⁶.

Feitas algumas considerações a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence, concluiu o Plenário do STF ter sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988 o Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT -, restando mantida a isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil, reconhecendo-se, ademais, que tal situação não caracterizaria a denominada isenção heterônoma.⁴⁷

Portanto, identificada a controvérsia doutrinária acerca da possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais e compreendidos os argumentos lançados por cada uma das duas

⁴⁵ STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. Para o acórdão Min. Carmen Lúcia, Pleno, j. 16/08/07, p. 5 do voto vista do Mini. Sepúlveda Pertence.

⁴⁶ A partir dos enfoques trazidos em seu voto, com referências, ainda, às considerações de José Souto Maior Borges, concluiu o Ministro acertadamente: "Colocar o problema de aplicação da CF, art. 151, III, no âmbito das relações externas é fazê-lo em lugar inapropriado. Aí esse dispositivo não tem a mínima aplicabilidade. Inteiramente consoante com a CF/88 será a disciplina do tratado internacional que envolva a isenção de impostos estaduais e municipais." (STF, RE 229.096/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. Para o acórdão Min. Carmen Lúcia, Pleno, j. 16/08/07, p.6 do voto vista do Min. Sepúlveda Pertence).

⁴⁷ RE 229.096/RS, conforme ementa e extrato de ata de julgamento.

correntes, chegou-se finalmente ao plano jurisprudencial, no qual a discussão já se encontra superada, com entendimento do STF firmado no precedente abordado, no sentido da inequívoca possibilidade ao questionamento formulado neste trabalho e, ainda, no sentido de que tal possibilidade não caracterizaria a denominada isenção heterônoma.

Entende-se acertada a posição adotada pela Suprema Corte, porque é indispensável diferenciar-se a União enquanto pessoa jurídica de direito interno, da união, República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito externo, composta pelos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, o que permite limitar o alcance do art. 151, inciso III, da CF à União enquanto ente federado. Ainda, porque, na prática, mostra-se fundamental reconhecer-se a possibilidade de desoneração de tributos de competência de cada um dos entes por meio de tratados internacionais, já que a única forma de celebração de tais instrumentos é por meio da união de todos os entes federados internos, ou seja, pela República Federativa do Brasil. Prevalecesse o entendimento de que a proibição imposta no art. 151, inciso III, alcançaria os tratados internacionais, o resultado prático - lamentável, diga-se de passagem -, seria a impossibilidade de se chegar a uma harmonização fiscal internacional quanto aos tributos estaduais e municipais, já que - repita-se - somente por meio da Federação brasileira (Estado soberano) é que os tratados podem ser celebrados, nos termos do art. 21, inciso I, da CF.

Por fim, entende-se acertada a posição do STF por levar a cabo a seguinte reflexão: se a concessão de isenção se constitui em um poder correlato ao poder de tributação, e se a tributação é, em essência, um poder de Estado, ou seja, um poder soberano, repartido internamente entre os diversos entes federados por ser o Estado brasileiro um Estado federativo, submetido à Carta constitucional que estabelece a repartição constitucional de competências, conclui-se que o poder de isenção, em essência e originalmente, pertence ao Estado soberano brasileiro, em decorrência do poder de tributação, que lhe pertence, tendo sido dividido internamente apenas em razão da forma de estado adotada pelo Brasil.

Com base nesta conclusão, não haveria sequer como se cogitar que a proibição do art. 151, inciso III, da CF se estendesse aos tratados internacionais, já que a união Federal, enquanto Estado soberano, seria a própria titular do poder de tributar e, conseqüentemente, do poder de isentar, podendo em razão disso, isentar tributos de competência de qualquer um dos entes federados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisado o instituto da isenção tributária, situando-o adequadamente nos planos constitucional e infraconstitucional, com algumas das principais peculiaridades que o envolvem, estabeleceu-se sua correlação com o poder de tributação, o que permitiu compreender o que é e de que forma funciona este instituto. Após, em estudo específico acerca da isenção heterônoma, compreendeu-se que tal denominação nada mais é do que uma espécie de classificação das isenções tributárias, ideia que se contrapõe à de isenção autônoma ou autonômica. Significa dizer, neste último caso, que nesta situação está-se diante de caso de anormalidade ou exceção, na qual a isenção é concedida por ente diverso daquele que detém a competência para a instituição do tributo, quando que, normalmente, a isenção é concedida pelo próprio ente tributante detentor da competência para instituí-los.

Viu-se, ainda, que as denominadas isenções heterônomas poderiam, em princípio, apresentar duas diferentes modalidades: aquelas concedidas por lei e aquelas concedidas por tratados internacionais. Mais adiante, contudo, viu-se que a isenção concedida por tratado internacional em verdade não constitui modalidade de isenção heterônoma, já que não se trata de isenção concedida por ente federado, mas pela Federação brasileira como um todo, República Federativa do Brasil, enquanto representante de todos os entes federados. Além disso, no segundo tópico, ingressou-se brevemente na noção de harmonização fiscal internacional, mencionando-se sua importância prática como desdobramento da possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais e desde que tal possibilidade fosse admitida – investigação central do presente estudo.

Ademais, apontou-se ser a harmonização fiscal internacional forma de eliminação de atritos fiscais indesejáveis entre países soberanos. Esclareceu-se que, para viabilizá-la em relação a tributos de competência de Estados-membros e Municípios, abrindo-se portas comerciais e facilitando-se fluxos fiscais e aduaneiros, haveria a necessidade de que a União, por meio de tratados internacionais, pudesse invariavelmente conceder isenções tributárias de competência de outros entes internos.

Referiu-se que o receio ou temor de que o federalismo fiscal brasileiro representasse um óbice à harmonização fiscal internacional é em verdade um grande equívoco, deixando-se claro tratar-se de um entrave meramente aparente. E isso porque, quando a União celebra um tratado internacional, assim o faz como Estado soberano, como representante de cada um e de todos os entes que compõem a República Federativa do Brasil.

Logo, não haveria como a forma federativa de estado adotada pelo Brasil representar um entrave à harmonização fiscal internacional em relação aos tributos estaduais e municipais, não se aplicando, portanto, à união - com letra inicial minúscula -, enquanto sinônimo de Estado soberano brasileiro, a vedação constante no art. 151, inciso III, da Constituição Federal.

Chegou-se a tal conclusão depois de ultrapassarem-se as premissas que levam a tal entendimento, quais sejam, a compreensão do federalismo brasileiro sob o viés fiscal interno e sob o viés internacional. Sob o enfoque constitucional ou fiscal interno, compreendeu-se que o federalismo brasileiro guarda relação direta com o poder de tributação/competência tributária de cada um dos entes federados e, conseqüentemente, com o poder de isenção, já que este resulta de uma correlação lógica existente entre ambos os poderes.

Assim, dada a forma federativa de estado adotada pelo Brasil, nos termos dos arts. 1º, 18 e 60, § 4º, inciso I, da CF, a qual resultou na repartição de competências tributárias atribuídas pela Carta Republicana de 1988 a cada um dos entes federados, de modo a conferir-lhes autonomia política e financeira, cada ente só poderá, em regra, instituir ou isentar tributo de sua própria

competência. Trata-se do enfoque que deve ser dado ao federalismo brasileiro sob o viés fiscal interno, ou seja, fiscal e constitucional.

Sob o viés internacional, por outro lado, esclareceu-se que o federalismo brasileiro assume feição diversa nas relações internacionais interestatais, quando há a celebração de tratados. E isso ocorre, porque Estados-membros, Distrito Federal e Municípios deixam de ter importância individualizada (autonomia) e passam a tê-la como partes integrantes de um todo-maior (soberania): a Federação brasileira; a República Federativa do Brasil, enquanto Estado soberano, sendo a união (de todos os entes) a única apta a celebrar tratados internacionais, por força do art. 21, inciso I, da CF. Sendo assim, fica claro que a única forma de o Brasil celebrar tratados internacionais é por meio da união, única que detém personalidade jurídica de direito externo, pois os entes federados, individualmente considerados, detêm apenas personalidade jurídica de direito interno.

Logo, admitir-se que o princípio de vedação à concessão de isenções heterônomas se estenderia à celebração de tratados internacionais, seria admitir-se que a união quando os celebra, não teria aptidão para representar a Federação brasileira como um todo, o que se afiguraria absurdo por afrontar pilares essenciais da Constituição Federal de 1988. Embora se entenda absurda, foi (e talvez ainda seja) a posição doutrinária adotada por alguns doutrinadores brasileiros que defendiam (talvez ainda defendam) o sentido literal da redação do art. 151, inciso III, da CF, sem diferenciar a União - ente federado -, da união - Federação brasileira.

Subsistam ou não defensores doutrinários da literal disposição do artigo mencionado, fato é que no plano jurisprudencial a controvérsia já se encontra há algum tempo superada pelo Supremo Tribunal Federal. Foi o que entendeu a Corte ao apreciar caso emblemático envolvendo isenção de ICMS prevista no GATT, tratado celebrado anteriormente à Constituição Federal de 1988 e considerado recepcionado pelo Pretório Excelso, o que ratificou a posição segundo a qual a norma do art. 151, inciso III, da CF tem aplicação limitada à União, ente federado, não se estendendo aos tratados internacionais.

SILVA, Mariana Campos Appel da. A possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.2, 2º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

Compreendidas as premissas básicas que ensejaram a controvérsia doutrinária sobre a possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais, bem como superada a discussão no plano jurisprudencial, reputa-se acertado o entendimento do STF, pois trouxe solução de importante repercussão prática e de grande relevo teórico sobre o tema.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAMAYO, Maria Sílvia Velarde. **Benefícios y Minoraciones en Derecho Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 1997.

ARAÚJO, Luiz Henrique Diniz. A possibilidade de concessão de isenções heterônomas de ICMS e ISS no contexto da integração regional (Mercosul). **Revista da AGU**, Ano VIII, n.º 19, Brasília: AGU, jan./mar. 2009.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito tributário**. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANTO, Gilberto Ulhoa. Isenção Tributária – IPI – ICM – ISS. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 25-26, 1983.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

SILVA, Mariana Campos Appel da. A possibilidade de concessão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.2, 2º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência.** Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, Plácido e. **Vocabulário jurídico.** Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. Isenções fiscais – substituição de tributos – Emenda Constitucional nº 18 – ato complementar nº 27 – imposto de vendas e consignações – impostos sobre circulação de mercadoria. **Revista de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: FGV, v. 88, abr.-jun. 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

Submetido em: Novembro/2013

Aprovado em: Março/2014