

TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: POSSIBILIDADES DE ISENÇÕES FISCAIS

INTERNATIONAL TREATIES CONCERNING TAX ISSUES: POSSIBILITIES OF TAX EXEMPTIONS

Karina Kawasaki

Graduada em Administração de Empresas pela Facinter – Faculdade Internacional de Curitiba – PR. Aluna do Curso de Pós Graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Internacional UNINTER.

Silvano Alves Alcântara

Professor Orientador do Grupo Uninter. Advogado. Doutorando em Direito.

RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar a possibilidade de a União conceder a isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais. Com a intensificação das relações internacionais, aumentou a necessidade de entendimento desses tratados no âmbito tributário, sua formação, evolução, classificação e forma de incorporação no ordenamento interno brasileiro. Os tratados internacionais, geralmente, buscam estabelecer limites para tributação por parte do Estado, para que não haja conflitos fiscais nem situações de injustiça para os contribuintes, podendo, inclusive, estipular isenções tributárias. Porém, para alguns, essas isenções consideradas heterônomas não são admitidas pelo ordenamento pátrio, por serem instituídas pela União e refletirem sobre os tributos de competência dos estados, do distrito federal e dos municípios. Isso fere os princípios inseridos na Constituição que conferem autonomia para criar e legislar sobre os tributos de sua competência. Para esclarecer essas indagações antagônicas acerca da prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna, faz-se necessário analisar os principais aspectos da legislação constitucional, destacando o art.151, III da Constituição Federal de 1988 que trata da vedação constitucional, as exceções previstas no art.155, § 2º, XII, e no art.156, § 3º, II, o art. 98 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe sobre as introduções legislativas provenientes de tratados e acordos internacionais sobre as normas tributárias vigentes e os fundamentos e fontes do direito internacional público. Esta análise compreende o entendimento doutrinário e o jurisprudencial, abordando considerações sobre o princípio federativo brasileiro, o princípio da soberania, o princípio da competência estabelecida constitucionalmente para os entes do Estado brasileiro.

Palavras chave: Tratados internacionais. Competência tributária. Isenção tributária. Vedação constitucional.

ABSTRACT

This article has as objective to analyze the possibility of the Union in granting the exemption of state and municipal tributes, by means of International Treaties. With the intensification of the international relations, it increased the necessity of agreement of this treated in the scope tributary, its formation, evolution, classification and form of incorporation in the Brazilian internal order. The international treaties generally aim to establish limits for taxation on the part of the State. As a result, there are no conflicts or situations of injustice for the contributors. Besides, they are also able to stipulate exemptions taxes. However, for some experts, these exemptions considered heteronomous are not admitted by the country's proceeding, due to the fact they are imposed by the Union, and will reflect on the taxes from states, federal district and cities. This stands in contradiction to the principles of the Constitution that provide autonomy in order to create and legislate on taxes of its competence. To clarify these antagonistic questions about the prevalence of international treaties on the internal tax legislation, it is necessary to analyze the main aspects of the constitutional legislation, with focus on the art.151, III of the Federal Constitution of 1988 which deals with constitutional prohibition, the exceptions foreseen in art.155, § 2º, XI, and in art.156, § 3º, II, art. 98 of the National Tributary Code, which sets forth the legal issues arising from international treaties and agreements about the existing tax bases and the bases and sources of public international law. This analysis includes the understanding of jurists' opinion and legal precedents, approaching considerations about the Brazilian federative principle, the principle of sovereignty, and the constitutional principle of competence established for the entities of the Brazilian state.

Key words: International Treaties. Tax competence. Tax exemption. Constitutional prohibition.

INTRODUÇÃO

No mundo globalizado em que se vive, as relações internacionais têm aumentando consideravelmente, causando importantes transformações na economia mundial, surgindo, assim, a necessidade de entendimento da sistemática dessas relações.

No âmbito tributário, os tratados internacionais são firmados com a finalidade de facilitar as relações entre países com interesses em comum, promovendo maior agilidade e melhor alocação dos recursos econômicos, sem que haja prejuízos ou conflitos fiscais. Esses acordos discorrem sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas tributários, buscando minimizar os efeitos da tributação sobre as operações de movimentação de mercadorias, capitais e pessoas, podendo até conceder em alguns casos, as isenções tributárias.

É por meio dos tratados internacionais que duas ou mais pessoas de direito público internacional (Estados soberanos, organizações internacionais, Santa Sé etc.) manifestam formalmente suas vontades, com o fito de produzir efeitos jurídicos, bem assim impor conduta única para o atendimento de pontos de interesse comum. Os tratados internacionais podem, pois ser bilaterais ou multilaterais (coletivos), conforme envolvam duas ou mais partes contratantes. (CARRAZZA, 2003,p.203).

A União, quando celebra esses tratados com outros países, versa sobre tributos e relações decorrentes deste. Porém em alguns casos pode atingir tributos de competência estadual, distrital ou municipal, causando conflitos entre as normas provenientes dos tratados e as normas de direito interno.

O artigo 96, do CTN, prevê que a 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. Desta forma, os tratados internacionais são considerados como fontes do Direito Tributário quando tiverem conteúdo

específico ligado à competência fiscal dos respectivos Estados signatários e adquire eficácia interna, na forma determinada pelo ordenamento jurídico.¹

Conforme o art. 98 do CTN, "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha", ou seja, o tratado internacional prevalece sobre o direito interno.

Porém, com a atualização da Constituição Federal em 1988, que em seu art. 151 veda expressamente à União a possibilidade de conceder isenção de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, algumas posições doutrinárias se pronunciaram no sentido de que os efeitos dos atos internacionais (por serem celebrados por órgãos da União) deveriam limitar-se, tão somente, aos tributos de competência federal, considerando estas isenções heterônomas, e não admitidas pelo ordenamento pátrio.

Com o objetivo de esclarecer esses entendimentos antagônicos, este artigo discorrerá sobre a possibilidade da União conceder isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio dos tratados internacionais. O artigo apresenta os principais aspectos da legislação constitucional e tributária a respeito do assunto, analisando os conflitos existentes acerca da prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna, abordando os princípios do Direito e aspectos doutrinários e os jurisprudenciais.

Esse tema tem grande importância para integração e expansão econômica do país, podendo-se dizer que o consentimento sobre o tema significaria verdadeiro progresso do Brasil rumo à integração a blocos econômicos, em escala mundial. Conforme Berri, na ordem internacional, ostentaria uma imagem de país confiável e honrado no que diz respeito ao cumprimento dos compromissos assumidos perante os

¹ ELIAS NETO, Abrahão; ELIAS, Melissa Chaves Garcia. *Possibilidade de concessão pela União de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais em tratados internacionais*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 843, 24 out. 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/7462>.

outros Estados soberanos. Na ordem interna, traduziria a convivência harmônica entre os entes componentes da Federação.²

O conceito de tratado é sempre dado de maneira muito ampla e, em consequência, sem muita precisão, tendo em vista, a multiplicidade de instrumentos internacionais que tem surgido.

O direito convencional adotou uma definição uniforme para tratado, dessa maneira, a convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, concluída em 1969 com o apoio da ONU, relativa a tratados entre Estados determina em seu artigo 2º, I, a:

Tratado significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional, que conste, ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.³

Trata-se de um conceito bastante simples, se comparado à variedade de questões que dele decorrem. Rezek define tratado internacional como sendo “o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinados a produzir efeitos jurídicos.”⁴

Desta forma, observa-se primeiramente a necessidade do acordo formal, e em segundo, a de ser firmados entre sujeitos de direito internacional público, ou seja, entre Estados ou entre Estados e órgãos internacionais. Salienta-se que os tratados orais são tão obrigatórios quanto os tratados escritos. Mello observa ainda que os tratados são ao

² BERRI, Carolina Heloisa Guchel *Tratados internacionais concessivos de isenção tributária heterônoma*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 84, 01/01/2011. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8935.

³ O projeto de Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados foi preparado pela Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas e foi submetido pela Assembléia Geral da ONU à apreciação da Conferência de Viena. Disponível em <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>.

⁴ REZEK, Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 14.

mesmo tempo ato jurídico e norma. “Trata-se de ato jurídico, pois resulta de manifestação de vontade, mas é também o seu resultado, ou seja, a norma.”⁵

Existem muitas discussões sobre os conflitos decorrentes entre os tratados internacionais e a ordem interna, principalmente sobre a hierarquia entre as normas. Em relação à forma de admissão do direito internacional ao direito interno a opinião dos internacionalistas se divide em duas correntes: a monista e a dualista.

O monismo defendido por Kelsen sustenta a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e a internacional, ou seja, é impossível dois sistemas jurídicos terem validade simultaneamente.

De acordo com Torres, essa corrente abriga três vertentes, abordadas da seguinte maneira: a primeira dá o predomínio ao direito interno, a segunda ao direito internacional, e a terceira admite a equivalência das normas internas e internacionais.⁶

Já a teoria dualista, como o próprio nome diz, reconhece a existência de duas ordens distintas paralelas, uma interna e outra internacional, sem que haja nenhum vínculo entre elas. Segundo esta teoria é necessária a tramitação de um projeto de lei especial, moldado nos termos do tratado ou convenção internacional.

Entre os doutrinadores brasileiros não existe consenso sobre a teoria adotada pela República Federativa do Brasil.

Segundo Grupenmacher, ao elaborar a Constituição, adotou-se um sistema misto, pois as duas teorias estão presentes. Ao tratar dos direitos e garantias individuais com base no que está disposto nos §§ 1º e 2º do art. 5º, da Constituição Federal, o sistema é monista, dispensando aprovação legislativa. “Já quando o tratado acarreta encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional (art. 49, I da CF), o sistema é o dualista.”⁷

⁵ MELLO, Celso de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional: uma introdução: Constituição de 1988*. 2ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.272.

⁶ TORRES, Heleno. *Pluriributação Internacional sobre a Renda das Empresas*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 557-558

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 72.



Para Torres, a teoria adotada pelo sistema constitucional é a dualista, face ao "pluralismo sistêmico das ordens jurídicas, considerando que existem precisas fronteiras entre a ordem jurídica interna e a ordem jurídica internacional...".⁸

O autor destaca que o fato da necessidade da aprovação do Congresso para entrar em vigor no ordenamento jurídico interno é a representação de que realmente o sistema é dualista, pois se não fosse dessa maneira, os tratados assinados pelo Presidente da República ingressariam independentemente de aprovação.

Diante da dificuldade de encontrar-se um consenso sobre o assunto, destacou o ministro Celso de Mello na ADIN 1.480-DF:

"É na Constituição da República – e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas – que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro"⁹.

Diante dessa conclusão, abordar-se-á adiante, como são solvidos os conflitos que surgem entre as normas de direito internacional e direito interno.

Conforme Grupenmacher, "os tratados internos são instrumentos introdutórios de normas, pois criam direitos e deveres, a partir da sua promulgação e respectiva publicação, quando então passam a produzir efeitos jurídicos"¹⁰ tanto na ordem nacional como também na internacional.

A discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a imperatividade e hierarquia dos tratados internacionais e sua relação com a ordem interna é muito debatida, visto que eventual resquício de dúvida quanto à hierarquia entre o Tratado e a Constituição Federal foi solvida pela própria Carta de 88, no seu art. 102, III, b, quando entregou ao Supremo

⁸ TORRES, *Pluritributação Internacional...* p. 558

⁹ DE MELLO, Celso. ADI 1480 MC / DF - *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade*. 1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação: DJ 18.05.2001.

¹⁰ GRUPENMACHER, *Tratados Internacionais...*, p. 61.

Tribunal Federal a missão de julgar, em recurso extraordinário, causa em que a decisão recorrida "declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal".¹¹

Desta forma, a Constituição preponderaria sobre os tratados. Alguns doutrinadores afirmam que não há ordenamento jurídico contemporâneo que dê prevalência aos tratados sobre a Constituição. Esta ainda serve como parâmetro de aferição de qualidade das leis e dos tratados internacionais, que se subordinam a ela tanto na forma de sua criação como em seu conteúdo, para que não haja colisão entre as regras.

Entretanto se há conformação entre os doutrinadores quanto à superioridade da Constituição sobre os tratados, é a relação entre tratados e a legislação infraconstitucional, anterior e posterior, que geram controvérsias. Tanto a doutrina como a jurisprudência têm apresentado soluções diferentes para os impasses decorrentes de tais conflitos, denominados antinomias.

Torres observa que:

"Existe antinomia quando duas normas válidas no sistema, no que concerne a certos critérios (material, pessoal, espacial ou temporal), conflitam entre si, quanto aos modais deônticos, ou seja, uma obriga e a outra proíbe, ou uma permite e a outra obriga, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento."¹²

Mas é no próprio ordenamento jurídico que oferece as formas de resolução para tais antinomias.

Diniz observa o seguinte:

¹¹ FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. *Tratados internacionais em matéria tributária e as insenções de tributos estaduais e municipais*. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em:<<http://jus.com.br/revista/texto/3982>>.

¹² TORRES, *Pluriributação Internacional...* p. 575



"Nos conflitos entre normas de direito interno – internacional, que ocorrem quando uma lei interna contraria um tratado internacional, a jurisprudência consagrará a superioridade da norma internacional sobre a norma interna, se esses conflitos forem submetidos a um juízo internacional; mas se forem levados à apreciação do juízo interno, este poderá reconhecer: a) a autoridade relativa do tratado e de outras fontes jurídicas na ordem interna, entendendo-se que o legislador interno não pretendeu violar o tratado, exceto nos casos em que o fizer claramente, hipótese em que a lei interna prevalecerá; b) a superioridade do tratado sobre a lei mais recente em data; e c) a superioridade do tratado sobre a lei, ligando-a, porém, a um controle jurisdicional da constitucionalidade da lei".¹³

Gruppenmacher observa duas hipóteses na busca da solução de conflitos entre tratados e lei interna. A primeira quando o tratado é posterior à lei interna, devendo prevalecer o tratado pela aplicação dos critérios de cronologia (*lex posterior derogat priori*) e especialidade. A segunda hipótese é aquela em que lei interna posterior ao tratado seja com este conflitante. Neste caso ocorre a incompatibilidade ou antinomia de segundo grau.¹⁴

Vale ressaltar que não se está diante conflito de normas, mas uma "incompatibilidade entre os critérios para a solução entre da incompatibilidade entre normas". No caso de lei interna posterior a um tratado surge um conflito entre os critérios de cronologia e especialidade.

Os doutrinadores internacionalistas não concordam com o entendimento exposto pelo STF sobre a primazia da lei interna posterior sobre o tratado, que embora proferido em 1977, encontra respaldo até hoje, pois em suma, entendem que implica em um enfraquecimento do Direito das Gentes, dificultando o processo integracionista, pois não contribuem para que o Brasil participe e respeite as regras estabelecidas em tratados internacionais.¹⁵

O entendimento de que o tratado internacional é norma especial, devendo prevalecer sobre lei interna, ainda que posterior, atende melhor aos interesses contemporâneos do direito internacional, especialmente em matéria tributária.

¹³ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1988. p.435.

¹⁴ GRUPENMACHER, *Tratados Internacionais...* p. 105

¹⁵ FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. *Tratados internacionais...* 2003.

Gruppenmacher entende que a antinomia entre um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, que passa a ser disciplinado por lei interna, é apenas aparente, pois se a lei interna determina a incidência tributária sobre certo ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que, nesta situação, “resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral.”¹⁶

Segundo Torres, fiel à teoria dualista e ao princípio de prevalência do Direito Internacional sobre o interno infraconstitucional, “os tratados firmados estão subordinados à Constituição e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei interna, seja federal, estadual ou municipal, indiferente se anteriores ou posteriores à ratificação.”¹⁷ Entretanto observa-se que dispositivos de leis internas contrários aos tratados podem representar uma quebra de contrato, cujas conseqüências poderão ser sentidas na ordem internacional.

Embora a tendência seja de adotar o princípio de que a lei posterior revoga a anterior, a divergência persiste. Para tomar decisões nestas situações, é necessário fazer uma opção política e ao mesmo tempo jurídica. Rezek afirma que “o primado dos *Direito das Gentes* sobre o direito nacional de um Estado soberano não passa de uma proposição doutrinária, pois não existe no direito internacional positivo norma que assegure dita primazia.”¹⁸ Desta forma, descentralizada a sociedade internacional, a Constituição é que norteia cada país.

Contudo, segundo a solução não pode ficar restrita a um conceito antigo de soberania, devendo passar por uma tomada de posição consistente em inclusão, na Constituição Federal, de dispositivo que, claramente, atribuisse superioridade ao tratado, não somente em razão do critério da especialidade, como também por representar, a sua assinatura e ratificação, um compromisso do Estado brasileiro cuja observação e respeito concedam a necessária credibilidade e avanço nas relações internacionais do país.¹⁹

¹⁶ GRUPENMACHER, *Tratados Internacionais...* p. 107-108.

¹⁷ TORRES, *Pluritributação Internacional...* p. 577.

¹⁸ REZEK, *Direito Internacional...* p. 96.

¹⁹ FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. *Tratados internacionais...*, 2003.

Depois de realizadas as devidas observações sobre tratados internacionais, analisa-se a extensão da vedação estabelecida na Constituição Federal, sobre a União instituir a isenção de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios, considerada por alguns como uma isenção heterônoma, ou seja, aquela concedida por ente político que não seja o titular da competência tributária para instituir o tributo.

Navarro Coelho reforça a definição acima, afirmando que a isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma Pessoa Jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo, objeto da isenção. Trata-se de uma isenção de tributo de competência alheia.²⁰

Na Constituição de 1967, houve a previsão expressa da possibilidade da União criar isenções de tributos estaduais e municipais, conforme requisitos previstos no §2º do art.20: “A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.”

Porém a Constituição de 1988, por sua vez, limitou essa possibilidade, conforme seu art. 151, III:

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

A partir de então surgiu a vedação para isenção de tributos de outras competências por parte da União Federal. No entanto, algumas posições doutrinárias se levantaram no sentido de limitar os efeitos dos atos internacionais aos tributos. Para se discutir sobre o assunto, é necessária uma análise integrada do texto constitucional, que tem prevalência sobre os tratados e leis. Destacam-se alguns artigos da Constituição:

²⁰ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário* 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. p.388.

Art.84: Compete privativamente ao Presidente da República;

(...)

VII - manter relações com os estados Estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

Art.21. Compete à União:

“I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

Art. 49. É de competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

De acordo com a interpretação destas normas, surgem as discussões sobre a extensão e limites da vedação contida no citado art. 151, III, da CF, em tratado internacional de matéria tributária, para a União instituir isenção de tributos de competência dos Estados-membros, Municípios e Distrito Federal.

A República Federativa do Brasil, ao teor do art. 1º da Constituição Federal de 1988, é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios, e do Distrito Federal. Em outras palavras, dispõe a Carta Magna que o Estado brasileiro consiste na junção de União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o que os torna, destarte, pessoas jurídicas de direito público interno, ou entes federados. “Pode-se dizer, igualmente, seguindo o ensinamento de Hans Kelsen, que o Estado brasileiro é a ordem jurídica global, composta por ordens jurídicas parciais: central (União) e periféricas (Estados e municípios).”²¹

Considerando tal conceito ao tema em comento, cumpre observar a previsão constitucional do federalismo fiscal, a qual diz respeito à atribuição e divisão de competências tributárias e autonomia de cada um dos entes federados para tanto.

Assim, cada ente federativo possui sua autonomia e competência definida constitucionalmente, porém não são dotados de soberania, inerente somente a República Federativa do Brasil. Portanto, os entes federados não podem relacionar-se com outros Estados soberanos internacionalmente, devendo ser representados pela União, conforme prevê o artigo 21 da Constituição Federal, que confere à União a

²¹ GUTJAHR, Patrícia; GUTJAHR, Valéria. *Possibilidade de a União celebrar tratados internacionais concedendo isenções ou benefícios em tributos estaduais e municipais*. Jus Navigandi, ano 7, n. 53, 1 jan. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2542>>.



competência para manter relações com Estados estrangeiros por meio de acordos/tratados internacionais.²²

Portanto, não é a União, compreendida apenas como um dos entes políticos da organização político-administrativa brasileira (art. 18 da CF), quem celebra os tratados, mas sim a República Federativa do Brasil, que comporta a União, mas também os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Ademais, não se pode alegar que o princípio federativo e da autonomia dos municípios é violado quando a União, enquanto órgão representativo da República Federativa do Brasil celebra tratado internacional desonerando os contribuintes do pagamento de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, pois conforme Chiesa, “trata-se de competência excepcional outorgada ao Estado brasileiro com vistas a atender interesses supraregionais”²³

De acordo com o art. 84 da CF, o Presidente da República é a autoridade competente para celebrar tratados, convenções e atos internacionais. É o Presidente, como Chefe de Estado, a única pessoa que pode exercer a imprescindível representatividade, sujeito a referendo do Congresso Nacional.

Seguindo este raciocínio, Torres sustenta que a União, enquanto representante da República Federativa do Brasil, logo, pessoa jurídica de Direito Público Internacional, constitucionalmente competente para comprometer o Estado brasileiro na ordem internacional, não se confunde com a ‘União’, pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a organização político-administrativa brasileira (art. 18, CF), de forma federativa (art. 1º. CF), dotada das atribuições constitucionalmente distribuídas segundo os interesses do Constituinte.²⁴

Na ordem internacional, somente a República Federativa do Brasil é pessoa una e indivisível, sujeito de direito e deveres. A União, os Estados membros e municípios são Pessoas de Direito Público Interno.

²² GUTJAHR, Patrícia; GUTJAHR, Valéria. *Possibilidade de a União...*, 2002.

²³ CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.67.

²⁴ TORRES, *Pluriributação Internacional...* p. 585.

Como é de conhecimento, o art. 98 do CTN estabelece que “os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observadas pela legislação que lhes sobrevenha.” Portanto a União representa o Estado brasileiro na ordem internacional. Uma vez celebrado o acordo ou um ato internacional pelo Presidente da República e ratificado pelo Congresso Nacional em decreto legislativo, incorpora-se a ordem interna, revogando as normas incompatíveis que lhe sejam contraditórias.

Fica claro que entre as ordens jurídicas internas não há relação hierárquica, senão isonomia, cada qual autônoma face à divisão de competência prevista na Constituição. Entretanto, há que se fazer distinção entre interesses soberanos do Estado brasileiro quando assina tratado internacional e interesses das unidades da federação enquanto divididas por competência para instituir tributos.

Em relação à soberania Carrazza afirma que:

“No plano internacional, a União representa a totalidade do estado brasileiro (...) Sobre esse enfoque, concentra a soberania da Nação, que exerce, em é de igualdade, perante os demais Estados independentes (art. 21, I e II da Constituição Federal). (...) Já no plano interno, a União é pessoa política, autônoma, investida pela Constituição de atribuições privativas (arts. 21, 34, 145, 153 154, etc.). Semelha-se, aqui, aos Estados-membros, que, como ela, são autônomos.”²⁵

Não se pode negar, portanto, a autonomia decorrente do Estado Federativo. No entanto, os entes federados não possuem personalidade jurídica internacional, não podendo se relacionar com outros Estados soberanos neste cenário. Cabe somente a República Federativa, no *Direito das Gentes*, assumir compromissos decorrentes de tratados e acordos internacionais.

Torres observa que:

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. p.99. *Caderno Organização Sistêmica* vol.2 n.2 | jan/jun 2013



“A União, na qualidade de pessoa de Direito Público Internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, in casu, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de Direito Internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não soberanos, seja de ordem externa, quanto ao direito de Estados estrangeiros.”²⁶

No entanto há autores com posicionamentos opostos. Carrazza, por exemplo, contrapõe o argumento de que a União, quando firma um tratado, está representando a República Federativa do Brasil enquanto ordem jurídica global, dizendo que existe na Constituição da República vedação expressa.²⁷ Além disso, afirma que as exceções também estão expressas na Carta Magna (arts. 155, § 2º, XII, "e", e 156, § 3º, II, ambos da CF) e dentre tais exceções não está prevista a hipótese de concessão mediante tratado internacional.

Segundo o autor, a União, mesmo no âmbito internacional, está subordinada à Constituição, por isso, nem mesmo o Congresso Nacional poderia referendar isenção heterônoma mediante decreto legislativo, sob pena de usurpar competências que a Constituição outorgou aos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Embora existam diferentes posicionamentos, há que se concordar com Franco, quando afirma que a Constituição Federal é a lei máxima da Nação, hierarquicamente superior a qualquer disposição contida em tratados internacionais, que podem sofrer do vício da inconstitucionalidade.²⁸

No entanto, é necessário destacar que a própria Constituição Federal, como exceção, permite a possibilidade de serem instituídas isenções heterônomas. É o que se entende dos art. 155, § 2º, XII, e, e 156, § 3º, II, que prevêm a possibilidade de a União excluir da incidência do ICMS e ISS de certos produtos e serviços destinados para o exterior, conforme o caso, mediante lei complementar.

²⁶ TORRES, *Pluritributação Internacional...*, p. 585-586.

²⁷ CARRAZZA, *Curso de Direito...*, p. 591.

²⁸ FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. *Tratados internacionais...*, 2003.

Ademais, esta discussão tem origem principalmente, no preceito da Constituição de 1967, que no seu art. 19, § 2º, dispunha que "A União, mediante lei complementar e atendendo o relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.". Tal dispositivo, demasiadamente amplo, foi o motivo para o constituinte querer impedir a União de restabelecer a repartição de que cada ente federativo é titular e estreitar a possibilidade da concessão de isenção heterônoma para as hipóteses expressamente previstas na Constituição.²⁹

Embora o que era caracterizado na Constituição Federal de 1967 como relevante interesse social ou econômico nacional não teria a mesma conotação nos dias de hoje, pois a realidade atual é bem diferente.

É importante ressaltar que a discutida vedação dificultaria as relações econômicas com os demais países de forma a realizar e receber concessões de isenção de impostos, principalmente pelo fato de muitos países não adotarem o mesmo sistema de repartição de competência tributária, o que dificulta ainda mais a possibilidade de se realizar tratados que se possa cumprir.

A Comunidade Internacional é regida por normas internacionais, as quais estabelecem direitos e deveres para seus destinatários. Estas normas inter relacionadas são reveladas por meio de estudo das fontes do Direito Internacional.

Tradicionalmente se adota como parte das fontes do Direito Internacional, aquelas constantes no art. 38 da Corte Internacional de Justiça. As fontes contidas neste documento não são taxativas, remanescendo, portanto, outras de igual magnitude.

A fim de se traçar um paralelo, é oportuno salientar a observação de Moser, afirmando que, ao contrário do que ocorre no ordenamento jurídico brasileiro, onde as normas constitucionais possuem evidente supremacia sobre todas as outras, as fontes de Direito Internacional, no entanto, possuem a mesma hierarquia.³⁰

²⁹ FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. *Tratados internacionais...*, 2003.

³⁰ MOSER, Claudinei. *Isenção heterônoma por via de tratado internacional*. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 26, 28/02/2006. Disponível em:

<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=946>.

Caderno Organização Sistêmica | vol.2 n.2 | jan/jun 2013

As relações entre Estados soberanos, para o direito internacional, estão assentadas sob o princípio do consentimento, visto que na ordem jurídica internacional vige o princípio da coordenação, ao inverso da ordem jurídica interna, onde vige o princípio da subordinação na relação entre Estado e seus súditos.

Dentro do contexto já abordado, destaca-se o já citado art. 98 do Código Tributário Nacional que dispõe: "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

As discussões referentes ao primado do direito internacional sobre o direito interno vêm à tona novamente para poder se interpretar corretamente o espírito e extensão do citado artigo do CTN.

Amaro expõe este fundamento da seguinte forma:

“O fundamento da prevalência da norma do tratado sobre a lei interna estadual ou municipal não é o primeiro dos tratados sobre a lei interna, mas a eficácia natural dos tratados, enquanto único modelo legislativo idôneo para firmar normas de conduta (portanto, também para revogá-las) entre o Estado brasileiro e outros estados soberanos. Os tratados internacionais são atos de competência da União, única pessoa política a quem a Constituição confere poder para firmá-los. Os Estados-membros e os municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos, quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso Nacional, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não, restritamente, o direito sobre os tributos federais.”³¹

Seguindo o mesmo raciocínio, Barral e Prazeres argumentam que:

“Os tratados em matéria de isenção tributária são normas especiais em relação às normas internas. Se aceitar este argumento, nem mesmo se precisaria recorrer ao art. 98 do CTN para se comprovar a superioridade da norma convencional, a prevalecer pelo critério de especialidade de solução de antinomias jurídicas. A norma de direito internacional que cria a isenção seria

³¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.178.

norma de caráter especial em relação a norma de direito interno que prevê a incidência tributária, e por isso seria aplicável.”³²

Deste modo, a validade dos tratados estaria justificada diante da legislação infraconstitucional, tanto pelo princípio da hierarquia, quanto pelo da especialidade.

Vale ressaltar que se não houvesse respeito aos tratados internacionais de que o Brasil é parte, jamais seria possível atingir os objetivos de interesse da nação previstos no art.4º, parágrafo único da CF: “A Republica Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

Ademais, se é verdade que o art. 98 do CTN preceitua a primazia do tratado internacional sobre a legislação tributária interna, essa prevalência, quando se trata de isentar tributos estaduais e municipais, não se sobrepõe ao texto da Constituição, que veda à União "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios." (art. 151, III, da CF).

Torres por exemplo, entende que a prevalência do direito internacional sobre o interno poderia ser resolvida independentemente da redação do artigo, muito embora reconheça que a segunda parte do citado dispositivo "possui um co-mandamento ao próprio sistema e regula as relações entre as normas convencionais e as normas ulteriormente introduzidas no sistema de Direito Tributário interno.”³³

Diante disso, pode-se denotar que o artigo 98 do CTN tem que ser interpretado de maneira que os tratados internacionais devam conviver harmoniosamente com a lei interna, no sentido de que, obviamente, caso devidamente incorporado ao direito interno, o tratado internacional deve ser respeitado pela legislação interna como tal.

³² BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. *Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 70 , p.149, 2001.

³³ 42. TORRES, *Pluritributação Internacional...*, p.581.

Sendo assim, fica claramente expressa a hierarquia do tratado internacional em face da legislação tributária interna antecedente ou superveniente. Ou seja, o tratado prevalece sobre as normas do direito interno, sejam estas anteriores ou posteriores.

CONCLUSÃO

Conforme exposto neste artigo, observa-se que o pensamento doutrinário encontra-se dividido entre acolher a possibilidade da União conceder isenções de tributos por meio de tratado internacional ou negar esta possibilidade, tendo em vista o dispositivo constitucional expresso, inserido no artigo 151, III, no sentido de vedar que a União conceda isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A matéria em questão merece uma ótica mais ampla e flexível, e não deve ser analisada apenas pelo ponto de vista jurídico, mas também considerando a realidade nacional, visto que o processo avançado de globalização exige a integração entre as nações, para o crescimento da economia interna do país.

Ressalta-se que, a Constituição Federal, ao disciplinar acerca desta proibição, tem por objetivo coibir a renúncia fiscal por outro ente que não o próprio titular da competência tributária. Contudo, visa impedir que a União, atuando como pessoa jurídica de direito público interno, conceda isenções de competência dos estados e municípios, as consideradas isenções heterônomas, que em razão do princípio federativo, não são admitidas no ordenamento pátrio.

A partir do entendimento de que a União, quando celebra um tratado internacional, o faz como pessoa jurídica de Direito Público, representando a República Federativa do Brasil, e não como ente jurídico de direito público interno, pode-se então concluir que, a vedação contida na Constituição Federal, não se aplica às isenções

concedidas por meio de tratados internacionais, não se tratando de isenção heterônoma. Conforme Wladeck, este dispositivo somente tem eficácia quando aplicado internamente, entre os entes federados, e não internacionalmente quando a União está representando a ela mesma, ao Estado, Distrito Federal e Município como Estado brasileiro.³⁴

Em relação ao artigo 98, do Código Tributário Nacional, sua primeira parte está em consonância com o ordenamento pátrio, posto que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna; porém, a sua parte final deve ser cuidadosamente delineada em cada caso específico, pois a maioria dos doutrinadores a consideram inconstitucional.

Sendo assim, conclui-se que é possível que a União Federal, por meio de tratados internacionais devidamente referendados pelo Congresso Nacional por meio de decreto legislativo (art. 49, I da CF) estabeleça a isenção de tributos estaduais e municipais.

Contudo, é evidente que a inclusão de um dispositivo no texto do art. 151, III, da Constituição Federal, para fazer constar as alterações sugeridas no Projeto de Reforma Fiscal, daria maior segurança e clareza, eliminando qualquer argumento em sentido contrário, ficando a redação do artigo da seguinte forma:

É vedado à União conceder isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando previsto em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.

De uma maneira geral, pode-se dizer que um consentimento sobre o tema significaria um avanço para o país no que tange ao direito internacional, tanto internamente, harmonizando as relações entre os entes do estado brasileiro e a União, como externamente, refletindo em credibilidade e seriedade no trato das relações com os demais países, possibilitando maior integração na economia mundial.

³⁴ WLADECK, Felipe Scribes. *Isenção de tributos municipais e estaduais por meio de tratados internacionais*. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, n.º 12, fev./2008, disponível em <<http://www.justen.com.br/informativo.php?informativo=12&artigo=330>>.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 03/12/2011.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, Vade Mecum Saraiva 2010 - 9ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2010

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 70 , p. 140-149, jul. 2001.

BERRI, Carolina Heloisa Guchel. **Tratados internacionais concessivos de isenção tributária heterônoma**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 84, 01/01/2011. Disponível em <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8935>. Acesso em 28/09/2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1996.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969. Disponível em :
<http://www2.mre.gov.br/dai/drat.htm>. Acesso em 28/09/2011.

DE MELLO, Celso. ADI 1480 MC / DF - **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Julgamento em 03/09/1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 18.05.2001.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1988.

ELIAS NETO, Abrahão; ELIAS, Melissa Chaves Garcia. **Possibilidade de concessão pela União de isenções de tributos estaduais, distritais e municipais em tratados internacionais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 843, 24 out. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7462>>. Acesso em 28/09/2011.

FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. **Tratados internacionais em matéria tributária e as isenções de tributos estaduais e municipais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 64, 1 abr. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3982>>. Acesso em 03/12/2011.

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

GUTJAHR, Patrícia; GUTJAHR, Valéria. **Possibilidade de a União celebrar tratados internacionais concedendo isenções ou benefícios em tributos estaduais e municipais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 53, 1 jan. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2542>>. Acesso em 03/12/2011.

MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito Constitucional Internacional: uma introdução: Constituição de 1988**. 2ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MOSER, Claudinei. **Isenção heterônoma por via de tratado internacional**. Âmbito Jurídico, Rio Grande, 26, 28/02/2006. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=946>. Acesso em 03/12/2011.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense.

REZEK, Francisco. **Direito internacional público:** curso elementar. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva 2010.

TORRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas.** 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

WLADECK, Felipe Sripes. **Isenção de tributos municipais e estaduais por meio de tratados internacionais.** Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, n.º 12, fev./2008, disponível em <<http://www.justen.com.br//informativo.php?informativo=12&artigo=330>>. Acesso em 05/12/2011.