

## Possibilidade da Concessão pela União, de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais, em decorrência de Tratado Internacional

Sérgio Luís de Souza Carneiro\*

### 1. Colocação do problema

A Constituição Federal de 1969, em seu art. 19, § 2º (redação da Emenda Constitucional no 1), previa a possibilidade da União conceder através de lei complementar, isenção de tributos estaduais e municipais.

A atual Constituição, ao contrário, aparentemente, vedou expressamente tal possibilidade, em seu art. 151, inciso III, tanto no plano interno, quanto no internacional. A questão ora levantada, é de todo relevante, face ao especial momento que atravessa o Brasil, com a globalização e o advento do MERCOSUL, sendo certo que a interpretação literal do texto constitucional, vedando a concessão de isenção de tributo estadual e municipal com base em tratado internacional, inviabilizaria qualquer possibilidade de integração.

Assim, o que se busca, através do presente trabalho, é provar a possibilidade da concessão da isenção heterônoma, quando a mesma decorrer de tratado internacional, sem que se precise alterar o texto constitucional.

### 2. Posicionamentos doutrinários sobre a questão

Entre as posições doutrinárias sobre o tema, podemos destacar os entendimentos de Aliomar Baleeiro, em obra já atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi e de Roque Antônio Carrazza.

O primeiro autor, em seu livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, buscando apoio no princípio federativo, se posiciona contrariamente à possibilidade da União conceder, com base em tratado internacional, isenção do ICMS e do ISS, sendo essas as suas palavras:

“Aqueles que tentam conciliar o federalismo brasileiro e as autonomias de Estados e Municípios, para consentir na competência da União em celebrar tratados e convenções internacionais em questões de Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços ou Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, buscam soluções compatíveis com as novas tendências de formação de blocos, mercados comuns ou comunidades de países distintos.

Não obstante, há um argumento incontornável. O princípio federal é supraconstitucional, e o art. 98 do Código Tributário Nacional admite uma outra leitura, como se vê, mais adequada à superioridade desse mesmo princípio fundamental.”<sup>1</sup>

E conclui a autora:

“Portanto, falece à União competência para firmar tratados e convênios internacionais, concessivos de isenção de tributos estaduais ou municipais exceção feita à exportação de mercadorias ou serviços, que estão expressamente previstos na Constituição.”<sup>2</sup>

Roque Antônio Carrazza, em sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário, com base nos princípios federativo e da autonomia municipal e da autonomia distrital, tem o mesmo entendimento da autora acima, baseando-se nos princípios federativo, da autonomia municipal e distrital, verbis:

“Diferentemente das Cartas norte-americana, mexicana e argentina (só para citarmos alguns exemplos), a Carta brasileira, não prescreve a supremacia dos tratados internacionais sobre as leis estaduais, municipais e distritais. E, em face dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, nem esta supremacia pode ser inferida. A nosso juízo, pois, o tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências tributárias.”<sup>3</sup>

Entretanto, o renomado autor, entende possível a concessão de isenção tributária, nos termos ora discutidos, em relação apenas ao ICMS e ISS, desde que, para tanto, a União, após ratificado o tratado, elabore uma lei complementar, concedendo as isenções com fulcro no referido tratado, como se vê abaixo:

“Esta impossibilidade só pode ser contornada em relação ao ICMS e ao ISS (não em relação aos demais tributos estaduais, municipais ou distritais). Com efeito, a União, uma vez firmado e ratificado o tratado que concede isenções de ICMS ou de ISS, poderá usar dos permissivos contidos nos arts. 155, § 2o, XII, “e”, e 156, par. 3o, II, ambos da CF. Melhor traduzindo, a União, após a celebração do tratado, poderá, por meio de lei complementar, conceder isenções de ICMS ou de ISS – conforme o caso, fazendo, assim, com que ele produza eficácia pro foro interno.”<sup>4</sup>

Posição contrária àquela dos autores acima, que admite, em tese, a possibilidade da União conceder isenção de tributos estaduais e municipais, com base em tratado internacional, é defendida por Daniela Ribeiro de Gusmão, em artigo publicado na Revista de Direito Administrativo.

A autora, após discorrer sobre o Estado Federal e apontar a diferença entre soberania e autonomia, ponto que será melhor discutido no item seguinte, entende que:

“O Estado Federal é resultante da soma da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. A Constituição Federal assinalou a estes entes menores, competência em matéria de instituição de tributos. Esta competência assegura a autonomia de cada ente, mas autonomia, como visto anteriormente, é menos do que soberania, e esta apenas o Estado brasileiro possui.”<sup>5</sup>

Conclui entretanto, que para dissipar maiores dúvidas quanto à questão, no âmbito da jurisprudência, seria necessária a inclusão de um parágrafo único no art. 151, III, da Carta Magna, deixando claro a exceção da proibição de isenção de tributos estaduais e municipais, quando a mesma decorresse de tratado internacional.<sup>6</sup>

### 3. Estado Federal e soberania

O Estado Federal, na definição de Queiroz Lima, “...é um Estado formado pela União de vários Estados, é um Estado de Estados.”<sup>7</sup>

Ao contrário dos Estados unitários, onde existe um único governo com divisões internas apenas de ordem administrativa, no Estado Federal, no mesmo território, coexistem dois ou mais governos com realidades e atribuições distintas, previstas na Constituição, dotados os mesmos de autonomia.

É certo dizer, segundo a doutrina,<sup>8</sup> que os estados e municípios, não possuem soberania, mas apenas autonomia, não sendo em razão disto, pessoas jurídicas de Direito Internacional.

O conceito clássico de soberania, é aquele trazido por Sahid Maluf, quando diz que:

“Soberania é uma autoridade superior que não pode ser limitada por nenhum outro poder.”<sup>9</sup>

É certo afirmar que o poder da União, Estados e Municípios, encontra suas limitações no texto constitucional, havendo, pode-se dizer, uma igualdade jurídica entre esses entes no plano interno. Entretanto, no plano internacional, o poder dos Estados e Municípios de se fazerem representar no exterior, fica limitado pelo disposto no art. 21, inciso I, da Constituição de 1988.

O dispositivo em questão demonstra de modo expresso o caráter duplice das atribuições da União, seja como membro da federação com poderes delimitados pela Constituição, seja como representante da República Federativa do Brasil, no âmbito internacional. Dando respaldo ao que foi dito, vale trazer à colação as palavras de Alberto Xavier:

“Ora é essa unidade indissolúvel (o Estado federal) que é representado organicamente, nas relações com os Estados estrangeiros e as organizações internacionais, por um dos seus elementos constitutivos (a União) em virtude de uma competência exclusiva expressamente atribuída pelo art. 21, inciso I da Constituição Federal.

Nas relações internacionais, a União atua, não nas suas vestes de pessoa de direito público interno, autônoma em relação aos Estados e aos Municípios, mas nas vestes de órgão da República Federativa do Brasil – pessoa jurídica de direito internacional público – e, por conseguinte, de todos os seus elementos componentes, entre os quais os Estados e Municípios.”<sup>10</sup>

Assim é, que os Estados e Municípios possuem apenas autonomia no plano interno; já a União, possui além desta última, a soberania, pois cabe a ela, representar o Estado Federal perante as outras nações. Esta assertiva por si só, já permitiria concluir que a União poderia, com base em tratado, conceder isenção de tributos estaduais e municipais. Entretanto, outras questões que reforçam esta tese ainda podem ser levantadas, como se verá nos itens seguintes.

#### 4. O princípio da unidade da Constituição e a regra do art. 151, inciso III, da Carta Magna

Destaca o Professor Luís Roberto Barroso, que “A despeito da pluralidade de domínios que abrange, a ordem jurídica constitui uma unidade.”<sup>11</sup>

Continuando em sua exposição, o mesmo autor esclarece a questão, no que se refere especificamente à unidade de interpretação no âmbito constitucional:

“É precisamente por existir pluralidade de concepções que se torna imprescindível a unidade na interpretação. Afinal, a Constituição não é um conjunto de normas justapostas, mas um sistema normativo fundado em determinadas idéias que configuram um núcleo irreduzível, condicionante da inteligência de qualquer das suas partes. O princípio da unidade é uma especificação da interpretação sistemática, e impõe ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas.”<sup>12</sup>

Desta forma, como destacou o autor acima, é o princípio da unidade da Constituição, um método de interpretação que busca a adequação de normas constitucionais aparentemente dissonantes.

É o que ocorre no caso em tela, quando a regra do art. 151, III, aparentemente se choca com a norma do art. 21, I, ambos da Carta Magna.

Como se verifica, as regras do art. 21, tratam da competência da União, já o disposto no art. 151, trata das limitações ao poder de tributar da União. Caso se analisasse isoladamente este último artigo, poder-se-ia concluir que existiria uma limitação ao poder da União, de representando o Estado Federal, firmar tratados internacionais, que concedessem isenções de tributos estaduais e municipais.

Entretanto, tal tese não encontra respaldo ao se fazer uma interpretação sistemática da Constituição.

O que se percebe, é que a regra do art. 151, III, não pode se sobrepor àquela do art. 21, já que esta última, decorre diretamente do princípio federativo, isto é, cabe à União representar o Estado Federal, no plano internacional, podendo o Chefe do Poder Executivo Federal, firmar tratados internacionais, em nome da federação (art. 84, VIII, CF), e através destes, conceder isenção de tributos estaduais e municipais.

Assim, a norma do art. 151, III, é voltada para o plano interno, e não para o plano internacional, não cabendo outra interpretação a este dispositivo. Aliás, todas as regras contidas nos demais incisos do art. 151, buscam o equilíbrio da federação, não fugindo de tal direcionamento, aquela norma contida no inciso III.

Por último, olhando a questão sob a ótica do princípio federativo, pretender-se vedar a concessão de isenções com base em tratado internacional, seria tolher a autonomia da União, de representando a Federação, celebrar tratados.

#### 5. A questão da supremacia dos tratados em matéria tributária, sobre a lei interna

A doutrina diverge sobre a matéria, entretanto, vozes importantes se posicionam favoravelmente à prevalência do tratado internacional, sobre a lei interna. Assim coloca o problema Ricardo Lobo Torres:

“É particularidade do Direito Tributário brasileiro, reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional.

...

Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.”<sup>13</sup>

Daniela Ribeiro de Gusmão, no artigo anteriormente citado, se posiciona também favoravelmente a esta hipótese,<sup>14</sup> citando os Recursos Extraordinários no 119.814-1-SP, 116.335-6-SP e 113.759-2-SP, como favoráveis implicitamente a esta hipótese. Vale transcrever a Ementa relativa ao Recurso Extraordinário no 113.759-2-SP, sendo Relator o Ministro Néri da Silveira, verbis:

“EMENTA: Recurso extraordinário. ICM. Emenda Constitucional no 23; 1983 e Lei no 3.991/1983, do Estado de São Paulo. Constituição art. 23, II, e par. 11. Importação de país signatário do GATT de mercadoria cujo similar nacional goza de isenção do ICM. Subsistência da Súmula 575, após o advento da Emenda Constitucional no 23/1983. Precedente da Primeira Turma, no RE 109.817-SP. Recurso extraordinário não conhecido.”

Ademais, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, tem posição semelhante àquela adotada pela Suprema Corte, em sua Súmula no 20, abaixo transcrita:

“A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.”

Ressalte-se, que a Constituição Federal, em seu art. 5o, § 2o, reconhece expressamente a superioridade do tratado internacional em matéria de direitos e garantias, estando aí incluída a matéria tributária, conforme reconhece Alberto Xavier, em sua obra anteriormente citada:

“Mas o § 2o do art. 5o tem ainda um alcance mais amplo em matéria de direitos e garantias, pois ao estabelecer-se que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte, revela claramente que as normas constantes dos tratados internacionais prevalecem sobre as normas internas nas matérias em causa.

Na verdade, se o Estado brasileiro assegura a nível constitucional, a vigência de direitos e garantias decorrentes dos tratados internacionais, isso significa que ele próprio tem o dever de conformar a sua ordem interna com o direito convencional, não podendo, assim, emitir leis infraconstitucionais contrárias às normas daquele.

Acresce ainda que se os direitos e garantias constitucionais “não excluem” os direitos e garantias decorrentes dos tratados, isto significa que estes últimos prevalecem sobre os próprios direitos e garantias constitucionais, sempre que forem mais fortes ou mais amplos. Ora, a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias constitucionais, pois não só a própria Constituição assim o considera (art. 150, caput, da Constituição Federal), como atinge de pleno direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição do confisco.”<sup>15</sup>

A tese da supremacia do tratado internacional no Direito Tributário, sobre a legislação interna, é mais um dado a reforçar a possibilidade da concessão de isenção de tributos estaduais e municipais, com base em tratado.

## 6. Conclusão

O acatamento da hipótese tratada no presente trabalho, como se viu, encontra respaldo seja na análise dos princípios federativo e da unidade da constituição, seja na supremacia do tratado internacional, sobre a legislação interna no campo do Direito Tributário. Como ficou demonstrado, o princípio federativo, não é obstáculo à interpretação que se pretende, ao contrário, reforça a presente tese, pois este princípio prega a distribuição das competências entre os entes formadores da federação.

Ora, o art. 21 da Constituição Federal, é claro ao dizer no seu inciso I, que compete à União, “manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”, daí se depreende, que a União detém a competência para celebrar tratados internacionais, representando os demais membros da federação competência esta que os Estados e Municípios não tem.

Por outro lado, o art. 84, VIII, da Constituição estatui que compete privativamente ao Presidente da República:

“VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”;

A leitura deste inciso, reafirma a tese de que o Presidente da República agindo nesta qualidade atua como chefe do governo de toda a República Federativa do Brasil e não apenas do governo da União, um dos entes que compõe a Federação brasileira. Por último, vale ressaltar, que a discussão do presente trabalho, já foi objeto de decisão no âmbito administrativo, através do parecer elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no 336/96, quando se discutia a possibilidade da concessão de isenção heterônoma por parte da União, em decorrência do Acordo Brasil-Bolívia sobre a implantação do Projeto Gasoduto Bolívia-Brasil, que decidiu:

“Inaplicabilidade do disposto no art. 151, inciso III, da Constituição, aos tratados e convenções internacionais que disponham sobre isenção de tributos estaduais e municipais. Correto entendimento do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66). Reafirmação dos Pareceres PGFN/CAT no 863/93 e 907/93.” Além do mais, como já foi afirmado no item 1 deste trabalho, não se adotando o entendimento em questão, tal fato tornaria praticamente inviável a inserção do Brasil nos blocos econômicos.

## 7. BIBLIOGRAFIA

MALUF, Sahid, Teoria Geral do Estado, 23a ed. São Paulo, Saraiva, 1995.  
BARROSO, Luís Roberto, Interpretação e Aplicação da Constituição, 2a ed. São Paulo, Saraiva, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5a ed. Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de, A concessão, pela União de isenções de tributos estaduais e municipais – possibilidade no âmbito dos tratados internacionais, Revista de Direito Administrativo, no 216, 1999.

BALEEIRO, Aliomar & DERZI, Misabel Abreu Machado, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil, 5a ed. Rio de Janeiro, Forense, 1998.

1 BALEEIRO, Aliomar & DERZI, Misabel Abreu Machado, pg. 412.

2 BALEEIRO, Aliomar & DERZI, Misabel Abreu Machado, pg. 412.

3 CARRAZZA, Roque Antônio, pg. 532.

4 CARRAZZA, Roque Antônio, pg. 532.

5 GUSMÃO, Daniela Ribeiro de, pg. 120.

6 GUSMÃO, Daniela Ribeiro de, pg. 122.

7 MALUF, Sahid, pg. 165.

8 MALUF, Sahid, pg. 168.

9 MALUF, Sahid, pg. 27.

10 XAVIER, Alberto, pg. 136.

11 BARROSO, Luís Roberto, pg. 181.

12 BARROSO, Luís Roberto, pg. 182.

13 TORRES, Ricardo Lobo, pg. 45;

14 GUSMÃO, Daniela Ribeiro de, pg. 115;

15 XAVIER, Alberto, pg. 118/119.

\*Aluno D. I. Mestrado em Direito da UNESA

Procurador da Fazenda Nacional

Coordenador da Comissão Permanente de Direito Tributário do  
Instituto dos Advogados Brasileiros

CARNEIRO, Sérgio Luís de Souza. **Possibilidade da Concessão pela União, de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais, em decorrência de Tratado Internacional.** Disponível em <http://www.estacio.br/graduacao/direito/revista/revista4/artigo19.htm>. Acesso em 20/09/06.