

MARIA CECÍLIA CAVALHEIRO LIMA

**ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS CONCEDIDA PELA
UNIÃO ATRAVÉS DE TRATADOS INTERNACIONAIS**

A posição do Supremo Tribunal Federal sobre a “esmola com chapéu alheio”

MONOGRAFIA

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

São Paulo - 2009

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	3
2.	LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	3
2.1.	A VEDAÇÃO ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS.....	3
2.2.	EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS DA VEDAÇÃO ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS	5
2.3.	O FEDERALISMO E AUTONOMIA.....	6
3.	O CRESCIMENTO DAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS	8
3.1.	TRATADOS E GLOBALIZAÇÃO	8
3.2.	O ESTADO SOBERANO	9
3.3.	MONISTAS, DUALISTAS E A “INTERNALIZAÇÃO” DOS TRATADOS	10
4.	OS TRATADOS QUE ISENTAM SE SUBMETEM À CONSTITUIÇÃO?	14
4.1.	EVOLUÇÃO DOCTRINÁRIA	14
5.	OS NUANCES DA ESPERADA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	16
5.1.	A EXIGÊNCIA DE TRATAMENTO ISONÔMICO AO SIMILAR NACIONAL.....	16
5.2.	O PAPEL DO ART. 98 DO CTN NA POLÊMICA	18
5.3.	A SUBMISSÃO À “CONSTITUIÇÃO DA UNIÃO”	20
6.	CRÍTICAS AO POSICIONAMENTO DO STF	22
6.1.	VEDAÇÃO À ISENÇÃO HETERÔNOMA É VERDADEIRA IMUNIDADE	22
6.2.	COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR IMPLICA NA COMPETÊNCIA PARA ISENTAR.....	24
6.3.	A NECESSÁRIA PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS FEDERADOS	26
7.	CONCLUSÃO.....	27
8.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	29

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário e o Direito Internacional Público nunca estiveram tão unidos. A interação entre os dois ramos foi extremamente facilitada pelo desenvolvimento de tecnologias que encurtaram distâncias e possibilitaram uma parceria mais efetiva. O direito internacional autoriza as negociações entre países, enquanto que o direito tributário contribui com a eficiência interna na imposição, arrecadação e fiscalização de tributos. Em uma realidade global esta parceria é essencial.

O presente trabalho pretende elucidar a possibilidade da União conceder, através de tratados internacionais, isenções de tributos estaduais, distritais e municipais, realizando uma análise crítica de recente decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto.

2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O Poder Constituinte, na tarefa de criar a nova estrutura organizacional da República Federativa do Brasil a partir de 1988, distribuiu competências tributárias aos seus entes políticos para a percepção de recursos necessários à concretização de seus fins.

O poder de tributar concedido, entretanto, mereceu a imposição de fronteiras para evitar que um ente avance sobre a competência alheia ou sobre bens e situações consideradas relevantes para o Estado e que, portanto, devem ser protegidas.

As limitações ao poder de tributar, seção específica do capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, são, neste sentido, as muralhas que delimitam a competência dos membros da federação, determinando que seus poderes se restrinjam ao seu “reino”, não podendo evadir de seus limites para dominar outras competências.

2.1. A Vedação às isenções heterônomas

Dentre as limitações adotadas pelo constituinte originário, é conferida à União atenção especial pelo art. 151.

Sem dúvida, a União exerce um poder político maior em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, não apenas por seu extenso rol de competências disposto no art. 21 da Constituição, mas também por sua autoridade abranger a maior (e total) extensão territorial do

país. Evidentemente, esta posição “privilegiada” da União não a torna politicamente superior aos demais membros da federação – ou assim não deveria ser.

Retornando às limitações constitucionais impostas especificamente à União Federal, temos entre seus incisos a vedação à chamada “isenção heterônoma”, cujo texto determina:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios

A nova sistemática constitucional seguiu rumo diverso da Carta anterior. Segundo a Constituição de 1967 (EMC 01/69), a União, em casos excepcionais, poderia conceder através de Lei Complementar isenção de tributos de competência dos Estados e Municípios. Nestes termos:

Art. 19

(...)

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais¹

A doutrina mais respeitada à época convalidava este entendimento, nos dizeres de Bernardo Ribeiro de Moraes: “*Aliomar Baleeiro já sustentou também a competência federal para isentar de tributos os entes menores, com base nos poderes implícitos, que cabem à União no regime federativo*”².

A jurisprudência de então, no voto do Ministro Orosimbo Nonato da Colenda Corte afirmava:

“A isenção geral de impostos a certas atividades essenciais à vida econômica do país liga-se ao poder que tem a União de decretar leis necessárias ao exercício dos poderes que lhe competem. A isenção, em tais casos entra no quadro geral das providências indispensáveis à expansão das atividades ou ao crescimento de institutos que atendem as necessidades vitais do país e não podiam ceder às noções de autonomia dos Estados e da competência tributária”³ (RDA 13/99).

¹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, pela Emenda Constitucional n. 01 de 1969

² *Elementos de Direito Tributário*. Coordenação Geraldo Ataliba, 1978, p. 326.

³ *Elementos...* p. 325.

Portanto, pela sistemática anterior, era plenamente admissível que a União concedesse isenção de impostos de competência de outras esferas políticas para atender a necessidades gerais da nação, através de seus, então chamados, “poderes implícitos”.

Mas com base no texto constitucional em vigor, (pelo menos no que tange à ordem interna), pode-se afirmar que a concessão de isenções por parte da União de tributos que não sejam de sua competência tributária é vedada. A União, como ente da federação, não pode se alijar de seus limites e invadir “reinos alheios”.

Portanto, isenção heterônoma, que deve ser entendida como a isenção concedida por ente político que não recebeu competência constitucional para instituir o tributo, é vedada pelo ordenamento jurídico.

O verbete “heterônomo” vem justamente a nosso favor esclarecer o sentido da expressão “isenção heterônoma”: seria a não aplicação de lei, norma ou regra (*nomos*) concedida por outro, por terceiro (*héteros*), não competente.

2.2. Exceções Constitucionais da vedação às Isenções Heterônomas

A própria Constituição, embora vede a concessão de isenções por entes políticos diversos dos competentes para tanto – especificamente a União sobre tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios – excepciona a regra em duas hipóteses:

Quanto ao ICMS o art. 155, §2º, XII, “e” dispõe:

Art. 155

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

Em relação ao ISS o art. 156, §3º determina:

Art. 156.

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar

(...)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior

Portanto, a “isenção heterônoma” é vedada em nosso sistema tributário constitucional, salvo nas duas e únicas hipóteses mencionadas pela Constituição Federal em que, por lei complementar, poder-se-á “excluir da incidência” do ICMS e do ISS exportações, ou seja, conceder isenções.

Esclarece Roque Carrazza que:

“Este é um dos poucos casos em que nosso ordenamento jurídico admite isenções heterônomas, isto é, isenções concedidas por pessoa diversa daquela que tem competência constitucional para instituir o tributo. Ressaltamos que, no mais das vezes, as isenções são autonômicas, conforme se infere da só leitura do art. 151, III da Carta Magna.⁴”

Assim, como exceção à vedação de concessão de isenções heterônomas, a lei complementar federal (portanto, de esfera diversa da competente para instituir o tributo) pode - ou deve - instituir isenções sobre exportações, únicas hipóteses em que se concebe que a União dê “esmolas com o chapéu alheio”.

2.3. O Federalismo e autonomia

O Pacto Federativo foi levado ao extremo em 1988 ao determinar *ab initio*, como princípio fundamental, que: “*a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal*⁵”.

Tal disposição constitucional se fundou em momento impar da história brasileira em que a necessidade da limitação dos poderes dos entes da federação se fazia premente após período ditatorial. Naquela oportunidade, delimitar o espaço de atuação de cada um dos componentes da estrutura federativa – e principalmente do ente central e financeiramente mais poderoso – era essencial para apaziguar os ânimos e garantir a tranquilidade que se esperava no futuro.

Hans Kelsen ensinou, há muito, que o Federalismo é a ordem jurídica global, composta por ordens jurídicas parciais: central e periféricas. No caso brasileiro a ordem jurídica global é a República Federativa do Brasil, formada pela ordem central representada pela União e pelas periféricas que são os Estados, Distrito Federal e Municípios.

⁴ ICMS, 5ª Ed., São Paulo, 1999, p. 289.

⁵ Art. 1º, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

O pilar para a consecução do modelo federalista é a autonomia dos estados membros (*lato sensu* para abranger o Distrito Federal e os Municípios). Por este sistema cada ente possui suas próprias competências constitucionais e, na esteira do que já foi defendido, não pode “invadir o território” de competência dos demais entes. No art. 18 da Constituição esta idéia é cristalina:

“Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”

A posição de ente central exercida pela União não lhe garante superioridade hierárquica em relação aos demais, haja vista que não há escalonamento de hierarquia entre os estados membros. Pelo pacto federativo as pessoas políticas formadoras do vínculo republicano estão em nível de igualdade jurídico e devem ser tratadas de forma isonômica.

O entendimento do mestre Paulo de Barros Carvalho sobre a parificação entre União, Estados e Municípios esclarece a questão:

"(...) se figura dezarrazoado falar-se em níveis de governo para indicar as três pessoas constitucionais. Juridicamente nenhuma se sobrepõe às demais, ainda que em termos políticos ou econômicos possamos reconhecer que a União foi beneficiada com um plexo de competências maior que dos Estados membros e dos Municípios⁶".

A Autonomia é a possibilidade que um ente de direito público interno tem de exercer, com plenitude, as competências que lhe foram atribuídas.

A República Federativa do Brasil, composta de um território de extensão comumente chamado de “continental”, exigiu, ao longo de sua história, o desenvolvimento e a garantia da autonomia que possibilitasse sua governança. E um dos instrumentos da autonomia dos entes federais é a concessão de competência tributária. A Constituição da República estabelece no capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional a competência de cada um dos entes para instituir tributos e veda – cabalmente – a interferência de um ente sobre o outro nesta matéria.

Pelo sistema constitucional atual (diferente do ocorrido na Constituição anterior), a União é ente posicionado no plano de igualdade com as demais pessoas políticas. Sua competência se limita ao estabelecido constitucionalmente, não podendo avançar, salvo nas exceções previstas pela própria Carta Maior, sobre a esfera dos Estados e Municípios.

⁶ *Curso de Direito Tributário*, 13ª Ed., 2000, p. 152.

3. O CRESCIMENTO DAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

Se na ordem interna a vedação de isenções heterônomas parece pacificada com a adoção do pacto federativo, autonomia dos entes federais e vedações ao poder de tributar, o mesmo não se pode falar da problemática enfrentada na ordem externa.

Sabemos que a República Federativa do Brasil, internamente, é formada pela união indissolúvel de Estados Membros e Municípios, como já foi esclarecido. Mas a República Federativa do Brasil não é pessoa jurídica isolada e que se baste em si. É fundamental e inevitável a sua interação com outras pessoas jurídicas de direito internacional público e com organismos internacionais em questões de interesse interno e externo.

Este fluxo de relacionamentos se dá nas mais variadas e impensáveis esferas: com os demais países da América Latina no parco desenvolvimento do Mercosul, nas discussões sobre protecionismo que mitiga exportações para países potencialmente consumidores, na luta contra redes de crime organizado que se espalham pelos confins do globo e, mais do que nunca, pelo turbilhão causado pela crise econômica nascida nos Estados Unidos em 2008 que, como um acontecimento verdadeiramente global, arrasta e arrasa países por todo o globo.

3.1. Tratados e Globalização

O fenômeno da globalização é uma realidade que foi gerada pelo volumoso desenvolvimento econômico e tecnológico do século XX. Através deste fenômeno a barreira criada pelas distâncias físicas que impediam uma maior interação entre os países caíram por terra, possibilitando um crescente envolvimento entre nações. O desenvolvimento de qualquer Estado contemporâneo depende de suas relações com outros entes de direito público e privado externos, seja no âmbito comercial, econômico, social, financeiro, político e até jurídico.

Neste contexto, os tratados internacionais não são nenhuma novidade, mas ganham relevo inquestionável, já que são os instrumentos que historicamente têm viabilizado as pretensões das partes nas negociações internacionais.

Os tratados são fontes de Direito Internacional que podemos conceituar como a deliberação conjunta de sujeitos de direito internacional público através de regras de caráter geral para nortear as relações entre si. Através do consentimento recíproco e formal (necessariamente por escrito) entre pelo menos duas pessoas políticas de direito público externo ou organismos

internacionais, busca-se a criação, a modificação ou a extinção de um vínculo com o fim de produzir efeitos jurídicos ou impor normas de conduta.

Vale mencionar a clássica definição de Francisco Rezek:

“Tratado é o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público destinado a produzir efeitos jurídicos. (...) A produção de efeitos jurídicos é essencial ao tratado, que não pode ser visto senão na sua dupla qualidade de ato jurídico e de norma. O acordo formal entre Estados é o ato jurídico que produz a norma, e que, justamente por produzi-la, desencadeia efeitos de direito, gera obrigações e prerrogativas, caracteriza enfim, na plenitude de seus dois elementos, o tratado internacional⁷”.

A doutrina que se debruça sobre o direito internacional, após longas discussões acerca da natureza jurídica dos tratados, acabou por concluir que estes instrumentos têm caráter dúplice. Por um lado são formados entre as partes com essência normativa, já que funcionam como lei. Por outro lado, têm claro caráter compromissário, já que revelam o contrato firmado entre as partes.

Ficamos diante de duas indagações que pretendemos desvendar: como relacionar as conformações e princípios da ordem jurídica interna com a ordem externa? E, em havendo conflito entre as duas realidades, qual prevalecerá?

3.2. O Estado Soberano

Se internamente os entes políticos são autônomos, nas relações internacionais a República Federativa do Brasil é vista como um todo, dotado de soberania. Em qualquer tratativa do país com Estados ou organizações estrangeiras o Brasil é representado pelo Presidente da República.

A soberania garante ao Estado, em suas relações com os demais entes internacionais, uma situação isonômica em que não há superioridade. Garante, ainda, que somente o Estado tem poder para decidir os rumos de seu governo internamente, já que este poder lhe foi concedido pelo próprio titular (o povo).

Em razão da soberania, um Estado não se sujeita a vontade de nenhum outro poder na ordem internacional. Assim ensina Celso Bastos:

⁷ *Direito dos Tratados*, 1984, p. 21

“Isso o coloca (O Estado), pois, numa posição de coordenação com os demais integrantes da cena internacional e de superioridade dentro de seu próprio território, daí, ser possível dizer da soberania que é um poder que não encontra nenhum outro acima dela na arena internacional e nenhum outro que lhe esteja nem mesmo em igual nível na ordem interna⁸”.

Na prática, a “União Federal” exerce dois papéis: internamente é ente da federação, autônomo e hierarquicamente equivalente aos demais estados membros, distrito federal e municípios por força do pacto federativo. No âmbito externo é soberano e atua como sinônimo da República Federativa do Brasil. A esta bipolaridade Souto Maior Borges denomina “*caráter bifronte da União*”.

3.3. Monistas, Dualistas e a “Internalização” dos tratados

Cabe neste ponto de desenvolvimento do trabalho realizar um breve vôo sobre o Direito Internacional Público para buscar fundamentação e tentar responder a algumas questões que adiante enfrentaremos.

Para a doutrina internacionalista não há que se confundir a ordem jurídica interna com a externa. Internamente, o sistema jurídico se normatiza centralizadamente e verticalmente - deve respeito à hierarquia das normas e supremacia da Constituição. Já o direito internacional é normatizado horizontalmente - de forma coordenada, negociada entre os Estados soberanos. A Constituição dispõe a este respeito no art. 4º.⁹

Duas teorias explicam a relação entre a ordem interna e a ordem externa adotada por um Estado soberano. Mas devemos esclarecer que é a vontade do constituinte originário que determina a adoção de uma ou outra forma de relacionamento entre os ordenamentos, sendo que a resposta – ainda que por vezes nebulosa – deve provir da Constituição Federal.

Felipe Ferreira Silva, no excelente trabalho desenvolvido em homenagem ao Prof. Paulo de Barros Carvalho elucidada:

⁸ *Curso de Direito Constitucional*, 22ª Ed. 2001, p. 292

⁹ Art. 4º da CF: *Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I - independência nacional; II - prevalência dos direitos humanos; III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção; V - igualdade entre os Estados; VI - defesa da paz; VII - solução pacífica dos conflitos; VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X - concessão de asilo político. Parágrafo único. A República 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.*

“Porém, ao final de toda esta celeuma, restou pacificado que são as próprias Constituições dos Estados que determinam qual a forma de recepção das normas de direito internacional no direito interno. Portanto, não é a doutrina que determinará se uma dada ordem jurídica é Monista ou Dualista, mas sim a Constituição de cada país¹⁰”.

Pela Teoria Dualista há independência entre direito interno e internacional, existindo duas ordens jurídicas distintas. O direito internacional só teria aplicação em um Estado depois de transformado em norma interna ou “internalizado”.

Já para a Teoria Monista existe integração entre direito interno e internacional que fazem parte de uma única ordem jurídica (independentemente da integração do tratado ao ordenamento interno). A hermenêutica do monismo será realizada de acordo com a subdivisão adotada, cabendo ao Monismo Internacionalista a predominância da ordem jurídica internacional e ao Monismo Nacionalista a prevalência do direito interno, submetendo a norma alienígena aos interesses de cada Estado.

Desde logo, se descarta a aplicação da teoria Monista pelo sistema constitucional brasileiro uma vez que a “internalização” do tratado é imprescindível para a eficácia na ordem interna, conforme abaixo veremos. Segundo doutrina majoritária, a Constituição Democrática enveredou pelo Dualismo com a conseqüente aplicação da ordem jurídica externa somente após a integração pela ordem interna – ressalvadas algumas vozes que defendem a aplicação da Teoria Monista com prevalência da lei nacional.

O procedimento de elaboração do tratado na ordem externa e a sua integração à ordem interna se dá, de acordo com os ditames constitucionais, em quatro etapas:

1. Negociações e Assinatura

A competência para negociar e firmar tratados é determinada pela ordem interna de cada país. Os demais celebrantes devem observar se o representante enviado possui competência constitucional que garanta a validade do instrumento.

Ademais, o procedimento para celebração do tratado deve ser guiado pelo Direito Internacional Público através de convenções anteriormente firmadas e que condicionam a forma de elaboração dos acordos.

¹⁰ *Curso de Especialização em Direito Tributário*, 1ª Ed. 2005, p. 1022

A negociação é a fase em que se busca manifestar vontades e compatibilizar interesses com o fim de criar, modificar ou extinguir vínculos jurídicos. Com a assinatura dá-se a aceitação aos termos do texto aprovado pelas partes, sinalizando a vontade de concretizar um vínculo – subordinada, na teoria Dualista, à internalização.

Determina o art. 21 da Constituição que é “*competência da União manter relações com outros Estados estrangeiros, através da celebração de tratados internacionais*”. Estados e Municípios, conforme se depreende do art. 21 da CF, não podem manter relações com outros estados estrangeiros diretamente e conseqüentemente não estão legitimados a firmar tratados. A autoridade competente para realizar tal papel em nome da República é o Presidente, por ato privativo, conforme fundamentado no art. 84, VIII da CF¹¹.

Convém elucidar que dentre as funções privativas do Presidente da República elencadas no art. 84 algumas podem ser classificadas como típicas de Chefe de Governo (atribuições executivas na ordem interna) e outras têm caráter de Chefe de Estado (atribuições na ordem externa para representar a República Federativa do Brasil). A celebração de tratados, convenções e atos internacionais pelo Presidente da República são competências que estão no rol de atribuições típicas de um Chefe de Estado.

2. Referendo do Congresso

O art. 84, VIII supra mencionado sujeita o texto negociado e firmado pelo Presidente na ordem externa ao chamado Referendo do Congresso, conforme dispõe o art. 49, I da Constituição¹².

O Referendo do Congresso é ato exclusivo do Parlamento que aprova o tratado anteriormente assinado e autoriza sua ratificação pelo Presidente da República. É entendimento geral da doutrina que todos os tratados devem ser referendados, ainda

¹¹ Art. 84. *Compete privativamente ao Presidente da República (...)*

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

¹² Art. 49. *É da competência exclusiva do Congresso Nacional:*

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (...)

que não acarretem prejuízos ao patrimônio nacional, já que a “internalização” dos tratados é ato complexo.

É através do Decreto Legislativo que o Congresso Nacional manifesta a concordância do Estado com o acordo celebrado pelo representante da República ao negociar e assinar o acordo. Neste momento se configura mais um instrumento do sistema de freios e contrapesos adotados pela Constituição Federal para garantir a tripartição dos poderes – um ato de tamanha importância que vincula o Estado a um compromisso internacional depende da conjugação de vontades de dois Poderes a fim de evitar excessos ou afrontas ao texto constitucional.

Pelo Decreto Legislativo de referenda o Congresso se limita a aprovar o conteúdo do tratado, com ou sem reservas, mas não há possibilidade de modificar seu texto.

3. Ratificação

A Ratificação é ato discricionário do Presidente da República que engaja (confirma) definitivamente o país às obrigações assumidas no tratado quando de sua celebração. Trata-se de ato de competência exclusiva através do qual o Presidente (assumindo papel de Chefe de Estado) confirma a vontade anteriormente manifestada na esfera internacional.

A ratificação é irrevogável – o tratado ratificado somente poderá ser retirado através da denúncia de seus termos.

4. Publicação

A Publicação é ato do Presidente da República externado pelo decreto executivo que dá publicidade, na ordem interna, da adoção dos termos de um tratado firmado no âmbito internacional, ampliando o acervo jurídico nacional.

4. OS TRATADOS QUE ISENTAM SE SUBMETEM À CONSTITUIÇÃO?

Sabendo que a ordem interna não se confunde com a ordem externa, quais são os limites materiais dos tratados internacionais? Submetem-se à Constituição? Se afirmativo, pode-se dizer que todo o texto constitucional deve ser observado na adoção de tratados?

E em especial – objeto de maior questionamento do presente trabalho – pode a República Federativa do Brasil conceder isenções de tributos dos entes da federação através de tratado, considerando que há uma antinomia (pelo menos aparentemente) entre a vedação da isenção heterônoma e a competência da União para representar o país na ordem externa?

4.1. Evolução Doutrinária

A doutrina e a jurisprudência evoluíram muito a respeito do tema, razão pela qual vale fazer um apanhado geral das principais idéias e mudanças de entendimento.

Para Aliomar Baleeiro na clássica obra "Limitações ao Poder de Tributar" a concessão de isenções de tributos de competência dos Estados Membros por meio de tratados seria uma afronta ao pacto federativo.

Para o autor não há como aceitar que a interpretação conjunta da autonomia dos entes federais e das limitações ao poder de tributar do art. 151, III possibilitem a concessão de benefícios por um ente global (República Federativa do Brasil). A tese seria mero artifício para adequar o texto constitucional (que, aparentemente, nega esta possibilidade) à formação de blocos econômicos, mercados comuns e comunidades de países.

O federalismo é um "sobre princípio" que deve sempre prevalecer – em nenhuma hipótese caberia a concessão de benefício por pessoa jurídica não competente, ainda que a evolução econômica tenda a exigir maior interação entre as pessoas políticas de direito internacional.

O entendimento de Baleeiro é coerente com a Constituição anterior que expressamente possibilitava a concessão de tal "benevolência" com as finanças alheias nos casos de relevância nacional - inclusive no plano interno (Ora, se Constituição anterior permitia e a atual expressamente veda, não haveria porque discutir a possibilidade de sua concessão). É justificável que doutrinadores que vivenciaram duros tempos de ditadura se recusassem a

permitir que normas de caráter controlador da vontade central fossem resgatadas com nova roupagem – e, pior, através de uma interpretação da Carta tida como ardilosa.

No entendimento semelhante de Roque Carrazza, a Constituição brasileira não quis dar aos tratados internacionais (pelo menos antes da EC 45) supremacia em relação às leis estaduais, municipais e distritais e em suas palavras “*em face dos princípios federativo, da autonomia municipal e distrital, nem esta supremacia pode ser inferida*¹³”.

Mas tem-se vislumbrado nos últimos anos uma forte mudança nestes ventos.

Entendimento diverso e que desponta como prevalente, defende que o Estado Brasileiro, como ente internacional, tem legitimidade para conceder isenções por meio de tratados, já que a República Federativa do Brasil não se confunde com a União, ente interno. Portanto, o Estado não estaria submetido às limitações constitucionais quando representasse os interesses maiores da nação na esfera internacional.

Segundo esta corrente o próprio pacto federativo fundamenta a possibilidade da República Federativa do Brasil, como representante global da federação, conceder isenção de tributos dos entes central e periféricos. Trata-se de uma visão ampla da Teoria de Kelsen que prevê que o pacto federativo garante a divisão de competências internas, mas na ordem externa um país é representado por um ente único e soberano, resultante da somatória das vontades internas.

Nas palavras do respeitado constitucionalista Sampaio Dória:

“Nação se compõe da União, dos Estados, e, além destes e daquela, o Distrito Federal e os territórios. O continente não é a União, de que os estados fossem conteúdo. O continente é a Nação soberana, e são conteúdo seu a União, os Estados e, mais, o Distrito Federal e os Territórios¹⁴”.

¹³ *Curso Constitucional Tributário*, 19ª ed., 2003, p. 532

¹⁴ *Direito Constitucional*. P. 483, citado pelo Min. Sepúlveda Pertence no RE 229.096.

5. OS NUANCES DA ESPERADA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Cumpra salientar que a jurisprudência seguiu caminho longo e cauteloso antes de chegar às conclusões atuais, como se depreende do julgado abaixo – já considerado um marco – distribuído em 1998 e cuja decisão só foi publicada em abril de 2008¹⁵:

RE 229.096-0 – RIO GRANDE DO SUL

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ART. 151, INCISO III DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988.
2. O art. 98 do Código Tributário Nacional “possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios” (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).
3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, §2º, da Constituição da República), dela não dispendo, a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma vedada pelo art. 151, III da Constituição.

A Ementa do RE 229.096 merece ser destrinchada com base no inteiro teor do julgamento para compreender a posição do Tribunal Maior.

5.1. A Exigência de tratamento isonômico ao similar nacional

A primeira parte da Ementa localiza o problema como “*A isenção de tributos estaduais prevista no GATT para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988*” (grifamos).

Uma interpretação precipitada pode levar a conclusões errôneas. Para o STF a isenção aos signatários do GATT vale apenas para casos em que há isenção para os mesmos produtos

¹⁵ RE 229.096/RS (<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=229096&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>) p. 985. Acesso em fev/09

brasileiros? É bem verdade que antes da decisão do Supremo a doutrina que debatia a questão tendia a defender que a isenção de tributo de competência alheia concedida por tratado seria defensável se, e somente se, já houvesse isenção idêntica concedida pela pessoa jurídica de direito público constitucionalmente competente a sujeitos nacionais nas mesmas condições.

Por este ângulo, a discussão não estaria centrada na possibilidade da União conceder isenções de competência de outros entes (art. 151, III), mas sim na possibilidade da União estender, por tratado, isenção já instituída internamente (pelos Estados ou Municípios) aos produtores signatários do GATT, visando um tratamento isonômico.

Tal entendimento tem como fundamento o art. 150, II da Constituição que assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifamos)

Frise-se que o Recurso Extraordinário levanta a questão da isonomia de tratamento (direito subjetivo à isenção) para contribuintes nacionais e estrangeiros de países signatários do GATT. Entretanto, a decisão não adentrou no tema, pois a fundamentou em argumentos mais abrangentes que defendem a possibilidade da República Federativa do Brasil dar isenções de tributos de competência de seus “entes parciais”.

Convém esclarecer o conteúdo do artigo III do GATT discutido no Recurso Extraordinário:

“Os produtos originários de qualquer Parte Contratante importados no território de qualquer outra Parte Contratante gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno (...)”

O Supremo afastou, pois, a tese anteriormente defendida pela doutrina de que a isenção de tributos internos concedida por tratado seria legítima somente se necessária ao cumprimento do tratamento isonômico aos produtos originários de países signatários do GATT.

5.2. O papel do art. 98 do CTN na polêmica

Seguindo na análise da Ementa da decisão do RE 229.096, temos: “*O art. 98 do Código Tributário Nacional “possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios” (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão)*” (grifamos).

Assim dispõe o art. 98:

Art. 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

O Voto do Ministro Ilmar Galvão se fundamenta no argumento Kelseniano de que a Constituição Federal é composta pela “Constituição da União” e pela “Constituição Total”, cabendo à primeira a distribuição das competências internas (Governo), e à segunda o estabelecimento dos poderes da República Federativa como um ente global (Estado). Partindo desta premissa o Ilmo. Ministro chega às seguintes conclusões:

“Desse modo, a regra do art. 98 do CTN, o que fez foi estabelecer, na forma prevista na Constituição, norma geral, para observância por todos os entes federativos. Constitui, portanto, por igual, lei nacional (...)

Em verdade, se lei de caráter nacional estabeleceu a proeminência dos tratados de natureza tributária sobre as leis, abstração de sua origem federal, estadual ou municipal, neles reconheceu o caráter, por igual, de fonte normativa nacional, aliás, em consonância com o conceito de que o Estado Federal, ou a Nação, é pessoa soberana de direito público internacional, e atua, juntamente com os demais estados soberanos (...)

Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, 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, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros.

A visualização do fenômeno jurídico dos tratados sob esse prisma conduz à conclusão, inafastável, de que o tratado que dispõe sobre isenção tributária, como o de que tratam os autos – o Acordo Geral de Tarifas de Comércio (GATT) – não ofende a norma do art. 151, III da Constituição.”

Alguns anos mais tarde, em plenário, o Ministro Sepúlveda Pertence concordou com as conclusões do Ministro Ilmar Galvão, mas fundamentado em outros argumentos. Entendeu que “*não basta dizer que por se tratar de lei nacional estaria a União autorizada a interferir nas competências legislativas reservadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios*”.

A lei de âmbito nacional (art. 98 do CTN), embora obrigue a todos, não tem o condão de autorizar a interferência nas demais competências legislativas locais e regionais já que esta disciplina caberia à Constituição Federal. Adiante o Ministro Pertence complementa:

“De fato, basta um breve confronto entre os artigos 146, III, ‘a’, 150, §6º e 151, III da CF para concluir que mesmo a lei complementar nacional que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária e define tributos e suas espécies, assim como fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, não está autorizada a disciplinar isenções de tributos da competência dos Estados, DF e Municípios (isenções heterônomas).

O posicionamento do Min. Pertence é plenamente coerente. Não se discute que o art. 98 do CTN, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar, tem o atributo de, nos termos do art. 146 da Carta Magna, estabelecer as normas gerais em matéria tributária.

Particularmente, não posso concordar com a possibilidade do art. 98 do CTN tratar sobre hierarquia das normas, já que seria matéria de estrutura da ordem jurídica do Estado e que necessariamente deveria constar do texto que se encontra no ápice da estrutura piramidal. Prefiro o entendimento então esposado pelo STF (ADI 1480-3)¹⁶, antes de sua “vertente internacionalista” recentemente “aflorada”, que entendia que inexistindo norma constitucional a respeito: *“A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (“lex posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade”*.

Mas partindo da premissa embasada no entendimento majoritário atual de que o art. 98 não estaria maculado por qualquer inconstitucionalidade (não cabe adentrar nesta discussão no presente trabalho), conclui-se que sua eficácia é geral, subordinando todos os entes da federação em matéria tributária.

Portanto, temos que os tratados, sim, têm posição privilegiada em nosso ordenamento jurídico, prevalecendo sobre outras normas que lhe sejam incompatíveis. Tratados internacionais em matéria tributária “revogam” as leis anteriores incompatíveis (sejam

¹⁶ ADI 1480-3/DF (<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1480&processo=1480>)

ordinárias ou complementares) e não são revogadas por normas posteriores contrárias emanadas dos entes de direito público regionais ou locais.

Ocorre que, a meu ver, a discussão não reside em decidir se a lei complementar (art. 98 do CTN) pode determinar se o tratado tem supremacia sobre a lei interna ou em que nível hierárquico este tratado será incorporado após a “internalização”. A questão relevante e que deve ser enfrentada é a que questiona se a União é competente para conceder isenção de tributo alheio através de tratado. O cerne está no âmbito na legitimidade para conceder a isenção e não no âmbito da hierarquia do tratado.

No direito tributário, é “relativamente” pacífico que os tratados internacionais têm tratamento diferenciado e entram na ordem jurídica brasileira como “sobrenorma” ou “norma supra legal”. Mas o artigo 98, por si só, não seria fundamento suficiente a justificar a possibilidade da União, como ente global, instituir tratado sobre “assunto interno alheio”. Afinal, o art. 98 tem “eficácia nacional” - mas poderia afrontar a Constituição? Seguimos, pois, na tarefa de destrinchar a decisão do Supremo Tribunal Federal na matéria que nos toca.

5.3. A submissão à “Constituição da União”

Só nos resta a análise do terceiro item da ementa que diz: *“No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, §2º, da Constituição da República), dela não dispondo, a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma vedada pelo art. 151, III da Constituição.”*

A ADIN 1.600¹⁷ (redação do Ministro Nelson Jobim em 26/11/2001), anterior à decisão em comento, já esboçava entendimento neste sentido: *“o âmbito de aplicação do art. 151, III da CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa”*. O voto do Ministro Celso de Melo coloca:

“(…) a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III da Constituição é inoponível ao Estado federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno.

¹⁷ ADI 1600 (<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1600&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>)

Por isso mesmo, entendo que se revela possível, à República Federativa do Brasil, em sua qualidade de sujeito de direito internacional público, conceder isenção, em matéria de ICMS, mediante tratado internacional, sem que, ao assim proceder, incida em transgressão ao que dispõe o art. 151, III da Constituição, pois tal regra constitucional destina-se, em sua eficácia, a vincular unicamente a União enquanto entidade estatal de direito público interno, rigorosamente parificada, nessa específica condição institucional, às demais comunidades jurídicas parciais, de dimensão meramente regional e local, como o são os Estados membros e os municípios¹⁸”.

Entendamos melhor o conceito. Tomemos as palavras de Bandeira de Mello (*in* Natureza Jurídica do Estado Federal), citadas no voto do Ministro Sepúlveda Pertence:

“A chamada ‘Constituição Federal’ pode ser desdobrada em duas cartas distintas: a constituição total e a constituição da União. A constituição total compreende a verdadeira constituição federal e regula, portanto, os poderes do Estado federal. A constituição da União dispõe sobre as competências da coletividade central, delegadas pela constituição total. Ela se encontra em plano idêntico ao das constituições dos Estados-membros, que regem as competências outorgadas pela Constituição total às coletividades parciais. Desse modo se evitam confusões como as que quotidianamente ocorrem entre a União – uma das coletividades parciais – e o Estado federal – a comunidade total”¹⁹.

É curioso notar, ainda, que no acórdão do RE 229.096/RS o STF rechaça a utilização da expressão “isenção heterônoma” como aplicável à isenção concedida por tratado. Sabe-se que a expressão “isenção heterônoma” significa isenção concedida por ente diverso do competente para instituir o tributo. Mas o Supremo rebusca este entendimento para concluir que quando a República Federativa do Brasil concede esta isenção não se trata de benefício heterônomo e sim autônomo, já que os Estados e Municípios fazem parte do “conjunto República”. Assim relata o Ministro Sepúlveda Pertence, com as palavras de Souto Maior Borges:

“Conseqüência: não é a rigor, de isenção heterônoma, senão autônoma, que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas), (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). As primeiras são sempre resultantes de atos de direito; as segundas, de atos de direito interestatal. Que coerência terá, porém, sustentar-se que as pessoas constitucionais de direito interno União, Estados membros e municípios podem isentar de tributos e a Federação brasileira, que a todos conjuga, não pode?”²⁰

¹⁸ RE 229.096/RS p. 1014

¹⁹ RE 229.096/RS p. 991

²⁰ RE 229.096/RS p. 1003. *Isenções de Tratados Internacionais em Impostos dos Estados Membros e Municípios*

6. CRÍTICAS AO POSICIONAMENTO DO STF

Como já foi exaustivamente colocado, concordamos com o entendimento de que a estrutura do Estado se dá em dois âmbitos: externamente é representado pela República Federativa do Brasil e internamente há uma divisão isonômica entre competências da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Mas nos parece um pouco frágil a intrincada distinção entre a chamada “*constituição total*” e a “*constituição da União*” como fundamento para a concessão de isenção através de tratado, conforme colocado pelo Supremo Tribunal Federal nesta matéria. Ora, o ente externo também deve respeito à Constituição como um todo. Já veremos porque.

6.1. Vedação à isenção heterônoma é verdadeira Imunidade

A decisão do STF, por assim dizer, *olet* a uma decisão política que tenta resolver o impasse entre a interpretação sistemática coerente do texto constitucional tal como se apresenta na atualidade e as necessidades prementes de celebração de tratados pelo Estado que, por vezes, implicam na concessão de benefícios mútuos para a concretização das relações econômicas internacionais.

O art. 151, III insere-se geográfica e sistematicamente dentro da seção da Constituição que impõe as limitações ao poder de tributar. Conforme bem nos ensinou Celso Bastos:

“Dá-se o nome de limitações ao poder de tributar, ou imunidades tributárias, àquelas normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, proibir que determinadas situações por ela descrita sejam colhidas pela força tributária do Estado. Pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação do campo competencial das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos”. E adiante “Já as vedações consagram autênticas imunidades, o que significa dizer que subtraem atos, pessoas ou coisas da força tributária do Estado”²¹.

O art. 151, III impõe através de seu texto uma verdadeira imunidade. Significa que Estados e Municípios estão imunes à intervenção da União em suas competências – em outras palavras, o artigo impõe ao Estado um não-fazer, vedando a possibilidade de isentar tributo que tampouco pode instituir.

²¹ *Curso de Direito Constitucional*, 22ª Ed., 2001, pp. 448, 449

As imunidades constitucionais tributárias são normas de estrutura do Estado que delimitam a área de competência dos entes tributantes. Misabel Abreu Machado Derzi²² sintetizou os precisos ensinamentos de Aliomar Baleeiro sobre o assunto:

“Do ponto de vista jurídico, todos se põem de acordo que a imunidade:

1. É regra jurídica, com sede constitucional;
2. É delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. Obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega a competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. Distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar”

A tese do STF que defende que as normas da “constituição da União” não se aplicam à República Federativa do Brasil implica na aceitação de que a República Federativa do Brasil não se submete aos princípios e imunidades constitucionais tributárias.

Se a República Federativa do Brasil não se submete às imunidades tributárias, tão pouco se submete às demais regras constitucionais que limitam outros poderes da União no âmbito interno – já que os entes não se confundem. Admitiríamos, assim, que normas que restringem a atuação da União como ente interno da federação não se aplicam à União como ente externo.

As conseqüências podem ser desastrosas.

Se a imunidade do art. 151, III da Constituição “*é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa*” (vide ADI 1.600), poderíamos perfeitamente concluir que muitos outros dispositivos da “constituição da União” que vedam determinados comportamentos à União Federal na ordem interna, não precisam ser observados quando a União se apresenta na ordem externa.

Seguindo este raciocínio, tratados que fossem regularmente introduzidos na ordem interna poderiam dispor sobre os assuntos listados abaixo (que expressamente vedam determinadas condutas da União, “ente interno”). Vejamos as “atrocidades” que poderiam ocorrer adotando-se a tese de que a República não se submete às restrições impostas à União pela Carta Maior:

²² *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 225

- *“Estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança”*. (art. 19, I);
- *“Recusar fé aos documentos públicos”*; (art. 19, II);
- *“Criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si”*; (art. 19, III);
- Negociar sobre a utilização e aproveitamento das águas, áreas, ilhas e terras dos Estados membros (art. 26);
- Ignorar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37);
- *“Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro”* (art. 151, I);
- Contratar ou conceder benefícios e incentivos fiscais ou creditícios à pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social em débito com o Poder Público (art. 195, §3º).

Inúmeras outras inconstitucionalidades poderiam ser camufladas sob o argumento de que diversas diretrizes constitucionais não se aplicam à União quando se apresenta na ordem externa.

Reafirmamos que caso a intenção do constituinte fosse permitir que o Chefe de Estado, na representação da Nação pudesse ignorar determinados preceitos da parte do texto constitucional que distribui as competências internas (por exemplo, alguma das imunidades tributárias), deveria tê-lo feito de forma expressa, como se tentou através da reforma da constituição prevista na PEC 175²³, que, entretanto, não teve segmento, tendo sido retirada em 2003.

6.2. Competência para tributar implica na competência para isentar

Qualquer que seja a teoria adotada para explicar o fenômeno da isenção, é unânime na doutrina que a competência para isentar ou para conceder qualquer benefício fiscal de um tributo decorre da competência para instituí-lo.

²³ PEC 175 (http://www.camara.gov.br/Sileg/Prop_Detalhe.asp?id=14498)

Esta premissa é fundamentada na distribuição das competências constitucionais e pelo estudo aprofundado da mutilação parcial da regra matriz de incidência através da norma isencional.

Sabendo que as regras-matrizes de imposição e isenção se relacionam, não há como aceitar que o Sujeito Ativo da norma geral e abstrata de instituição do tributo seja diverso do Sujeito Ativo da regra que isenta o mesmo tributo.

Para Souto Maior Borges, citado por Pedro Lunardelli²⁴:

“Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Nesse sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar” (grifamos).

Causa espécie, em uma visão que respeita a ciência do direito, conceber que a República Federativa do Brasil, ente soberano de direito internacional possa conceder isenções se tão pouco tem competência para instituir tributos. Se a República não pode ser posicionada como sujeito ativo do critério pessoal da regra-matriz de instituição do tributo, o que estaria fazendo na regra-matriz de isenção que mutila o mesmo vínculo?

Em uma análise inversa, poderíamos admitir que se a República Federativa do Brasil pode instituir isenções alheias, também pode instituir tributos municipais e estaduais.

Ao resolver a pendenga, me parece que Supremo deu ensejo a admitir que a República seja tratada como ente superior aos demais e que não se sujeita à Constituição – bem vindos ao Absolutismo (ou “Absurdismo”) do século XXI.

Vale citar o art. 150, §6º que se tornaria letra morta:

“§ 6.º 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, § 2.º, XII, g.” (grifamos)

A tendência surgida após a Segunda Guerra Mundial de internacionalizar o Direito Constitucional²⁵, dando prioridade às disposições de Direito Internacional, devem sempre ser

²⁴ *Isenções Tributárias*, p. 84

²⁵ Veja-se que o art. 5º, §2º da Constituição introduzido pela EC 45 segue esta tendência de dar às normas sobre direitos humanos o status de emenda constitucional quando aprovadas por trâmite de lei complementar.

coerentes e fundamentadas no Texto Maior. Na nossa Constituição não há disposição prevendo esta possibilidade - a única forma de aceitá-la seria através de Emenda Constitucional.

6.3. A Necessária participação dos Estados Federados

Lembremos de mais uma violação ao pacto federativo: a concessão de isenções alheias implica em redução do orçamento dos entes políticos competentes. Sem nenhuma dúvida, a redução do orçamento das entidades parciais sem a sua concordância é a principal forma de reduzir sua capacidade política e administrativa.

Não pretendemos adotar uma posição radical que impeça o desenvolvimento do Estado Brasileiro no âmbito internacional. O que não se pode aceitar é que se dê “esmola com chapéu alheio” sem autorização constitucional, ou seja, que a República se utilize de tributos que seriam destinados ao financiamento das unidades parciais para a consecução de uma vontade “global”.

Ora, a vontade global exige a participação das partes. O nosso sistema constitucional atual não prevê a participação dos entes regionais e locais na elaboração de tratados que digam respeito a seu orçamento e, é justamente neste ponto, que se encontra a grande falha no nosso sistema. O STF, como guardião da Constituição deve, sim, interpretar a Carta Magna e sacarlhe o conteúdo, mas não pode “colocar em sua boca”, palavras que nunca mencionou.

Há corrente que defende que no processo de “internalização” dos tratados a vontade dos Estados e Municípios estaria representada pelo Congresso Nacional, o que de fato não ocorre, pois ainda que o Senado seja composto de representantes dos Estados, faltaria a representatividade dos Municípios.

Portanto, em respeito ao “sobre princípio” da segurança jurídica, defendo a necessidade de norma constitucional que discipline a forma de participação dos Estados e Municípios na elaboração de tratados que lhes prejudiquem, seja através da participação política na sua elaboração, seja através de compensação orçamentária dos valores que deixem de receber em razão da isenção.

7. CONCLUSÃO

O Supremo Tribunal Federal, após longo julgamento a respeito da possibilidade da República firmar tratado concedendo isenção de tributos estaduais e municipais, adotou a tese de que a União, ente interno, não se confunde com a União na ordem externa. Portanto, a República não se submeteria às limitações da “constituição da União”, em especial o art. 151, III da CF que veda as “isenções heterônomas”.

É fundamental que o Estado Brasileiro possa negociar com outras nações através de compromissos (seja concedendo isenções ou através de outros instrumentos), mas a justificativa dada pela jurisprudência para ignorar normas não nos parece devidamente fundamentada.

O papel do STF nos últimos anos tem sido muito mais ativo na solução de omissões legislativas e constitucionais, uma vez que não pode se dar ao deleite de aguardar o movimento do legislativo no preenchimento de lacunas intransponíveis do ordenamento. A posição do STF exarada no RE 229.096/RS revela a prudência desta posição, mas carece de precisão técnica.

Alegar que a República não se submete à “constituição da União” pode trazer conseqüências graves para a segurança jurídica, já que não há delimitação clara do que seja constituição aplicável internamente e externamente. Estaríamos, nestas condições, sujeitos a arbítrios da União em nome da vontade global.

Ademais, conceder competência para a República Federativa do Brasil isentar tributos alheios seria o mesmo que permitir que os instituisse, quebrando de vez todo o arcabouço constitucional de distribuições de competências (tributárias e não tributárias).

A vontade global decorre da participação dos entes parciais, o que não verificamos no caso destas malfadadas isenções que são concedidas ao arrepio da vontade dos Estados membros. Este procedimento de conceder isenções de tributo sem o aval do ente competente para instituí-lo é o que o conhecimento popular chama de “esmola com o chapéu alheio” e é vedado pela análise sistemática do princípio do federalismo e da autonomia.

Por fim, resta consignar que a sistemática de internalização de tratados que versem sobre mutilação das competências dos entes parciais deve ser complementada através de Emenda

Constitucional. Nesta emenda é mister que se preveja a participação dos estados e municípios prejudicados pela diminuição de seus orçamentos ou, como mínimo, se for entendido que esta participação inviabilizaria a consecução do tratados, que a União compensasse a diminuição do orçamento dos Estados e Municípios que não podem ser prejudicados pela “vontade global”.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEEIRO, Aliomar & DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, 22ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2001.
- BORGES, José Souto. *Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios*, in 'Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba'. São Paulo, Editora Malheiros, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso Constitucional Tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 2003.
- _____. *ICMS*, 5ª Ed. São Paulo, Editora Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 13ª Ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2000.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional*, 1997, Malheiros
- LUNNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*, 1ª Ed. São Paulo, Editora Dialética, 1999.
- MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Tratados Internacionais*. 2ª Ed. São Paulo, Editora Juarez de Oliveira, 2008.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Elementos de Direito Tributário*, notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário (Coordenação de Geraldo Ataliba). 1ª Ed. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª Ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1998.
- REZEK, José Francisco. *Direito dos Tratados*, 1ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1984.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coordenador). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. 1ª Ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005.
- TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional*, 1ª Ed. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

Eu, Maria Cecília Cavaleiro Lima, declaro para todos os fins que o presente trabalho se trata de obra original.