

ISENÇÕES HETERÔNOMAS DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS POR MEIO DE TRATADO INTERNACIONAL

Marcelo Azevedo de Andrade
Advogado da União - CONJUR/MP

I – Introdução

Na segunda metade do Século XX, o fenômeno da integração mundial ganhou novo ímpeto. Este processo, que sempre existiu, tomou uma velocidade antes impensável, a ponto de ser cunhado o termo *globalização* para representá-lo, como se fosse algo inteiramente novo. Os avanços tecnológicos, principalmente nas áreas de transportes e telecomunicações, encurtaram ainda mais as distâncias. A descolonização afro-asiática, por sua vez, trouxe ao âmbito internacional dezenas de novos Estados, aumentando, em iguais proporções, as oportunidades de negócios e de conflitos.

Nesse cenário, os países europeus empreenderam a mais importante e ambiciosa tentativa de integração regional do mundo, que garantiu a seus membros as condições para a recuperação econômica após a Segunda Guerra Mundial: a Comunidade Econômica Européia (CEE) e, posteriormente, a União Européia (UE). A criação do NAFTA (Acordo de Livre Comércio da América do Norte), envolvendo EUA, Canadá e México, do SADC (Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral), da APEC (Cooperação Econômica Ásia-Pacífico) e da ASEAN (Associação das Nações do Sudoeste Asiático), dentre outros, mostra que se trata de um fenômeno global. O Brasil, por sua vez, buscou uma maior cooperação com a Argentina a partir da década de 80, envolvendo, posteriormente, o Paraguai e o Uruguai, com a criação do Mercosul pelo Tratado de Assunção, firmado em 26.03.1991, o qual previu a constituição de um mercado comum entre os signatários até 31.12.1994 (art. 1º).

A integração econômica envolve três níveis: área de livre comércio, união aduaneira e mercado comum. Na primeira, há a eliminação de barreiras tarifárias, permitindo-se a livre circulação de mercadorias entre os países-membros. Na união aduaneira, além da eliminação destas barreiras, há o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC), utilizada por todos os membros nas trocas comerciais com terceiros países. Atualmente, o Mercosul atingiu este estágio, embora com algumas restrições. Já o mercado comum é a mais avançada forma de integração comercial, em que há a livre circulação de mercadorias, serviços, capitais e pessoas, sendo esta, oficialmente, a meta a ser atingida pelo Mercosul.

Percebe-se, portanto, que a integração comercial se inicia com a eliminação de barreiras tarifárias, em geral por meio de tratados internacionais firmados entre os sócios. Sem ela, é obviamente impossível atingir metas mais ambiciosas, o que traria graves prejuízos ao país, em face de um contexto mundial que privilegia a criação de blocos econômicos. A desgravação tributária é indispensável ao processo de integração econômica, seja sub-regional (como o Mercosul), regional (Área de Livre Comércio das Américas - ALCA) ou mundial (Organização Mundial do Comércio - OMC), constituindo-se num dos temas mais sensíveis do processo de negociação.

Em um Estado Federal, como o Brasil, surgem implicações mais profundas, uma vez que as esferas internas de poder possuem competência para instituir tributos sobre mercadorias e serviços¹. Emerge, então, uma dúvida: é possível que os tratados internacionais afetem temas de competência dos Estados e Municípios sem que haja interferência direta de tais entes no processo negociador?

O tema desperta acirradas discussões na doutrina. Seu aspecto mais sensível diz respeito à concessão, pelo poder central, de isenções de tributos estaduais e municipais, as chamadas isenções heterônomas, por meio de tratados internacionais. A solução para esta controvérsia deve ser buscada no ordenamento jurídico, do qual a Constituição é o ápice e, ao mesmo tempo, o alicerce. Em nosso sistema legal, as relações jurídicas regem-se a partir da interpretação das normas, sem esquecer que “*interpretar o direito é formular juízos de legalidade*” (GRAU, 2003, p. 52, grifos originais), e não de oportunidade. Nem mesmo o Estado pode escapar a tal imperativo.

Neste artigo, analisaremos a possibilidade da concessão de isenções heterônomas por meio de tratados internacionais, à luz das disposições constitucionais. Investigaremos as características do Estado Federal brasileiro e o papel reservado à União pela Carta Magna. A seguir, voltaremos nossas atenções ao Sistema Tributário Nacional, mais especificamente à restrição imposta à União pelo art. 151, III, da Constituição. Tudo isso permeado por opiniões colhidas entre os doutrinadores, além de referências à visão do Supremo Tribunal Federal acerca do problema, pois a ele cabe, em última análise, fixar o sentido do texto constitucional.

II – O papel da União no Estado Federal brasileiro

O Brasil é uma federação. A forma federativa de Estado é considerada um dos pontos-chave de nossa organização política, tanto assim que se constitui cláusula pétrea, conforme previsão do art. 60, §4º, I, da Constituição.

O Estado Federal, tal como nos interessa, surgiu com a Constituição norte-americana de 1787², após quase uma década de frustrada experiência confederativa. A Federação brasileira, criada pela Constituição de 1891, foi amplamente inspirada no modelo norte-americano. Transformaram-se as antigas Províncias do Império em Estados Federados, dotando-lhes de larga autonomia. Tem-se aí a primeira característica de nosso Estado Federal: sua origem centrífuga. Diferentemente do que ocorreu nos Estados Unidos, onde as antigas colônias se uniram para formar um novo país, o Brasil construiu sua Federação fragmentando o antes monolítico Estado unitário imperial.

A Federação se caracteriza pela existência de unidades internas de poder, dotadas de competências próprias conferidas pela Constituição Federal. Além disso, é necessário que tais unidades, que podem ser denominadas províncias, cantões ou, em nosso caso, Estados, participem da formação da vontade nacional. Ambos os requisitos são preenchidos pelo Brasil. A Constituição dispõe sobre as competências dos Estados Federados (art. 25) e garante a participação desses entes na formação da vontade

¹ É o caso do ICMS, de competência dos Estados (CF, art. 155, II), e do ISS, cujo sujeito ativo são os Municípios (CF, art. 156, III).

² Embora alguns autores recordem experiências federativas em épocas anteriores (BAHIA, 1998, p. 184), é inegável que o Estado Federal somente toma sua forma atual a partir da experiência norte-americana. Paulo Bonavides (2004, p. 180) chega a afirmar que a Antigüidade não conheceu a Federação.

nacional, ao prever que os Deputados Federais serão eleitos em cada Estado e no Distrito Federal (art. 45) e que o Senado Federal compor-se-á de representantes das unidades da Federação (art. 46).

Além das características gerais apontadas acima, devemos investigar de que maneira a Constituição Federal trata a questão da forma federativa do Estado brasileiro. Começemos pelo art. 1º do texto constitucional:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

(omissis...)

Este artigo trata do Estado brasileiro, cujo nome é República Federativa do Brasil. Por ser uma Federação, o Brasil é formado, segundo a Constituição, pela união (com letra minúscula) de seus entes internos, os quais não possuem o direito de secessão (afinal, dita união é *indissolúvel*), sendo seu primeiro fundamento a soberania. Já o art. 2º trata dos Poderes da União (desta feita grafada com inicial maiúscula): Legislativo, Executivo e Judiciário, todos independentes e harmônicos entre si. Os artigos 3º e 4º, por sua vez, também mencionam a República Federativa do Brasil, traçando seus objetivos fundamentais e os princípios que regerão seu relacionamento com outros países.

Mais adiante, ao tratar da organização do Estado, a Constituição dispõe, em seu art. 18:

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 leitura atenta deste dispositivo permite-nos tirar duas conclusões, essenciais à construção de nosso raciocínio. Em primeiro lugar, a República Federativa do Brasil não se confunde com a União. Tratam-se de entes distintos, sendo que a segunda está contida na primeira. Como bem observou Uadi Lammêgo Bulos, “a República Federativa do Brasil é algo maior e mais pujante que o ente federativo *União*. Aquela incorpora uma ordem jurídica total, enquanto a União sedimenta-se numa ordem jurídica parcial” (2003, p. 519, grifo original).

Portanto, a República Federativa do Brasil não se resume à União. Esta é apenas um dos componentes do Estado Federal brasileiro, constituindo-se numa ordem jurídica parcial. É um ente metafísico, não possui necessariamente território próprio (embora possa vir a possuí-lo, caso sejam criados Territórios Federais, os quais integram a União, de acordo com o art. 18, §2º, da Carta Magna). Seu campo de atuação, porém, é delimitado apenas pelas fronteiras nacionais. Sua existência decorre dos poderes que lhe são conferidos pela Constituição.

A União não é um ente *federado*, mas sim *federativo* (SILVA, J., 1999, p. 493). Como não possui território próprio, não pode ser considerada uma parcela que integra o todo, o Estado Federal. Ressalte-se, apenas, que, mesmo na situação excepcional de a União vir a possuir território próprio (no caso da criação de Territórios Federais), estes não são considerados, pela Constituição, componentes da Federação (SILVA, J., 1999, p. 473), uma vez que possuem natureza de *autarquia territorial* da União, carecendo de

autonomia própria. Note-se, a propósito, que não há previsão de representantes dos Territórios no Senado Federal (CF, art. 46).

Ora, dizer que a República Federativa do Brasil é *formada* pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal equivale a afirmar que o Estado Federal brasileiro é esta união indissolúvel. Assim, pode-se afirmar que a União não *forma* a República Federativa do Brasil, mas a *conforma*, dotando o Estado brasileiro de unidade e coesão. Por tal motivo, não é mencionada no art. 1º da Constituição³, mas apenas no art. 2º, o qual trata de um aspecto de *organização interna*, a separação dos Poderes.

Isso decorre da dupla face da Federação. Do ponto de vista interno, há diversas ordens jurídicas parciais, as quais se encontram unidas por um vínculo estabelecido constitucionalmente. Esse liame consiste na União, a qual, assim como os Estados-membros, é uma pessoa jurídica de direito público interno. Ela é responsável por dar um aspecto uniforme ao Estado Federal. Já do ponto de vista externo, o Brasil é um Estado soberano, constituindo-se numa unidade de poder. Nas precisas palavras de Celso Bastos (BASTOS; MARTINS, 1988, p. 217):

Note-se, ainda, que a significação do fenômeno federativo se exaure dentro do mesmo Estado. É dizer, o direito internacional não faz diferença entre o Estado Unitário e o Federal. Esse só tem realidade do ponto de vista do direito constitucional. Isto porque a Federação, embora levando ao extremo a possibilidade de descentralização do poder, toda ela transcorre dentro dos limites de um único Estado. Eis aqui o seu traço distintivo específico: o ser, por um lado, uma reunião ou uma associação de Estados, mas, de outra parte, dar também lugar a um novo Estado que é o único, de fato, reconhecido pela Ordem Jurídica Internacional.

Daí concluir-se que apenas a República Federativa do Brasil é dotada de personalidade jurídica de Direito Internacional. A própria União, bem como os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios são apenas pessoas jurídicas de direito público interno. Por essa razão, sempre que se refere à ordem jurídica externa, a Constituição menciona a República Federativa do Brasil, ou, simplesmente, o Brasil, e não a União. É o que ocorre nos artigos 4º e respectivo parágrafo único, 5º, §§2º e 4º, 12, I, b, e no art. 7º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Assim, do ponto de vista externo, somente se vislumbra a República Federativa do Brasil, entidade soberana, dotada de personalidade jurídica de Direito Internacional. As divisões internas de poder, no campo das relações exteriores, assemelham-se a simples órgãos, cada um exercendo as atribuições que lhe são conferidas pelo ordenamento jurídico nacional. Por tal motivo, a Constituição dispõe que compete à *União* manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais (art. 21, I).

Isso não significa que a União atua na cena externa em nome próprio. Ela é apenas uma representante do Estado Federal brasileiro, o qual, como vimos, é o único reconhecido pela ordem internacional. Da mesma forma, ao firmar um tratado internacional ou receber as credenciais de embaixadores estrangeiros, o Presidente da República age como Chefe de Estado, e não como chefe do Poder Executivo da União.

³ José Afonso da Silva afirma que a “união indissolúvel” mencionada no art. 1º, ainda que grafada com inicial minúscula, é a mesma União, pessoa jurídica de direito público interno, a que se refere o art. 18 (1999, pp. 471-472). Divergimos desta opinião, pois o art. 1º menciona os componentes da Federação, entre os quais, ao nosso ver, não se inclui a União, conforme já explicitado.

Uma comparação torna mais simples compreender esse mecanismo. A República Federal da Alemanha, por exemplo, também é uma federação. Assim como o Brasil, ela possui esferas de poder internas, os *Länder*. Apesar disso, quando comparece no cenário internacional, esse país se mostra como uma unidade. A delegação alemã representará a *Alemanha*, e não apenas o Governo Federal, a Baviera, a Turíngia ou a Renânia do Norte-Vestfália. A maneira pela qual essas ordens jurídicas parciais irão interagir na formação da vontade nacional dar-se-á *exclusivamente* no plano interno, no modo estabelecido pela Lei Fundamental.

A outra característica para a qual desejamos chamar a atenção é que tanto a União como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são *autônomos*. Ou seja, não há qualquer hierarquia entre essas unidades político-administrativas, mas sim uma repartição interna de competências. A autonomia de que são dotados tais entes, por sua vez, se contrapõe à *soberania* do Estado Federal brasileiro, a República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, I). Surge, portanto, mais uma diferença entre a União e a República Federativa do Brasil. Esta é soberana, enquanto aquela é meramente dotada de autonomia.

A soberania é um conceito bastante controverso entre os estudiosos da Ciência Política e da Teoria Geral do Estado. Surgiu com o aparecimento dos estados territoriais europeus, no início da Idade Moderna, sendo entendida como “um poder centralizado que exercia a sua autoridade de legislar e fazer cumprir as suas leis no âmbito de um certo território” (MORGENTHAU, 2003, p. 567). Visava a justificar a supremacia do Rei sobre as ordens emanadas de outros Senhores imperiais ou do Papa. Embora já tenha sido considerada elemento essencial do Estado, hoje se reconhece a existência de Estados soberanos e não soberanos (BONAVIDES, 2004, p. 122).

Como visto, a República Federativa do Brasil é um Estado soberano. Não se submete a qualquer outro poder, seja no plano interno ou internacional. De acordo com Celso Bastos, “soberania é o atributo que se confere ao poder do Estado em virtude de ser ele juridicamente ilimitado” (BASTOS; MARTINS, 1988, p. 219). Ou seja, o poder estatal soberano não encontra limitações de qualquer natureza, exceto aquelas que ele mesmo se impõe, como as garantias individuais inscritas na Constituição. No Estado Federal brasileiro, vale reafirmar, apenas a República Federativa do Brasil é dotada de soberania.

Por sua vez, a *autonomia* consiste na “capacidade das ordens jurídicas parciais gerirem negócios próprios dentro de uma esfera pré-traçada pela entidade soberana” (BULOS, 2003, p. 74). A autonomia, portanto, está contida na soberania, sendo dela decorrente e por ela delimitada. É a Constituição que assim dispõe (art. 18), ao prever que os entes internos (União, Estados, Distrito Federal e Município) serão autônomos, *nos termos nela fixados*. Logo, somente a entidade soberana pode conferir autonomia aos entes internos, estabelecendo os limites nos quais esse poder derivado será exercido.

Fixada a premissa de que a autonomia se insere na soberania, forçoso se faz concluir pela supremacia desta em relação àquela (BULOS, 2003, p. 567). Ou seja, os entes autônomos não podem se sobrepor à entidade soberana, a qual lhe confere sua esfera de poder. Transpondo essa afirmação para o Estado brasileiro, pode-se dizer que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ordens jurídicas parciais, submetem-se à supremacia do Estado Federal, da República Federativa do Brasil, ordem jurídica total.

III – Isenções heterônomas e tratados internacionais no Direito brasileiro

Voltemo-nos agora para o tratamento conferido às isenções em nossa ordem jurídica. De acordo com o Código Tributário Nacional, a isenção é uma das hipóteses de *exclusão* do crédito tributário (art. 175, I) e sempre decorre de *lei* (art. 176).

Para Roque Antonio Carrazza, isenção é “uma limitação legal no âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado” (2002, p. 755). Seguindo a mesma linha, Hugo de Brito Machado a conceitua como “a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação” (2002, pp. 198-199).

Em regra, o poder de isentar decorre da competência para tributar. Quando a isenção é instituída pelo próprio ente político detentor da competência para criar o tributo, diz-se que ela é *autônoma*. Ao revés, serão *heterônomas* as isenções concedidas por pessoa jurídica de direito público diversa do sujeito ativo.

A Constituição prevê duas hipóteses de concessão, pela União, por meio de lei complementar, de isenções heterônomas, ambas voltadas para o incentivo à exportação. Elas estão contidas nos arts. 155, §2º, XII, e, e 156, §3º, II, e dizem respeito ao ICMS e ao ISS, respectivamente. Excetuados estes casos, é vedado à União conceder isenções de tributos estaduais e municipais, conforme dispõe o art. 151, III, da CF.

A questão que se impõe, agora, é saber se esta restrição também se aplica às isenções de tributos estaduais e municipais concedidas por meio de tratado internacional.

De acordo com o art. 2º, 1, a, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969⁴, tratado é “um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”. De uma forma mais ampla, Saulo Bahia os conceitua como sendo “um acordo de vontades entre pessoas de direito internacional, regido pelo direito das gentes” (2000, p. 03). Entre outras classificações, podemos dividi-los em tratados-normativos, que veiculam normas gerais e abstratas, e tratados-contrato, por meio dos quais as partes assumem direitos e deveres recíprocos.

A relação entre o Direito interno e o internacional alimentou debates acalorados na doutrina brasileira e estrangeira, opondo as teorias monista e dualista. Para os *monistas*, há apenas uma ordem jurídica, sendo que alguns sustentam a prevalência do Direito interno enquanto outros advogam pela primazia do Direito internacional. Já os *dualistas* defendem a existência de duas ordens jurídicas distintas. Assim, as normas internacionais somente seriam aplicadas internamente após um processo de recepção. O Brasil segue esta última corrente, pois a Constituição prevê que os tratados devem passar pelo crivo do Congresso Nacional (art. 49, I)⁵, estando sujeitos ao controle de constitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal (art. 102, III, b).

⁴ Essa Convenção, embora citada amplamente pela doutrina e jurisprudência pátrias, ainda não foi apreciada pelo Congresso Nacional.

⁵ Embora esse dispositivo se refira apenas aos tratados que “acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”, na prática quase a totalidade dos acordos internacionais submete-se ao exame pelo Poder Legislativo, em face da total indeterminação do que seja “patrimônio nacional”.

Desde o julgamento do RE 80.004-SE (RTJ 83/809), o STF vem entendendo que os tratados internacionais estão situados no mesmo nível hierárquico das leis ordinárias. Assim, os conflitos entre normas internacionais e internas devem ser solucionados aplicando-se as regras gerais de hermenêutica (prevalência da lei posterior ou da mais específica). No campo do Direito Tributário, o art. 98º do CTN há de ser interpretado conforme a Constituição, abrangendo apenas os tratados-contrato, pois estes assemelham-se a atos jurídicos perfeitos, protegidos por nosso ordenamento (CF, art. 5º, XXXVI).

Para ingressarem na ordem jurídica interna, os tratados devem ser apreciados pelo Congresso Nacional, o qual, aprovando-o, editará Decreto Legislativo. Com isso, o Presidente da República estará autorizado a ratificar o tratado, promovendo, em seguida, sua publicação no Diário Oficial da União, mediante edição de Decreto. Cabe ressaltar que o tratado internacional não é substituído pelo Decreto Legislativo ou pelo Decreto presidencial. Estes são apenas os veículos por meio dos quais, respectivamente, o Congresso Nacional comunica sua anuência e o Presidente da República dá publicidade ao tratado. É o texto constitucional que impõe esta conclusão, pois os arts. 102, III, *b*, e 105, III, *a*, mencionam expressamente os tratados internacionais, e não o Decreto Legislativo ou o Decreto presidencial, como fonte do Direito, ao lado das leis federais (atente-se que a Constituição não os equipara apenas às leis *ordinárias*).

De acordo com os arts. 21, I, e 84, VIII, da Constituição, compete à União, por meio do Presidente da República, firmar tratados internacionais. Como vimos, a União é a face interna do Estado Federal, porém este não se resume àquela. Ao contrário, defendemos que a República Federativa do Brasil, o Estado brasileiro, ente soberano, é mais abrangente que a União, pessoa jurídica de direito público interno dotada de autonomia. No plano externo, vale repetir, o Brasil se apresenta como uma unidade, haja vista que a forma federativa de Estado se exaure dentro dos limites do país. A ordem internacional não conhece a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, mas apenas a República Federativa do Brasil, única dotada de personalidade jurídica de Direito Internacional.

Já que os tratados somente podem ser firmados por pessoas jurídicas de direito internacional, conclui-se facilmente que somente a República Federativa do Brasil pode figurar como parte nesses acordos. O art. 21, I, da Constituição deve ser interpretado como uma autorização para que a União, pessoa jurídica de direito público interno, *represente* o Estado brasileiro no cenário internacional. Não é ela quem mantém relações com Estados estrangeiros ou participa de organismos internacionais, mas sim a República Federativa do Brasil.

Logo, a vedação constante do art. 151, III, da Constituição não pode atingir as isenções decorrentes de tratados internacionais, pois não é a União quem as concede, mas sim a República Federativa do Brasil. Apenas a ordem jurídica parcial é tolhida por esse dispositivo. O Estado brasileiro, ao firmar um tratado internacional, pode conceder isenções de tributos estaduais e municipais, as quais, a rigor, sequer deveriam ser chamadas de heterônomas, pois a República Federativa do Brasil, ordem jurídica total, reúne em si as competências repartidas entre os entes internos. Vale citar as palavras de José Afonso da Silva sobre o tema (1999, p. 493, grifos acrescidos):

⁶ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

[...] o território estatal brasileiro, o território como âmbito de validade da ordem jurídica do Estado federal, é mais amplo do que o território da União. Quer dizer, a ordem jurídica do Estado federal – da República Federativa do Brasil – é mais do que a ordem jurídica da União, porquanto abrange também as ordens jurídicas particulares das unidades regionais e locais autônomas.

A confusão é compreensível, pois a única situação em que a República Federativa do Brasil se exprime de forma isolada, completamente dissociada da União, é na esfera internacional, em especial por meio de tratados firmados com outros países. Internamente, suas competências são exercidas pela União *em nome próprio*. No campo externo, a União apenas *representa* o Estado brasileiro, porém *representar* não é *ser*, daí porque não se pode estender à República Federativa do Brasil uma limitação imposta tão-somente à União.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal, embora apenas tangencialmente, já se posicionou neste sentido. No julgamento da ADIN nº 1.600 (RTJ 186/855), em que se discutia a constitucionalidade da cobrança de ICMS sobre o transporte aéreo, o Min. Nelson Jobim afirmou em seu voto: “O âmbito de aplicação do art. 151 da CF, *em todos os seus incisos*, é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União Federal quando esta se apresenta como a República Federativa do Brasil na ordem externa” (RTJ 186/908, grifos acrescidos). Em voto-vista, o Min. Celso de Mello arrematou a questão, com habitual maestria (RTJ 186/939, grifos originais):

*A vedação constitucional em causa [art. 151, III, da CF] **incide** sobre a União Federal, **enquanto** pessoa jurídica de direito público **interno**, responsável, nessa **específica** condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, **inconfundível** com a posição institucional de **soberania** do Estado Federal brasileiro, que ostenta a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional, **essencialmente diversa**, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, **daquela** que se consubstancia nas leis e atos de caráter **meramente federal**.*

[...]

***Na realidade**, 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**.*

A matéria será mais amplamente discutida pelo STF no RE 229.096. Iniciando o julgamento, o Min. Ilmar Galvão, seguindo a mesma linha exposta acima, votou pela constitucionalidade da concessão de isenções heterônomas por meio de tratados internacionais (cf. Informativo de Jurisprudência do STF nº 137). Atualmente, o julgamento se encontra suspenso por pedido de vista do Min. Sepúlveda Pertence e o processo ainda não tem data para retornar à pauta.

Portanto, o art. 151, III, da Constituição não se aplica à República Federativa do Brasil, mas apenas à União. A existência de vedação expressa tem uma razão de ser. No

regime constitucional anterior, o art. 19, §2º, da Carta Magna permitia à União conceder isenções heterônomas. A fim de evitar abusos, o Constituinte de 1988 achou por bem incluir o inciso III do art. 151, porém, repetimos, este dispositivo não se aplica às isenções decorrentes de tratados internacionais.

Entender o contrário seria conceber que entes meramente autônomos (Estados, Distrito Federal e Municípios) pudessem tolher a atuação de um ente soberano, o Estado Federal brasileiro. Embora o princípio federalista seja um dos pilares de nosso sistema constitucional, ocupando posição de cláusula pétrea, ele não pode se sobrepor à soberania, que é o primeiro *fundamento* da República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, I). A soberania é a própria razão de ser do Estado brasileiro, enquanto que a federação é apenas a maneira pela qual ele se organiza. Logo, é inegável a posição de superioridade daquela em relação a esta.

Alguns autores (SILVA, S., 2005, p. 120) sustentam a impossibilidade da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional argumentando que este desiderato não pode ser alcançado por leis nacionais, as quais também são uma expressão do Estado Federal brasileiro como um todo. Deve-se atentar, contudo, para o fato de que as leis nacionais são editadas pela União, no uso de competência própria. Já a capacidade para firmar tratados, a detém a República Federativa do Brasil, que a exerce por meio de *órgãos* da União. Não se está querendo dizer que os tratados são hierarquicamente superiores às leis nacionais, mas sim que o Estado Federal brasileiro é superior às ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Embora a República Federativa do Brasil e a União se expressem por meio dos mesmos órgãos, tal situação é insuficiente para descaracterizar o papel desta última como simples mandatária da primeira. Afinal, seria inteiramente descabido e muito dispendioso criar dois quadros administrativos distintos, um atuando no plano interno e outro no cenário internacional.

Também não deve ser acolhida a alegação de que os tratados, por se equipararem às leis ordinárias, são instrumentos inadequados para tratar de tributos estaduais e municipais, considerando que a União deles somente pode dispor por meio de lei complementar. Trata-se do mesmo equívoco apontado anteriormente. Confunde-se a União com a República Federativa do Brasil. Se aquela está adstrita à lei complementar, esta não encontra tal limitação.

Ademais, mesmo que a República Federativa do Brasil somente pudesse instituir isenções heterônomas por meio de norma equivalente a lei complementar, nada impediria que os tratados alcançassem este patamar, desde que se submetessem, quando de sua apreciação pelo Congresso Nacional, ao quorum qualificado. Mecanismo semelhante já é previsto, para os tratados que versam sobre direitos humanos, pelo art. 5º, §3º⁷, da Constituição

A ausência de norma constitucional específica para a equiparação às leis complementares é irrelevante, pois, como vimos, a Constituição põe os tratados no mesmo nível das leis federais, sejam elas ordinárias ou complementares, considerando a

⁷ §3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

ausência de hierarquia entre tais espécies normativas. A única razão para que os tratados sejam equiparados às leis ordinárias é o fato de eles, como estas, serem aprovados pelo Poder Legislativo por maioria relativa. Modificando-se tal processo, o que pode se dar mediante simples alteração nos regimentos da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, desaparece o empecilho para que se igualem os tratados às leis complementares.

IV – Conclusões

No presente trabalho, buscamos analisar, à luz das normas constitucionais, a possibilidade da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional.

De início, examinamos as características do Estado Federal brasileiro. Vimos que a República Federativa do Brasil é soberana (CF, art. 1º, I), e, como tal, não se submete a qualquer outro poder, seja na ordem interna ou externa. Analisando o art. 18 da Constituição, concluímos que sua organização político-administrativa compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os quais são dotados de autonomia, não havendo hierarquia entre eles.

A partir destas constatações, demonstramos que a República Federativa do Brasil não se confunde com a União, uma vez que esta é uma ordem jurídica parcial e autônoma, enquanto que aquela se constitui numa ordem jurídica total e soberana, sustentando que a autonomia está contida na soberania, sendo dela decorrente e por ela delimitada. Por fim, como consectário lógico, estabelecemos que os entes autônomos não podem se sobrepor à entidade soberana.

Transpondo-se estas conclusões para o estudo do tema enfocado, impõe-se reconhecer que o art. 151, III, da Constituição, ao vedar à União a concessão de isenções heterônomas, não tem o condão de impedir que a República Federativa do Brasil o faça por meio de tratado internacional. Este é o veículo adequado não por ser superior às leis internas, mas em virtude de se constituir a única forma de expressão exclusiva do Estado brasileiro enquanto ordem jurídica total.

Em face disso, ante a inexistência de vedação constitucional, defendemos a possibilidade de a República Federativa do Brasil, representada no plano externo pelos órgãos da União, estabelecer isenções de quaisquer tributos, sejam eles federais, estaduais ou municipais, por meio de tratado internacional.

V – Referências bibliográficas

BAHIA, Saulo José Casali. A Federação Brasileira. *Revista Jurídica dos Formandos em Direito da UFBA*, vol. IV, 1998, pp. 183-210.

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados Internacionais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª ed., 13ª tir., São Paulo: Malheiros, 2004.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

MORGENTHAU, Hans J. **A política entre as nações: a luta pelo poder e pela paz**. Brasília: UnB, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Sérgio André R. G. da. Possibilidade Jurídica da Concessão de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Intermédio de Tratado Internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 113, fev. 2005, pp. 116/125.