Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas(1)

Gabriel Pithan Daudt

Procurador do Estado do Rio Grande do Sul

Sumário: 1 Introdução. 1. Tratados Internacionais. 1.1. Conceito de Tratado Internacional. 1.2. Classificação dos Tratados. 1.3. Força Obrigatória dos Tratados (Pacta Sunt Servanda). 1.4. Relações entre os Tratados e o Direito Interno. 1.4.1. Teoria Dualista. 1.4.2. Teoria Monista. 1.4.3. Conflito entre Tratados e o Direito Interno. 1.4.4. Soberania Nacional. 1.5. Normas para a Celebração de Tratados no âmbito do Direito Interno Brasileiro. 1.5.1. Procedimento para a incorporação dos Tratados ao Direito Interno. 1.5.2. Hierarquia das normas internacionais no plano do direito interno. 1.5.3. O Art. 98 do Código Tributário Nacional. 1.6. Extinção dos Tratados. 1.6.1. Extinção no Plano do Direito Internacional. 1.6.2. Afastamento do Conteúdo do Tratado em Virtude de Lei Nova. 2. Isenções Tributárias. 2.1. Conceito. 2.2. Imunidade, Remissão, Anistia e Alíquota Zero. 2.3. Princípios aplicáveis às isenções. 2.4. Isenções Heterônomas. 2.5. Isenções no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 3. Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas. 3.1. Natureza jurídica das isenções heterônomas concedidas por tratados. 3.2. As Isenções Heterônomas e as Relações entre o Direito Constitucional e o Direito Internacional. 3.3. Imunidade e Tratados Internacionais. 3.4. GATT, OMC e Mercosul. 4 Conclusão. 5 Referências Bibliográficas.

1 Introdução

Os movimentos em direção à criação de mercados comuns, zonas de livre comércio ou mesmo de simples tratados comerciais cresceram em grande velocidade na segunda metade do século XX. A formação de blocos econômicos tem se mostrado uma tendência inevitável na política internacional. A economia, com um todo, tem gerado expectativas em torno de projetos já consolidados, como a União Européia, ou de blocos incipientes, como é a experiência do Mercosul e o projeto da ALCA (Área de Livre Comércio das Américas).

Neste contexto de formação de blocos econômicos, aliada à crescente transnacionalização do capital, o direito internacional cada vez mais faz parte do cotidiano da sociedade. Deixou ele de ser visto apenas sob o prisma das questões de defesa nacional, beligerância e direitos humanos e passou a ser um tema do dia-a-dia(2) para uma parcela considerável de pessoas e empresas.

Um dos pontos relevantes nesta nova direção do direito internacional são as disposições acerca do direito tributário editadas com o fim de assegurar a livre concorrência dentro do bloco econômico. Tome-se como exemplo o caso do Mercosul, o qual dá especial atenção, no Tratado de Assunção, ao tratamento tributário igualitário entre os produtos oriundos do bloco comercial. Ou seja, um dos pontos essenciais para a viabilização das zonas de livre comércio e de mercados comuns é a harmonização dos tributos incidentes sobre os produtos provenientes do bloco para que haja uma efetiva livre concorrência. Em outras palavras, a concorrência deve se dar pela produtividade das empresas ou características locais e não depender de questões de tributação.

O Brasil, por se tratar de uma federação composta por quatro entes autônomos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), possui algumas peculiaridades em seu sistema tributário. Diferentemente de outros países, todos os entes da federação brasileira possuem

competências tributárias autônomas. Além disso, é expressamente vedado à União Federal "instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (art. 151, III, da Constituição Federal), ou seja, de criar as chamadas isenções heterônomas.

Tal vedação à instituição de isenções heterônomas faz com que se crie uma situação de conflito no momento em que o Presidente da República celebra um acordo que faça a previsão de isenção de tributo fora da esfera de competência da União Federal. Se, por um lado, o Estado nacional se obriga a cumprir os tratados firmados; por outro, pode se deparar com uma situação de afronta ao art. 151, III, da Constituição Federal.

O presente estudo tem por objetivo a análise desta situação de suposto conflito entre o tratado e a Constituição, examinando os regimes jurídicos dos tratados e das isenções para, ao final, buscar responder se os tratados internacionais podem ou não estabelecer isenções de tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Muito embora seja um tema de extrema relevância na atualidade, optou-se, no presente estudo, em não se abordar diretamente as relações entre o direito comunitário e a tributação, o que mereceria um estudo próprio. Escolheu-se, assim, analisar a relação entre as isenções e os tratados de um ponto de vista genérico, desvinculando-a de um bloco econômico específico. Tal fato, porém, não exclui a possibilidade de algumas das conclusões do presente estudo serem compatíveis, também, com o regime do direito comunitário.

O estudo foi dividido em três capítulos. No primeiro, há a análise do regime jurídico dos tratados, envolvendo questões como conceito, força obrigatória e a relação entre o direito internacional e o direito interno. No segundo capítulo, são analisadas as questões relativas às isenções, buscando-se um conceito de tal figura jurídica e delineando-se seu regime jurídico. Neste capítulo é também apresentada a figura da isenção heterônoma. Finalmente, no terceiro capítulo propõe-se a junção dos conceitos desenvolvidos nos capítulos anteriores a fim de se responder sobre a possibilidade de os tratados criarem isenções heterônomas.

1. Tratados Internacionais

1.1 Conceito de Tratado Internacional

O conceito de Tratado Internacional é extremamente singelo se comparado à variedade de questões que dele decorrem. Na definição exposta por José Francisco Rezek, "Tratado é o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos" (1984:21). Em tal conceito, estão expressos os elementos básicos dos tratados.

Em primeiro lugar, se observa a necessidade de um acordo formal, ou seja, os tratados necessitam de um documento escrito. Tal aspecto formal faz com que o tratado seja diferenciado dos costumes. Em segundo lugar, está a necessidade de os tratados serem firmados entre sujeitos de direito internacional público, ou seja, entre Estados ou entre Estados e organismos internacionais. Por fim, o acordo deve produzir resultados jurídicos. A assinatura e ratificação de um tratado implicam, portanto, assunção de direitos e obrigações pelas partes envolvidas.

Não se pode deixar de ressaltar, também, que, para um tratado ser válido, depende ele da expressão legítima da vontade do sujeito envolvido. No caso dos Estados nacionais, tal expressão da vontade se dá pela estrita observância das normas internas a respeito das convenções internacionais,(3) dentre as quais se pode incluir a competência das autoridades e a existência de ratificação com observância às normas internas.

Os tratados possuem, sob diversos aspectos, características próximas a um contrato de direito privado. Aliás, vários são os pactos de cunho contratual entre Estados. Sob esta circunstância, a teoria dos vícios do consentimento do direito privado pode ser utilizada pela prática internacional (DUPUY, 1998:251).

A questão do desrespeito ao direito interno, no tocante às normas para a celebração ou ratificação de um tratado, é prevista pela Convenção de Viena(4), em seu artigo 46. O referido artigo prevê a possibilidade de se alegar vício de consentimento apenas quando se tenha infringido uma regra de importância fundamental e que tal violação seja manifesta.

Os tratados são, por excelência, fonte de direito internacional. Há, porém, entre os doutrinadores de direito internacional público, aqueles que consideram fonte do direito apenas a norma em sentido material. Segundo Jorge Miranda, somente quando os efeitos jurídicos dos tratados "consistirem na criação ou na modificação de normas, estaremos diante de tratados como fonte de Direito" (MIRANDA, 1995, p.76). Assim, uma gama muito expressiva de convenções não poderia ser considerada fonte de direito, por não produzir ou alterar normas internacionais ou de direito interno.

Posição contrária é defendida por Celso D. de Albuquerque Mello, o qual, apesar de reconhecer a importância da identificação das fontes materiais, afirma que "ao D. Positivo só interessam as fontes formais, enquanto as materiais não pertencem a ele. As fontes materiais são utilizadas para estudarmos a origem das fontes formais e nos auxiliam na sua interpretação." (MELLO, 2001).

Muito embora o reconhecimento das fontes materiais seja relevante para a aplicação da norma, a posição do Prof. Celso Mello parece mais adequada. O Direito é um instrumento e, como tal, quaisquer objetivos revestidos de forma jurídica passam a ser relevantes para o Direito. Essa é a posição de Hans Kelsen:

> (...) el derecho, en general, y el derecho convencional en particular, es un medio para un fin, no un fin en sí mismo. La función esencial de cualquier tratado es la de crear derecho, es decir, crear una norma jurídica, ya sea una norma general o individual. Cundo los Estados buscan por medio de un tratado cualquier propósito, politico o econômico, éste se realiza en una forma jurídica; y cualquier tratado llamado normativo tiene un propósito político o económico. De ahí que una clasificación lógica de los tratados, es decir, una clasificación desde el punto de vista del derecho internacional, debe distinguir entre los diferentes tratados creadores de derecho, y no debe diferenciar entre tratados creadores de derecho y tratados para otros propósitos (KELSEN, 1965, p. 275)

1.2 Classificação dos Tratados

Basicamente, existem duas formas de classificação dos tratados: sob o aspecto formal e sob o aspecto material.

Sob o aspecto formal os tratados são classificados em tratados bilaterais e multilaterais, levando em consideração o número de seus contratantes. Normalmente, para os tratados multilaterais, utiliza-se a cláusula de adesão. No entanto, para José Francisco Rezek (1996:26), quando os tratados são celebrados entre o Estado e uma organização internacional ou entre organizações internacionais, continuam a possuir a característica de convenção bilateral, pois, nesse caso, a organização assume personalidade própria, distinta dos Estados que a compõem.

Sob o ponto de vista material, a doutrina tem classificado as convenções em tratados-lei e tratados-contrato. Segundo Celso de Albuquerque Mello, esta distinção remonta a Bergbohm, que observou possuírem determinados contratos normas jurídicas que os

Estados aceitavam como normas de conduta; o que distinguia os tratados assim caracterizados dos outros era 'a finalidade de criar normas jurídicas'. Triepel retoma esta orientação e assinala que determinados tratados (tratados-leis) são formados por vontade de conteúdo idêntico, enquanto, nos outros, (tratados-contrato) as vontades teriam conteúdo diferente (MELLO, 2001, p. 207).

É justamente na diferenciação entre tratados-lei e tratados-contrato que reside a discussão abordada no item anterior acerca de os tratados serem considerados como fonte do direito internacional.

A diferenciação proposta por Triepel, exposta no parágrafo anterior, merece crítica. O que caracteriza uma norma é o fato de prever um tratamento impositivo para todos a que se destina e não um conteúdo idêntico de vontade. Afirmar que o conteúdo idêntico de vontade é o que caracteriza a criação de um tratado-lei significa ignorar o processo social na formação do direito, inclusive do próprio direito internacional público. A criação de uma norma geralmente é resultado de um processo social e político no qual o conteúdo de vontades chega a ser totalmente oposto.

Deve-se ter presente, contudo, que a diferenciação entre os tratados-lei e tratados-contrato é relevante no tocante à sua interpretação, muito embora não seja raro convenções conterem, no mesmo instrumento, dispositivos contratuais e normativos. Além disso, como refere Celso de Albuquerque Mello, em caso de guerra, os tratados-contrato são ab-rogados, enquanto os tratados-leis são suspensos (MELLO, 2001, p. 208).

Existem, também, outros critérios de classificação dos tratados, como qualidade das partes (Estados ou organizações), tratados constitutivos de organizações internacionais (têm regime de revisão próprio) e tratados meramente normativos, tipos de procedimento (tratados formais e acordos em forma simplificada), tratados abertos (com cláusula de adesão) e tratados fechados (não tem cláusula de adesão). Há também o denominado tratado-constituição, o qual se caracteriza

> por não se limitar à criação de normas gerais de validade de direito internacional, mas também institucionalizaria um processo internacional com órgãos e poderes próprios e, acima de tudo, com uma vontade própria, diferente daquela dos Estado que contribuem para sua formação" (VICUÑA, Orrego apud MELLO, 2001, p. 208).

Tal espécie de tratado possui especial relevância para o direito comunitário, onde são criadas estruturas administrativas e judiciais supranacionais.

1.3 Força Obrigatória dos Tratados (Pacta Sunt Servanda)

Após a conclusão dos tratados, devem os Estados observar a regra pacta sunt servanda, utilizada pelo direito internacional consuetudinário. Segundo Hans Kelsen, a idéia de que os tratados possuem força obrigatória não significa outra coisa senão que o tratado cria uma norma estabelecendo direitos e obrigações às partes contratantes (KELSEN, 1965, p. 273).

Sobre o tema, é importante destacar dois pontos básicos. O primeiro diz respeito ao fato de que a ordem jurídica interna não pode ser invocada para o descumprimento da norma criada pelo tratado internacional, tema que será abordado com mais profundidade no item seguinte. Já o segundo ponto refere-se ao fato de que a celebração de um tratado não obriga, exclusivamente, o poder executivo ao seu cumprimento, mas sim todas as instâncias de poder do Estado.
José Francisco Rezek afirma que a força obrigatória significa "a responsabilidade do Estado pela ação de seus órgãos de qualquer natureza ou nível hierárquico: não está excluída a possibilidade de imputar-se ao Estado o ilícito resultante do exercício de competências legislativas ou judiciárias" (REZEK, 1998, p. 271). Tal fato é de extrema relevância para o

estudo presente, pois, caso um Estado da Federação resolva não aplicar dispositivos de tratados internacionais, estará toda a nação praticando um ato ilícito internacional e se sujeitando a sanções.

Situação semelhante ocorre quando um tratado é descumprido pelo Poder Judiciário. Novamente, estará o Estado nacional, como um todo, praticando um ilícito internacional, independentemente da vontade do Poder Executivo.

A partir do momento em que um Estado firma um pacto internacional, assume ele tal compromisso por todas as instâncias e expressões do poder estatal interno. Tais esferas de competência de poder são representadas, no plano internacional, pelo chefe de estado, autoridade responsável pelas relações internacionais dos países, independentemente da aceitação e aplicação do tratado no âmbito interno.

1.4 Relações entre os Tratados e o Direito Interno

Para se abordar a questão das relações entre os tratados internacionais e o direito interno há a necessidade de, inicialmente, serem compreendidas as diferenças entre o direito internacional e o direito nacional.

Um dos pontos básicos desta distinção reside no fato de que, no direito nacional, há uma forma centralizada de produção jurídica e um sistema organizado de coercibilidade. Já, no plano internacional, tanto a produção jurídica é descentralizada, assim como a forma de coercibilidade é bastante variada, podendo ir desde a simples pressão política, passando eventualmente por tribunais internacionais, com a imposição de sanções, até a beligerância.

No estudo das relações entre o direito internacional e o direito nacional, surgem, invariavelmente, duas teorias: a teoria dualista(5) e a teoria monista.

1.4.1 Teoria Dualista

De acordo com as concepções dualistas, o direito internacional e o direito nacional são esferas jurídicas totalmente distintas e isoladas, não havendo nenhuma comunicação direta entre ambos. Assim, uma norma de direito internacional somente passa a ter validade no âmbito interno a partir do momento em que for editada uma nova norma, contemplando o conteúdo da norma de direito internacional. Deve haver, portanto, uma "nacionalização" do conteúdo do tratado. Também, de acordo com a teoria dualista, o conteúdo da norma de direito internacional pode ser transformado no momento em que passa a integrar o direito nacional.

A crítica de Hans Kelsen às teorias dualistas é feroz. Segundo o referido autor, o dualismo não se sustenta por razões lógicas. Não há como o direito nacional e internacional serem totalmente independentes entre si, se as normas de ambos os sistemas são consideradas válidas para o mesmo espaço e tempo. Assim, não há como se justificar a incidência, no mesmo espaço e tempo, de duas normas sem que exista nenhuma relação entre elas.

Além disso, KELSEN deixa evidente a idéia de que não se pode fazer a diferenciação entre assuntos internos e assuntos externos como propósito de diferenciar o objeto do direito internacional e do direito nacional. Todos os assuntos considerados internos podem vir a ser tema de uma convenção internacional e, com isso, se transformar em um assunto externo. É o caso, por exemplo, dos direitos trabalhistas, os quais são, com freqüência, abordados em convenções da Organização Internacional do Trabalho.(6)

1.4.2 Teoria Monista

As teorias monistas

> afirmam a unidade sistemática das normas de Direito internacional e das normas de Direito interno. Estes ordenamentos são comunicáveis e inter-relacionáveis, um não pode ignorar o outro e tem de haver meios de relevância recíproca das respectivas fontes. A natureza profunda das normas é idêntica ou semelhante e, aliás, nada impede que normas desta ou daquela origem venham a reger as mesmas situações da vida, as mesmas relações, as mesmas matérias, o que obriga a estabelecer formas de articulação (MIRANDA, 1995, p. 168).

Entre as teorias monistas, pode-se constatar a divisão entre o monismo com primado do direito interno e o monismo com o primado do direito internacional.

O monismo com o primado do direito interno considera o Estado como ente dotado de soberania absoluta, não podendo estar sujeito a nenhum sistema jurídico que não tenha emanado de sua própria vontade. Assim, o próprio fundamento do DI é a autolimitação do Estado, na formulação definitiva desta teoria feita por Jellinek (MELLO, 2001, p.111). Há, por conseqüência, a redução do direito internacional a um direito estatal externo. Esta teoria termina por negar a existência do próprio direito internacional como direito autônomo e independente.

A experiência prática no âmbito do direito internacional também aponta para o equívoco da teoria monista com primazia do direito nacional. Utilizando o exemplo de Celso D. de Albuquerque Mello, a se considerar que a validade dos tratados repousa nas normas constitucionais,

> toda modificação na ordem constitucional por um processo revolucionário deveria acarretar a caducidade dos tratados, concluídos na vigência do regime anterior. Entretanto, isto não ocorre, porque em nome da continuidade e permanência do Estado ele é ainda obrigado a cumprir os tratados concluídos no regime jurídico anterior (MELLO, 2001, p.111).

Hans Kelsen (1965), elaborando análise semelhante, utiliza como exemplo as revoluções russa e francesa e afirma:

> Si no consideramos el Estado y su derecho desde el punto de vista del orden jurídico internacional, la identidad del Estado ruso y del Estado francés y la continuidad del derecho ruso y del derecho francés se harian incompreensibles.

A idéia do monismo como primazia do direito internacional foi desenvolvida pela Escola de Viena. Kelsen, ao elaborar a teoria pura do direito, criou a pirâmide de normas. No topo de tal pirâmide está a norma fundamental ou norma base. Em seus estudos no âmbito do direito internacional público, Kelsen afirma que somente poderiam ser independentes os sistemas nacional e internacional se a norma base do direito internacional fosse distinta da norma base do direito nacional. No entanto, para Kelsen, o poder do Estado nacional, do qual decorre o direito interno, está legitimado pelo direito internacional, o qual é a fonte do direito nacional. Sem o direito internacional, o direito nacional perde sua legitimidade.

Quanto ao direito internacional, sua norma básica reside no direito internacional consuetudinário, legitimado pela norma da pacta sunt servanda. Em outras palavras, a norma fundamental é, em última análise, uma norma de direito internacional consuetudinário.

O fato de se considerar a norma base uma norma de direito internacional pressupõe, logicamente, o primado da norma internacional sobre o direito pátrio. Esta primazia sobre o direito pátrio é consagrada pela jurisprudência internacional e encontra receptividade em inúmeros casos da jurisprudência comparada.

Não se pode deixar de mencionar, contudo, a crítica de Jean-Marie Dupuy ao monismo com prevalência do direito interno. Segundo o autor, a referida corrente despreza o fato de que o Estado e sua ordem jurídica existem sem intervenção do direito internacional. Desse modo, o direito internacional e o direito interno se afirmam sobre relações de interdependência e complementaridade, cujo campo será delineado pela Constituição Federal (DUPUY, 1998, p. 373).

Independente de suas subdivisões, as teorias monistas carregam em si uma idéia mais aproximada de unidade entre os sistemas jurídicos nacionais e internacionais, retratando com maior precisão a experiência do direito internacional.

1.4.3 Conflito entre Tratados e o Direito Interno

A questão do conflito entre os tratados e o direito interno está intimamente ligada ao tema discutido no sub-item anterior, ou seja, qual o sistema que prevalecerá em caso de conflito de normas.

Quando se trata de conflito entre o tratado e a legislação infraconstitucional, a solução historicamente adotada pelo direito brasileiro era de que os tratados eram superiores ao ordenamento jurídico nacional. A partir de 1978, no entanto, com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento, passando a considerar as normas externas e internas em situação paritária.

Assim, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, prevalece o texto mais recente. Tal solução é criticada por muitos adeptos do monismo com primado do direito internacional, segundo os quais a norma internacional é superior à norma interna e deve ser por ela respeitada.

Em se tratando de situações de conflitos entre as normas internacionais e normas constitucionais, a posição dominante da doutrina é no sentido de que a Constituição é superior às normas de direito internacional. Ao tratar do tema, Jorge Miranda procura evitar o debate sobre qual a ordem jurídica seria superior, buscando uma repartição material de competências, onde as competências econômicas latu sensu ficariam ao encargo do direito internacional (MIRANDA, 1995, p.195).

A solução proposta por Jorge Miranda esbarra, contudo, no fato referido por Hans Kelsen de que não há matéria que seja de caráter exclusivamente interno e não possa vir a ser tratada no âmbito do direito internacional. As questões econômicas, efetivamente, são mais debatidas no âmbito do direito internacional. Contudo, não se pode olvidar a infinidade de tratados que tratam da questão da nacionalidade, do uso da força militar, dos direitos humanos, ou seja, temas que são considerados materialmente constitucionais. Não há, a rigor, campo específico para a atuação do direito internacional. Tudo o que pode ser regulado por ato interno pode, também, ser tratado por norma externa.

José Francisco Rezek (1998, p. 103)afirma que "é corrente que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado, ainda que isto signifique a prática de um ilícito". Celso Ribeiro Bastos compartilha de tal opinião, defendendo a não-aplicação do tratado, com sujeição às sanções internacionais (BASTOS, C.R. apud GARCIA JÚNIOR, 1997, p. 205).

Os autores acima citados admitem que, ao mesmo tempo em que é legítima a negativa do Estado em aplicar o direito internacional que contrarie um texto constitucional, tal negativa implica um ato ilícito no plano externo. Parece haver, aqui, uma contradição. Se o direito nacional e o direito internacional integram um sistema único, um ato do Estado não pode ser, ao mesmo tempo, lícito e ilícito. Ao se admitir a ilicitude da negativa de cumprimento do

tratado com base na constituição está, também, sendo aceita a idéia de que o direito internacional é hierarquicamente superior ao direito interno.

Desse modo, o descumprimento de um tratado é uma escolha do Estado que pode ser politicamente defensável, mas será ilícita sob o ponto de vista do direito internacional. Valem, aqui, as palavras de Hans Kelsen (1965, p. 362) no sentido de que o ato ilícito não está em contradição com o direito e não é uma negação deste. É, apenas, uma condição por ele determinada. Assim, a contradição entre as normas internas e externas não afeta a unidade do sistema jurídico que compreende a ambos. Há, porém, uma opção em descumprir a ordem vigente o que dará fundamento à aplicação de sanções internacionais.

1.4.4 Soberania Nacional

Para Hans Kelsen, o direito internacional determina a esfera e razão de validade do direito nacional, sendo que a soberania do Estado possui um sentido relativo, devendo se submeter às normas internacionais. A questão da soberania, aliás, é um tema freqüente no âmbito do direito internacional e bastante utilizado para a defesa da supremacia do direito interno.

É importante destacar, contudo, que a soberania de um país não depende diretamente da primazia do direito nacional ou do direito internacional. A produção do direito internacional sempre resulta da vontade dos países envolvidos. Mesmo no sistema da União Européia, onde já há a produção de normas pelo ente comunitário, há a aceitação expressa do país-membro ao sistema. A soberania é a liberdade de um país expressar sua vontade, interna e externamente, inclusive através do direito internacional. O direito internacional, portanto, não é uma ameaça à soberania, mas a expressão da vontade jurídica do país no plano internacional, sendo um instrumento neutro por concepção.

Não se pode negar, por outro lado, que o crescente processo de internacionalização da economia e criação de blocos regionais tem determinado uma reformulação no conceito clássico de soberania nacional (BASTOS JUNIOR, 1999, p. 219). Tratando do tema do direito comunitário e da supranacionalidade, Márcio Monteiro Reis afirma que

> a satisfação do interesse pessoal das partes depende da realização do escopo que compartilham. Assim, da mesma forma que não se pode dizer que os sócios de uma empresa perdem sua liberdade ao constituí-la, também não se pode dizer que os Estados-membros perdem sua soberania por participarem de uma ordem supranacional (REIS, 2001).

Não se pode olvidar que muitos dos problemas que ofendem a soberania nacional são, também, combatidos pelo direito internacional, como o crime organizado, o tráfico de entorpecentes, a coação praticadas por Estados, entre outros. O alcance da soberania de uma nação está muito mais ligada ao jogo de forças da política internacional do que, propriamente, as relações entre o direito interno e o direito internacional público. Em verdade, como sustenta Kelsen, a igualdade entre os Estados somente pode ser sustentada com a primazia do direito internacional.(7)

A questão da soberania, portanto, não serve como base para afastar a norma internacional, pois tal norma foi criada com a concordância do Estado nacional. Deve se admitir que, se o país não possui força política para tomar decisões soberanas ao firmar e ratificar tratados internacionais, é inútil a discussão acerca da soberania. As vontades externas prevalecerão de qualquer modo.

1.5 Normas para a Celebração de Tratados no âmbito do Direito Interno Brasileiro

1.5.1 Procedimento para a incorporação dos Tratados ao Direito Interno

Com relação ao procedimento para a incorporação dos tratados ao Direito Interno, são dois os dispositivos constitucionais: um referente à competência para celebração e outro relativo à ratificação.

De acordo com o Art. 84, VIII, da Constituição de 1988, compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções a atos internacionais, estando sujeitos a referendo do Congresso Nacional. O Art. 49, I, da Constituição, por sua vez, afirma que é competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais, sendo que, destes últimos, aqueles que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao país.

Existem três fases para que os tratados passem a surtir efeitos no plano interno. A primeira se refere à negociação no plano internacional, a qual vai culminar com a assinatura do tratado, ato que compete privativamente ao Presidente da República. A segunda fase é a aprovação dos tratados no plano interno, que culminará na ratificação do tratado, o que produzirá efeitos no plano internacional, e na promulgação e publicação, o que produzirá efeitos no direito interno. Por fim, a terceira fase é a vigência, tanto externa quanto interna do conteúdo dos tratados.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que os tratados, enquanto não submetidos aos passos acima referidos, não podem gerar efeitos no direito interno.(8)

As normas da Constituição, especialmente a parte final do inciso VIII do art. 49 parecem não deixar dúvidas quanto à necessidade de aprovação dos tratados pelo Congresso Nacional. Não se pode deixar de mencionar, contudo, a existência de defensores da idéia de que a ratificação é desnecessária em alguns casos. Inclinam-se nesse sentido Celso de Albuquerque Mello, Guido Fernando Silva Soares, José Francisco Rezek, José Sette Câmara, Antonio Augusto Cançado Trindade e Vicente Mota Rangel.

1.5.2 Hierarquia das normas internacionais no plano do direito interno.

Muito embora a Constituição Federal defina a competência sobre a celebração e ratificação dos tratados, não deu ela nenhuma diretriz no tocante à força hierárquica dos tratados. Tal circunstância foi referida por Sérgio Mourão Corrêa Lima, segundo o qual "apesar de acolher expressamente os tratados internacionais, a Constituição Federal de 1988 foi omissa em definir sua estatura hierárquica. Dessa forma, os práticos do Direito sentem certa dificuldade diante dos tratados internacionais".

Adotou-se, assim, o posicionamento de que as normas provenientes dos tratados internacionais possuem a mesma força que as leis ordinárias e, por conseqüência, as revogam e por ela podem ser revogadas. Por conseqüência, devem os tratados internacionais sujeitar-se aos dispositivos da Constituição Federal. Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal.(9)

A jurisprudência pátria, portanto, rejeita a idéia de superioridade das normas internacionais sobre o direito interno, afirmando que o princípio do pacta sunt servanda pode sofrer oposição da Constituição. A posição do Supremo Tribunal Federal mereceu forte crítica de Celso D. de Albuquerque Mello, segundo o qual

> sustentar que nossa Constituição é omissa nesta matéria significa apenas que a jurisprudência passa a ter um papel mais relevante, mas não que a jurisprudência possa

> ignorar a tendência atual do direito nesta matéria adotando uma concepção de soberania que desapareceu em 1919, pelo menos entre os juristas. (MELLO, 2001, p.119)

O Supremo Tribunal Federal também já firmou posição no sentido de que os tratados não poderão ter força de normas constitucionais, nem mesmo naquelas hipóteses previstas pelo § 2º do art. 5º da Constituição Federal.

Como já visto anteriormente, não há, em princípio, matéria reservada ao direito internacional. Os tratados podem ser firmados independentemente de a matéria tratada ser objeto de lei ordinária, lei complementar ou, até, norma constitucional. Em virtude de tal circunstância, Sérgio Mourão Corrêa Lima sugere que o procedimento para a aprovação do decreto legislativo seja adequado à matéria que está sendo tratada. "Assim, os tratados internacionais que abordem questões reservadas à lei complementar devem merecer aprovação congressional pela maioria absoluta dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal" (LIMA, 1998, p. 44).

Na realidade, a posição da jurisprudência brasileira atual em relação ao direito internacional é bastante sui generis. Há, na prática, com relação às leis ordinárias, um monismo com equivalência dos dispositivos internos e externos. Assim, vale a norma mais recente, podendo uma lei ordinária determinar o não-cumprimento de regras provenientes de tratados. Por outro lado, com relação às leis complementares e normas constitucionais, há um verdadeiro dualismo.(10) O Congresso Nacional não possui um procedimento para a aprovação de tratados com quorum diferenciado. O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não admite que os tratados revoguem ou criem normas constitucionais ou complementares. Portanto, para uma norma internacional que trate de matéria constitucional ou complementar entrar em vigor, há a necessidade de uma Emenda Constitucional ou de uma nova Lei Complementar "nacionalizando" a norma internacional.

Segundo é admitido pelo sistema jurídico nacional, os tratados possuem, portanto, a hierarquia de lei ordinária e, a partir do momento em que passam a afetar matérias reservadas a emenda constitucional ou lei complementar, são considerados inconstitucionais.

1.5.3 O Art. 98 do Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, com relação às normas gerais de direito tributário, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar. Foi o que ocorreu com o art. 98, o qual possui uma redação que dá margens a muitas discussões quanto à hierarquia dos tratados internacionais no plano do Direito Tributário: "Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".
Entre os doutrinadores, há quem defenda a tese de que o art. 98 do Código Tributário Nacional prevê uma clausula especial de recepção interna dos tratados firmados no âmbito do Direito Tributário. Nesse sentido são as considerações de Carlos Alberto Bronzatto e Márcia Noll Barboza (1995, p. 64) em monografia desenvolvida sobre a questão do Mercosul.

Os referidos autores justificam o seu entendimento sob o argumento de que

> o fato de a Constituição Federal trazer a regra geral quanto à inserção e hierarquia dos tratados e demais acordos internacionais no sistema jurídico brasileiro, não exclui a possibilidade de que outro diploma legal estabeleça, para determinada matéria, um regime especial. O escalonamento normativo brasileiro, disposto no artigo 59 da Constituição Federal, oferece-nos tal possibilidade, uma vez que prevê espécies normativas infraconstitucionais de valor hierárquico superior à legislação ordinária (BARBOSA; BRONZATO, 1995, p. 34).

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, entende que a redação do art. 98 é inadequada, posto que inafastável a necessidade de edição de Decreto Legislativo (CARVALHO, 1998, p. 62).

O Superior Tribunal de Justiça, embora não admita que os tratados internacionais possuam ascendência sobre a legislação ordinária no âmbito do direito tributário, entende que a dicção do art. 98 limita-se aos tratados contratuais, firmados em virtude de situações específicas.(11)

A posição de José Francisco Rezek sobre o art. 98 diferencia-se das anteriores por entender que, se for editada uma legislação posterior contrária a um tratado internacional, tal lei possuirá, na realidade o vício de violar uma lei complementar, sendo, portanto, inconstitucional.
Alberto Xavier, por sua vez, utiliza o art. 98 para demonstrar que as normas internacionais são superiores às normas internas:

> (i) a Constituição Federal consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito de tratados;
>
> (ii) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, 'caput');
>
> (iii) os Tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna;
>
> (iv) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, inciso VIII e art. 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo;
>
> (v) o art. 98 do Código Tributário Nacional - que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário - é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei;
>
> (vi) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna. (XAVIER, 2000, p. 114-115)

A redação do art. 98, embora seja imprecisa, não pode ser simplesmente desconsiderada. Se a Constituição silencia sobre a hierarquia dos tratados no plano do direito interno, deve se admitir que o art. 98 foi recepcionado pela nova ordem constitucional. Mais do que isto, é o art. 98 compatível com a moderna doutrina de direito internacional, o qual prevê a primazia do deste em relação ao direito interno.

Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça, ao limitar a aplicação do art. 98 aos tratados-contrato, utiliza um critério bastante vago e que certamente gera dificuldades em se diferenciar um tratado-lei de um tratado-contrato. Além disto, não leva em consideração o fato de que ao direito importam apenas as fontes formais, conforme referido no item 2 retro.

Parece adequada, portanto, a posição defendida por José Francisco Rezek no sentido de que a norma interna de direito tributário que esteja em conflito com o direito internacional possui o vício congênito de violar a norma complementar. Deve ser, portanto, o art. 98 do Código Tributário Nacional aplicado com relação aos tratados celebrados no âmbito do direito tributário.

1.6 Extinção dos Tratados

Em virtude do princípio de direito consuetudinário do pacta sunt servanda, já estudado anteriormente, há que se ter presente as formas pelo quais os tratados internacionais podem ser extintos os efeitos de sua extinção.

1.6.1 Extinção no Plano do Direito Internacional

Primeiramente, há a extinção pela vontade comum das partes. Isto ocorre quando as partes contraentes decidem rescindir o tratado em conjunto. Muitas vezes, a extinção pela vontade comum acontece quando é fixado, no próprio tratado, um prazo de vigência, um termo final ou uma condição resolutiva.

A extinção da vontade comum, por não envolver conflito entre os interesses dos Estados envolvidos, não dá margens a maiores discussões.

Outra forma de extinção dos tratados é a denúncia. Nesse caso, há um ato unilateral de uma das partes com o fim de rescindir o pacto firmado. Em alguns casos, a denúncia é uma forma de extinção prevista expressamente no tratado a possibilidade da denúncia, havendo a necessidade apenas de prévia notificação. No entanto, a denúncia, quando não prevista no tratado, dá margem a punições ao Estado denunciante.

1.6.2 Afastamento do Conteúdo do Tratado em Virtude de Lei Nova

As formas referidas no sub-item anterior são aquelas que põem fim à norma de direito internacional. Há vezes, porém, em que o conteúdo do tratado é afastado pela edição de novo diploma jurídico interno. Neste caso, muito embora exista a vontade estatal de se afastar a aplicação do tratado, tal expressão de dá no âmbito do direito interno, não extinguindo a norma internacional.

Quando a nova lei entra em conflito com o tratado anterior, de acordo com a jurisprudência dominante, a qual entende que há uma situação de paridade entres as normas ordinárias internas e as externas, não há uma revogação do tratado, apenas sua aplicação é afastada (REZEK, 1984, p. 464). Desse modo, a partir do momento em que a mesma lei é revogada, volta o tratado a ser plenamente aplicável (REIS, M. M., 2001, p.106)

Vigendo a norma internacional, permanecem as partes obrigadas ao seu cumprimento. As sanções internacionais provenientes da edição da lei interna dirão respeito à reparação, mas jamais à revogação da norma interna (GARCIA JUNIOR, 1997, p. 213)

Muitos doutrinadores fazem referência à impossibilidade de a lei ordinária posterior contrariar o tratado, não pela primazia deste último, mas por uma questão formal. Tal alegação consiste no fato de que ao Poder Executivo compete conduzir as relações internacionais do país. Assim, o Legislativo não poderia invadir a competência do chefe de estado para alterar a posição da nação quanto às relações internacionais. Assim, se competência para ratificar é do Presidente da República, é dele, também, a competência para determinar a cessação da vigência de um tratado internacional.

Tal argumento esbarra, contudo, no fato de que, tanto a ratificação de um tratado, como a edição de uma lei, são atos complexos sob o ponto de vista formal. Ou seja, dependem eles da expressão de vontade tanto do executivo quanto do legislativo. Assim, mesmo havendo a previsão de procedimentos diversos para cada caso, ambos os poderes expressaram sua vontade, inexistindo invasão competência.

Por fim, convém ressaltar que, em se tratando de lei de matéria tributária, apenas poderá se admitir que a lei nova contrarie o tratado se esta for uma lei complementar, pois irá de encontro ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional.

2 Isenções Tributárias

O sistema constitucional de uma Federação, como é o caso do Brasil, usualmente divide o exercício das competências tributárias entre seus entes federados. A competência tributária se consiste, assim, em uma autorização constitucional para o exercício do poder tributário.

Tal autorização constitucional serve tanto para que se crie ou se aumente um tributo, como para que sua alíquota seja reduzida ou se criem isenções. Desse modo, o poder de conceder isenções nada mais é que o exercício da competência constitucional tributária.

2.1. Conceito

A doutrina nacional fornece, basicamente, três conceitos para as isenções tributárias.

A corrente tradicional entende que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo. Assim, para tal corrente, o fato imponível ocorre. No entanto, o pagamento é dispensado pela lei. Tal doutrina possui como defensores Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão. Segundo Roque Antonio Carrazza (1999:530), a referida idéia de isenção acaba por confundir conceitos de isenção e de remissão tributária, esta última, a verdadeira dispensa legal para o pagamento do tributo.

Alfredo Augusto Becker contribuiu para a formação da idéia de que, na isenção, não incide a norma tributária. A isenção é, na realidade, uma hipótese legal de não incidência tributária, uma "regra não-juridicizante" (1998, p. 305-306).(12)

A obrigação tributária não chega a surgir, ou, como explicita Pedro Luciano Marrey Júnior, "o efeito principal da isenção é impedir o nascimento da obrigação tributária" (MARREY JÚNIOR, P.L., apud CARRAZZA, 1999, p. 532). Tais ensinamentos foram seguidos por José Souto Maior Borges em sua obra "Teoria Geral da Isenção Tributária".

Uma terceira teoria surge a partir de Paulo de Barros Carvalho, o qual, por sua vez, buscou um conceito de isenção tributária a partir da diferença entre normas de conduta e normas de estrutura. Segundo o referido autor, ambas possuem a mesma estrutura: uma hipótese e uma conseqüência, sendo que, nas regras de conduta, a conseqüência é um comando voltado ao comportamento das pessoas. Já, nas regras de estrutura, o mandamento atinge outras normas e não, diretamente, a conduta.

Assim, para o referido autor, a norma que cria uma isenção subtrai a norma de incidência em algum de seus critérios, reduzindo seu campo de abrangência. Trata-se, portanto, de uma norma de estrutura que pode interferir na norma de incidência por diversas formas: pela hipótese, atingindo o critério material, especial ou temporal; ou, pelo conseqüente, atingindo o critério pessoal ou quantitativo (CARVALHO, 1998, p. 333)

As posições de Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho sobre o tema parecem teoricamente mais adequadas. Se um fato ou situação pode ser objeto de isenção, é evidente que também pode ser objeto de tributação, pois se encontra dentro da esfera de competência do ente estatal.
Há, desse modo, uma clara renúncia à possibilidade de se tributar, seja pela criação de uma "regra-matriz" de isenção (Alfredo Augusto Becker), seja pela criação de uma norma de estrutura (Paulo de Barros Carvalho). Na realidade, a tese de Paulo de Barros Carvalho não

é uma negação às idéias de Alfredo Augusto Becker, mas uma evolução no conceito de isenção, abordando-se com maior precisão as hipóteses jurídicas da isenção.(13) Tal fato é constatado por Roque Antonio Carrazza, segundo o qual,

> como quer que seja, os dois conceitos (o de Souto Maior e o de Barros Carvalho) não se excluem; antes, se completam. Apenas captam o fenômeno da isenção tributária por ângulos diversos. Conjugados, permitem uma melhor visualização deste interessante e ainda tão pouco explorado assunto (CARRAZZA, 1999, p. 538).

Por fim, não se pode deixar de mencionar que as denominadas isenções parciais não se constituem, na realidade, em isenções. São, sim, reduções no valor a ser pago a título de um tributo. Nesse sentido é a posição de José Souto Maior Borges (2001, p. 192) e de Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 307-308)

2.2 Imunidade, Remissão, Anistia e Alíquota Zero

Tendo sido expostos aspectos acerca do conceito da isenção tributária, faz-se conveniente diferenciá-la das outras hipóteses onde o sujeito passivo é liberado do pagamento do tributo, como a imunidade, a remissão, a anistia e a alíquota zero.

A imunidade tributária decorre de uma norma que afasta da esfera da competência constitucional tributária a possibilidade de serem tributadas determinadas situações ou pessoas. Por envolver matéria de direito constitucional - competência tributária - necessita a imunidade ser criada por uma norma constitucional. Segundo Roque Antonio Carrazza (1999, p. 459), "a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias". No mesmo sentido é a posição de José Souto Maior Borges (2001, p. 218-219).

A imunidade, portanto, é sempre vista como uma norma delimitadora da competência tributária. Sua diferença em relação à isenção é evidente, pois esta última que esta se processa em um plano formal e materialmente inferior ao da imunidade, sendo uma simples decorrência do exercício da competência tributária. A imunidade é uma restrição ao exercício da competência tributária, enquanto a isenção decorre justamente do exercício desta competência tributária.

Muitos autores entendem que a imunidade é, em si, um direito ou garantia individual. Tal posição, contudo, não parece acertada. Toda garantia individual tem em si um forte conteúdo de valor, mais especificamente, em cada direito ou garantia individual é fácil de ser observada a busca da preservação da dignidade da pessoa humana. Tal situação não ocorre com as imunidades tributárias. Tais espécies jurídicas são, na realidade, instrumentos que servem para garantir o exercício de um direito individual, não se constituindo, em si, nesta espécie de direitos.

Tal associação entre o direito individual e a imunidade tributária ocorre, porém, em um plano pré-jurídico, eis que não se questiona, no caso concreto, se a imunidade está atendendo ao objetivo ao qual foi criada. Não é dado a aplicador do direito perquirir acerca do cumprimento dos objetivos da imunidade. Os livros possuem imunidade independentemente de seu conteúdo, assim como os templos são imunes independentemente de seu culto.

A remissão é a dispensa do pagamento da obrigação tributária. O Código Tributário Nacional, em seu art. 156, IV, a considera uma causa de extinção do crédito tributário. Desse modo, ao contrário da isenção, na remissão, a obrigação tributária surge, mas seu pagamento é dispensado por lei.
A isenção também não pode ser confundida com a anistia tributária. Esta última possui a característica de excluir, tão-somente, as penalidades pecuniárias, enquanto a isenção diz respeito à obrigação tributária principal. Aliás, freqüentemente os sujeitos passivos de

relações tributárias imunes ou isentas são obrigados a cumprir obrigações tributárias acessórias.(14) Tome-se como exemplo o caso das pessoas isentas do pagamento do imposto de renda que são obrigadas a apresentar a declaração de rendimentos, sob pena de imposição de multa. A isenção da obrigação tributária principal não implica, portanto, isenção da obrigação tributária acessória.

Por fim, a isenção e a alíquota zero são figuras jurídicas diferentes. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho,

> as reduções de base de cálculo e de alíquota não são isenções, nem mesmo parciais. São reduções do quantum debeatur e, portanto, pressupõem a ocorrência do fato gerador da obrigação. Atuam na conseqüência da norma de tributação. A diversidade é material. (COELHO, 2001:741).

2.3 Princípios aplicáveis às isenções

As isenções, como todas as outras figuras jurídicas, devem obedecer aos princípios de direito constitucional.

Inicialmente, as isenções estão sujeitas ao princípio da legalidade. Como afirma José Souto Maior Borges, "porque a disciplina de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio da legalidade" (BORGES, 2001, p. 48). Aliás, nesse sentido é o disposto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional nº 03/93:

> § 6º 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, § 2º, XII, g.

A Constituição prevê, portanto, de forma expressa, a necessidade de a isenção ser criada por meio de lei.

As isenções estão também sujeitas ao princípio da isonomia fiscal. Assim, elas somente podem ser outorgadas se não vierem a violar o princípio da generalidade da tributação. Nesse contexto, as isenções são apenas exceções à generalidade da tributação: "a generalidadade, aspecto particular da garantia da igualdade jurídica, vedando as isenções injustificadas de pessoas ou grupos determinados" (BORGES, 2001, p. 48). Segundo Marlon Alberto Weichert, a isenção pressupõe sempre uma violação ao princípio da isonomia tributária, somente podendo ser concedida como fruto da ponderação de outros valores constitucionais:

> Sempre que se concede a uma pessoa ou a um grupo de pessoas benefício fiscal, o ônus do tributo é assumido pelo restante da sociedade. Todos os demais contribuintes deverão, pois, pagar tributos mais elevados para compensar o que deixou de ser arrecadado em função de isenção concedida.
>
> E, se o benefício não encontrar sólido fundamento, que justifique adequadamente essa desigualação, o Estado estará discriminando todos os demais cidadãos.
>
> A regra, portanto, é que a concessão de isenção atenta contra a igualdade e, com isso, afronta a Constituição. No entanto, se ela for fruto da ponderação de outros valores constitucionais, será admitida, sobrepondo-se à isonomia tributária fundamentada na divisão dos encargos do Estado conforme a capacidade econômica. É o caso, por exemplo, da isenção concedida com o

> intuito de incentivar o desenvolvimento regional, ou seja, no contexto de redução das desigualdades regionais (art. 3º, III, da Constituição). (WEICHERT, 2001, p. 51)

O princípio da capacidade contributiva adquire especial relevância em relação às isenções. O critério da capacidade contributiva deve ser levado em consideração pelo legislador para a concessão de uma isenção. Por outro lado, não se pode negar a possibilidade de tal princípio ser utilizado para se declarar inconstitucional uma isenção que não obedece aos critérios de justiça fiscal. As isenções, porém, não costumam ser concedidas com o fim de atender exclusivamente o princípio da capacidade econômica. Na realidade, o referido princípio serve para a verificação da observância do princípio da isonomia, sendo a isenção normalmente concedida com base em outros valores:

> (...) enquanto a aplicação do preceito genérico da isonomia tributária impõe a adoção da capacidade econômica como elemento de discrimen, na concessão do benefício fiscal reside, normalmente, em outros valores.
>
> Pode-se, dessa forma, fixar os seguintes critérios para a identificação da juridicidade da isenção: (a) ter fundamento na proteção de um valor econômico ou social consagrado constitucionalmente; (b) haver pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária; (c) ser concedida por meio de mecanismos razoáveis e em valores proporcionais ao fim buscado. (WEICHERT, 2001, p. 251)

A razoabilidade na concessão da isenção é um dos elementos referidos por Ricardo Lobo Torres (apud WEICHERT, 2001:251). O referido autor entende como "odiosos" os privilégios concedidos (a) sem atender ao ideal da justiça, (b) sem fundamento ético, (c) discriminando iguais e igualando desiguais, (d) de forma excessiva ou, ainda, (d) sem observância aos princípios constitucionais da tributação.

Segundo Guilherme Calmon Nogueira da Gama, o art. 150, II, da Constituição Federal serve de barreira à concessão de privilégios destituídos de razoabilidade e de apoio nos princípios da capacidade contributiva e do desenvolvimento econômico. Além disso, o art. 70 dá legitimidade ao Tribunal de Contas para o exame do mérito real proveito das renúncias de receitas para o efetivo desenvolvimento do País (GAMA, 2001, p. 221).

A Constituição Federal, em seu art. 5º, XXXVI, dispõe que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. É o chamado princípio da segurança jurídica. Tal princípio é perfeitamente aplicável com relação às isenções tributárias, especialmente aquelas que possuem tempo determinado e as que exigem do contribuinte alguma contraprestação (isenções contratuais). Tais espécies de isenções representam exceções à regra geral de que as isenções podem ser revogadas a qualquer tempo. Nesse sentido é a redação do art. 178 do Código Tributário Nacional: "Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104."

Não se está querendo dizer que existe um direito adquirido à isenção tributária. Toda isenção pode ser revogada. Contudo, devem ser respeitados os casos onde a concessão da isenção depende de uma contraprestação por parte do contribuinte.

A revogação de uma isenção significa, também, o alargamento da hipótese de incidência do tributo. Por conseqüência, deve ser observado o princípio da anterioridade tributária em caso de revogação do benefício.
Por fim, sem se pretender exaurir os princípios constitucionais aplicáveis à isenção, deve ser destacado que, no momento em que uma isenção é revogada, o legislador está, no exercício de sua competência aumentando a área da abrangência de um determinado tributo. Assim, tal ato que implica na criação de uma obrigação tributária para um grupo de contribuintes

deve obedecer aos princípios da anterioridade e irretroatividade tributárias. Nesse sentido é o magistério de Paulo de Barros Carvalho:

> É questão assente que os preceitos de lei que extingam ou reduzam isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência. (CARVALHO, 1998, p. 339)

2.4. Isenções Heterônomas

Historicamente, as isenções foram divididas em isenções autônomas e heterônomas. "As primeiras são autolimitações - do ponto de vista legislativo - do poder de tributar. As segundas são heterolimitações e ocorrem quanto a Constituição declina regra de competência a uma ordem de governo para isentar tributos de outra" (COELHO, 2001, p. 741).

Até a Constituição de 1967, não havia, no Brasil, um regime claro quanto à possibilidade de a União instituir isenções sobre tributos de competência dos estados e municípios. Tal fenômeno costumava ser aceito por parte grande parte da doutrina, como é o caso de Aliomar Baleeiro:

> No regime da Constituição de 1946, sempre nos pareceu que a União, pela teoria dos poderes implícitos, poderia conceder isenção e redução de impostos estaduais e municipais desde que visasse a realizar fins de sua competência ou de suas atribuições. Essa tese fora defendida por C. Maximiliano e Orozimbo Nonato (BALEEIRO, 2001, p. 944)

O Supremo Tribunal Federal, contudo, se inclinou no sentido de que a isenção somente poderia ser concedida pelo ente competente para a instituição do tributo.(15)

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

A Constituição de 1988, por sua vez, impôs radical limitação à possibilidade das isenções heterônomas em seu art. 151, III:

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

Assim, a partir do novo texto constitucional, surgiu a vedação para a instituição de isenção de tributos estaduais e municipais por parte da União Federal. Muito embora a restrição do art. 151, III, seja, em uma interpretação literal, aplicável somente à União com relação aos demais entes federados, convém referir que a mesma proibição vige nas relações entre os Estados-membros e os Municípios. Desse modo, mesmo não havendo comando constitucional expresso, a concessão da isenção de um tributo municipal pelo Estado-membro cria uma situação de inconstitucionalidade.
De qualquer modo, se não existisse o disposto no art. 151, III, permaneceria a inconstitucionalidade da isenção criada pela União sobre tributos de outros entes federados, pois estaria ela legislando sobre matéria que não é de sua competência. Haveria, com isso,

violação ao princípio federativo. O mesmo ocorre na relação entre os Estados-membros e os Municípios.

A restrição imposta pelo art. 151, III, da Constituição encontra exceção em seus arts. 155, XII, "e", e 156, § 3º, II. Assim, pode ainda a União conceder, mediante lei complementar, isenções do ICMS sobre as exportações para o exterior de serviços de transporte e de comunicação e de mercadorias que não forem produtos industrializados e do ISS incidente sobre a exportação de serviços ao exterior.

A questão das isenções heterônomas concedidas por meio de tratados internacionais será abordada com maior profundidade no capítulo seguinte, eis que se trata exatamente do tema da presente monografia.

2.5 Isenções no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

O ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - é o imposto indireto de maior relevância no sistema constitucional tributário. Tal espécie de imposto pode ser comparada ao IVA - Imposto sobre o Valor Agregado - existente em grande parte dos países da América Latina e Europa. Seu sistema, porém, é muito mais complicado, pois a competência para sua instituição é dos Estados-membros, havendo, em cada Estado, um regramento jurídico próprio.

Tal espécie de tributo exerce grande influência quando se tem em vista a tendência à formação de blocos econômicos, como é o caso da União Européia, do Mercosul e da ALCA, pois incide diretamente sobre o custo da mercadoria. Assim, o tratamento dado aos produtos pelo imposto de valor agregado influi diretamente em sua competitividade. A existência de sistemas tributários distintos dentro de um bloco regional tende a gerar distorções que resultam em graves prejuízos à livre concorrência.(16)

Em vista disto, há uma forte tendência a se alterar a sistemática do ICMS com o fim de uniformizar as legislações estaduais, extinguindo-se o ICMS e criando-se um IVA nacional, buscando uma paridade de tratamentos tributários das mercadorias dentro dos blocos econômicos.

Enquanto tais alterações não se processam, é de extrema relevância o estudo da forma pela qual são instituídas as isenções no campo do ICMS. O sistema constitucional tributário em seu art. 155, § 2º, XII, "g", atribuiu à lei complementar federal a forma pela qual os Estados e Distrito Federal devem deliberar acerca da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:
>
> .....
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
>
> .....
>
> XII - cabe à lei complementar:'
>
> .....
>
> g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Assim, com base no dispositivo acima transcrito, foi a Lei Complementar nº 24/75 recepcionada pela nova ordem constitucional. A referida lei complementar dispõe:

> Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:
>
> I - à redução da base de cálculo;
>
> II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
>
> III - à concessão de créditos presumidos;
>
> IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus;
>
> V - as prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.
>
> Art. 2º Os convênios a que alude o art. 1º serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.
>
> § 1º As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação;
>
> § 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro-quintos, pelo menos, dos representantes presentes.(...)

Portanto, a concessão de isenções no âmbito do ICMS, não decorre do exercício de uma competência exclusiva do Estado. Há a necessidade da prévia aprovação em Convênio celebrado entre os Estados. O sistema dos Convênios implica impossibilidade de serem criadas isenções em um Estado sem a concordância de todos os demais Estados-membros. O sentido de tal restrição é evitar a denominada "Guerra Fiscal", que resulta na competição danosa entre os Estados para a captação de investimentos industriais.

Uma questão polêmica referente aos convênios é saber se a isenção é criada diretamente pelo convênio ou depende de ratificação pelo Legislativo Estadual.

Para José Souto Maior Borges, as isenções do ICMS são criadas pelos próprios convênios estaduais:

> As isenções do ICMS poderão ser estabelecidas ainda em convênios estaduais, disciplinados por lei complementar (CF, art. 155, § 2º, XII, "g"). A lei complementar estabelecerá, também em tais casos, normas de sobredireito, normas sintaticamente vinculantes para o procedimento de celebração de convênios isentantes pelos Estados-membros. A lei complementar aqui não isenta. Só o convênio pode faze-lo. O papel da lei complementar consiste em regular a forma - é a linguagem da CF - como serão as isenções objeto de deliberação e concessão em convênios interestaduais. Conseqüentemente, esse dispositivo pressupõe dupla integração: 1º) a lei complementar disporá sobre a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados; 2º) os convênios interestaduais concederão ou revogarão, nos termos da lei complementar, tais incentivos,

> inclusive isenções do ICMS. Tal exuberância constitucional, na disciplina das isenções do ICMS, não se verifica na estruturação dos demais impostos. Esses dispositivos são produto de uma longa evolução constitucional que, aos poucos, foi acomodando a experiência da tributação das operações relativas à circulação de mercadorias e seus contornos. (BORGES, 2001, p. 372)

Roque Antonio Carrazza (1999, p. 548), por sua vez, entende que as isenções de ICMS não são concedidas nem por lei ordinária estadual, nem diretamente pelo convênio, mas sim por decreto legislativo ratificando o convênio firmado. A idéia da necessidade de aprovação legislativa parece adequada ao princípio da legalidade tributária. Tal solução foi adotada no âmbito da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, em seu art. 139, parágrafo único, verbis:

> Parágrafo único - As isenções, os benefícios e incentivos fiscais objeto de convênios celebrados entre o Estado e as demais unidades da Federação serão estabelecidos por prazo certo e sob condições determinadas e somente terão eficácia após a ratificação pela Assembléia Legislativa.

Não se pode deixar de mencionar, porém, que o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, ao prever a necessidade da edição de lei para a criação de anistia, excepciona a hipótese dos convênios estaduais. Assim, o texto constitucional dá margem a entendimento de que os convênios possam instituir isenções sem a ratificação do legislativo.

Outro aspecto a ser destacado é o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que os convênios são sempre impositivos, não existindo a figura do convênio autorizativo. Assim, aprovado o convênio criando uma isenção, cria-se, também, um direito subjetivo do contribuinte.

Há, contudo, um fato novo. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00) trouxe limites à concessão de isenções pelos Estados, pois não podem ser concedidos incentivos ou benefícios fiscais de natureza tributária caso estes afetem as metas de resultados fiscais ou não haja a previsão de medidas de compensação por meio de aumento de receita decorrente da majoração ou criação de tributo.

Assim, não se pode mais ter o Convênio como impositivo ao Estado para a concessão de isenção fiscal, pois está ele sujeito aos limites da Lei Complementar nº 101/00 para a concessão de incentivos. Assim, "todos os convênios hão de ser autorizativos, já que só implementáveis se e quando houver disponibilidade orçamentária"(MATTOS, 2002, p.13). Observa-se, portanto, que uma esfera substancial da competência para isentar ICMS retornou aos Estados, os quais devem, inclusive, criar a viabilidade financeira para a concessão da isenção segundo as novas regras relativas à responsabilidade fiscal.

3 Os Tratados Internacionais e as Isenções Heterônomas

Como exposto anteriormente, possuem os tratados força obrigatória. Além disso, podem abordar qualquer tema, seja de nível constitucional, complementar ou ordinário. Assim, freqüentes são as controvérsias geradas na relação entre o direito internacional e o direito interno.

Em relação às chamadas isenções heterônomas, a vedação de a União instituir isenções de tributos estaduais e municipais contrasta com a possibilidade de um tratado internacional prever tal isenção. Antes de serem avaliadas as conseqüências jurídicas dos caminhos possíveis a respeito do tema, faz-se necessária uma profunda reflexão sobre a real natureza jurídica das isenções concedidas por tratados internacionais.

3.1 Natureza jurídica das isenções heterônomas concedidas por tratados

As isenções, como visto no capítulo anterior, são uma das expressões da competência tributária, onde o ente político faz a opção de não tributar determinada situação. Em outras palavras, a opção de conceder a isenção é sempre do ente político competente.

Quando uma norma de direito internacional prevê uma isenção, não há a preocupação terminológica em definir em qual figura jurídica será ela enquadrada no âmbito do ordenamento interno. Ou seja, ao direito internacional, pouco importa se a norma representará imunidade, isenção ou não-incidência. Importa, tão-somente, que a situação prevista no tratado não sofra tributação. Desse modo, a terminologia utilizada em um tratado internacional não é necessariamente a mesma do direito nacional. Uma "isenção" prevista em tratado internacional, por conseqüência, pode não ter o mesmo significado no âmbito do direito interno.

Quando é firmada uma convenção que determine a isenção de um tributo federal, não há maiores questionamentos. A norma de direito internacional ingressa no sistema jurídico interno com o status de lei ordinária, revogando os dispositivos em contrário. Há uma verdadeira isenção tributária, pois o mesmo ente político que expressou sua vontade na norma internacional exerceu sua competência constitucional deixando de tributar determinada situação.

No entanto, em se tratando de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a situação é diferente. Nenhum de tais membros da federação tem poder de decisão com relação aos tratados internacionais. Tais atos são de competência exclusiva da Presidência da República, sendo, posteriormente, aprovados pelo Congresso Nacional. Assim, quando um tratado prevê uma "isenção", em tal cláusula não houve ingerência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A competência constitucional tributária não foi exercida pelos referidos entes, pois não tiveram a iniciativa de excluir a tributação sobre determinado fato.

Na realidade, a norma de direito internacional que criou a isenção - caso aceita como válida no ordenamento jurídico interno - teria o papel de excluir dos entes federados uma parcela de sua competência tributária. Os entes federais não expressaram sua vontade na criação de uma "isenção" e não possuem o poder de revogar benefício, sob pena de infringência ao direito internacional. Criou-se, assim, uma verdadeira imunidade tributária - norma materialmente constitucional - por meio de tratado.

Só há isenção quando há liberdade para tributar. Se, com o tratado, os entes federados não possuem mais competência para tributar, não há isenção, mas sim algo que afeta a competência tributária em si.

As isenções heterônomas concedidas por meio de tratados constituem-se, portanto, em imunidades tributárias, retirando parcela da competência tributária dos entes da federação. Desse modo, em sendo a imunidade uma matéria de direito constitucional, a aceitação ou não da norma de direito internacional dependerá diretamente da sua relação com o direito constitucional. Mais precisamente, dependerá da possibilidade ou não de o direito internacional determinar a modificação do texto constitucional.

3.2 As Isenções Heterônomas e as Relações entre o Direito Constitucional e o Direito Internacional

A doutrina aponta como óbice à concessão de isenções por meio de tratados internacionais o disposto no art. 151, III, da Constituição Federal. Assim, o Presidente da República não

poderia celebrar tratado em matéria cuja competência é exclusiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

O disposto art. 151, III, da Constituição Federal, apesar de ter sido editado com o fim de alterar uma situação que ocorria no ordenamento constitucional anterior, é, como já dito, desnecessário se considerarmos a criação de isenções um exercício da competência constitucional tributária. Assim, não pode a União, por meio de lei ordinária ou complementar, alterar uma competência estabelecida pela constituição.

Sob esse aspecto, muitos juristas entendem que, quando um tratado é celebrado, o Presidente está representando todo o país e não apenas a União, motivo pelo qual a vedação do art. 151, III, não pode ser utilizada com relação às normas de direito internacional. Nesse sentido é a posição de Élcio Fonseca Reis (2001:262).

Diferente também não é a opinião de Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual, a competência do Presidente da República para representar o país no plano internacional não fere o princípio federativo (COELHO, 2000, p. 190)

Sacha Calmon vai ainda mais longe ao afirmar que

> o ICMS é um imposto estadual que deveria ser federal, pois interfere com as linhas do política de caráter nacional. Por isso mesmo é tão minguada a competência do Estado Membro para regê-lo. Aliás os impostos sobre valores agregados são impostos típicos de países unitários. E, quando assim não é, pertencem à competência do poder central (nas federações) (COELHO, 2000, p.190).

Tal posição não pode ser considerada incorreta. Se, por um lado, apenas o Presidente da República tem poderes para firmar tratados internacionais; por outro, podem os tratados internacionais versar sobre qualquer matéria, inclusive aquelas de competência estadual, o que representaria uma agressão ao princípio federativo. Surge, assim, o impasse.

A resposta ao problema, contudo não parece estar relacionada com o art. 151, III da Constituição Federal. Como dito anteriormente, o tratado está criando uma imunidade tributária, pois foi extraída uma parcela da competência dos demais entes da federação. Se não há competência para tributar, resta evidente que o nível da norma trazida pelo direito internacional é de uma regra constitucional, impondo limites ao exercício da competência legislativa dos Estados e Municípios.

Sem se referir ao termo "imunidade", Roque Carrazza fala da impossibilidade de se instituir isenções heterônomas por tratados pois estes últimos ferem a competência legislativa dos entes federados (apud REIS, E.F., 2001, p. 259)

Uma isenção heterônoma, quando criada por lei interna, é inconstitucional por força do art. 151, III e por agredir a competência constitucional tributária. Quando tal espécie de isenção, porém, é criada por uma norma de direito internacional impõe-se a análise da possibilidade de o tratado alterar a competência tributária, instituindo uma imunidade.

3.3 Imunidade e Tratados Internacionais

As imunidades tributárias, por afetarem a competência tributária, devem ser instituídas por normas constitucionais. Assim, qualquer acréscimo em seu conteúdo somente pode ser levado a efeito através do poder constituinte derivado.

Como visto anteriormente, a jurisprudência pátria, muito embora avessa à aceitação de normas de direito internacional, tem sido receptiva com relação às isenções previstas em tratados, como é o caso do GATT. Sob tal aspecto, existem perspectivas favoráveis de o

Supremo Tribunal Federal considerar constitucionais tais normas de direito internacional que determinam a isenção de tributo estadual. No entanto, não se pode olvidar que, quando um tratado prevê uma isenção de tributos de competência dos Estados e Município, está ele trazendo uma norma materialmente constitucional, que cria uma imunidade.

A jurisprudência tem colocado as normas de direito internacional em igual plano às leis ordinárias, não havendo como o texto constitucional ser alterado por uma regra internacional. Como dito anteriormente, quanto às normas constitucionais e complementares há, em nosso país, um dualismo. É necessária a edição de uma Emenda Constitucional ou um Projeto de Lei Complementar para que tais espécies de normas se harmonizem com o direito internacional e tornem o tratado válido no âmbito do direito interno.

No caso das isenções de normas de competências dos Estados-membros ou dos Municípios, é necessária a edição de Emenda Constitucional com o fim de instituir a referida imunidade tributária. Também seria possível a concessão de isenções pelo procedimento normal utilizado pelos Estados, ou seja, a edição de Convênio Estadual e sua ratificação por cada poder legislativo estadual.(17) Qualquer das opções, contudo, coloca nosso país dois séculos atrás em matéria de direito internacional, pois passamos a viver o antigo e já superado dualismo.

A simples adoção, por outro lado, da teoria monista com primazia do direito internacional, embora tecnicamente mais correta, não pode implicar modificação de dispositivos constitucionais pelo processo legislativo ordinário. Não se pode simplesmente eliminar o necessário processo político para a formação das normas, sendo relevante a observância das salvaguardas da sociedade previstas no texto constitucional (maioria absoluta, quórum qualificado, entre outras).

A hierarquia das normas não pode ser simplesmente abandonada. Ela é o resultado de um demorado processo de conquistas políticas e sociais. Se, por um lado, deve admitir-se que um tratado aborde qualquer assunto, seja ele constitucional ou não; por outro, não se pode aceitar a mudança da ordem constitucional pelo procedimento ordinário.

Neste aspecto, cumpre relembrar que as imunidades não podem ser consideradas garantias individuais, mas instrumentos seu o exercício. Mesmo, porém, que fosse a imunidade uma garantia individual, em nada seria alterada a situação. Seria temerária a possibilidade da instituição de um novo direito individual pela via ordinária, especialmente levando em consideração o fato de que uma imunidade deve possuir um fundamento político e social relevante, além de estar destinada à preservação de direito ou de direitos humanos. Este fundamento nem sempre será encontrado nos tratados que prevêem isenções, pois tendem a possuir um caráter estritamente comercial.

Por outro lado, que, se um tratado contendo dispositivo inconstitucional é ratificado, o respeito à ordem constitucional implicará um ilícito internacional. Já o respeito ao tratado implicaria afronta à Carta Constitucional. Tal impasse é, na realidade, fruto da omissão do constituinte em dar uma solução prática à questão. Talvez a resposta mais acertada seria submeter o procedimento de ratificação dos tratados internacionais à natureza das normas as quais pretende ele modificar. Essa foi a solução adotada pela Constituição Holandesa:

> Art. 91.3 Qualquer dispositivo de um tratado que conflite com a Constituição ou que conduza a conflitos com ela só pode ser aprovado pelas Câmaras do Parlamento, se pelo menos dois-terços do elenco de votos forem favoráveis. (apud BASTOS JÚNIOR, 1999)

Tal solução possui dois grandes benefícios. O primeiro deles é reafirmar a segurança e autoridade do texto constitucional, a fim de que toda alteração nele produzida apenas se dê pelos dos trâmites necessários ao poder constituinte derivado. O segundo é que não há o

risco de uma norma de direito internacional ser ratificada e, logo após, ser descumprida com fundamento na inconstitucionalidade.

Infelizmente, a situação no ordenamento jurídico pátrio é muito diversa. O direito internacional é negado como fonte de direito para as normas complementares e constitucionais. Além disso, o processo legislativo não tem a tradição de exercer um rigoroso controle de constitucionalidade, não sendo impossível a aprovação de um tratado com dispositivos inconstitucionais. Sob tais circunstâncias, é preferível conviver com um dualismo nas questões constitucionais do que abrir a possibilidade de modificação da Carta Magna através das instâncias ordinárias. Admitir tal possibilidade implica, também, admitir uma constituição flexível, sem salvaguardas.

A edição de um dispositivo constitucional nos moldes da Constituição holandesa tem como resultado um maior compromisso do Poder Legislativo com as normas provenientes dos tratados internacionais. Com a exigência de quóruns diferenciados, forma-se o necessário debate político e jurídico para que as normas de direito internacional adquiram validade jurídica e política.

Se os tratados internacionais não tomam forma no debate político, inexiste, sequer, um compromisso sério de observância às normas ratificadas por parte das autoridades internas. Muitas vezes tal fato ocorre por simples desconhecimento da regra internacional; outras vezes, pelo preconceito na utilização de uma norma que não decorra de um sistema jurídico centralizado.

Enquanto não há solução mais adequada ao problema, cada vez mais será percebida, nos tribunais nacionais, um alargamento do processo hermenêutico.(18) com o fim de buscar adequar as normas de direito internacional às restrições internas.

3.4 GATT, OMC e MERCOSUL

A questão do GATT - mais recentemente da OMC - e do Mercosul tem sido objeto de freqüente discussão judicial acerca das isenções heterônomas.

O GATT (General Agreement on Traffics and Trade), firmado em 1947, era um acordo de cunho estritamente comercial, que buscava a eliminação das barreiras tarifárias e não tarifárias aplicadas pelos Estados aos produtos provenientes de outros integrantes do acordo. Basicamente, as normas do GATT fundavam-se em quatro regras: a cláusula da nação mais favorecida.(19), o princípio da igualdade, a eliminação das restrições não-tarifárias e a limitação de alíquotas instituídas em lista.

A tônica do GATT, portanto, era dar ao produto proveniente de qualquer país signatário do acordo o mesmo tratamento dado ao produto nacional.

O GATT, a partir da Rodada de Negociações do Uruguai (1986-1994), passou a ser abrangido pela OMC (Organização Mundial de Comércio), a qual possui uma temática mais ampla, envolvendo serviços, propriedade industrial, entre outros temas. A OMC está sediada em Genebra, na Suíça e possui, atualmente, 144 países-membros.

No âmbito do Mercosul, há norma de conteúdo semelhante às do GATT, expressa no artigo 7º do Tratado de Assunção, prevendo o mesmo tratamento tributário para os produtos originários de países do bloco comercial.

Tais normas de direito internacional deram origem a muitas discussões judiciais, onde importadores de mercadorias as quais gozavam de isenção de ICMS quando oriundas do mercado interno, buscavam o reconhecimento de tal benefício nas importações.

Assim, no ano de 1976, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 575, segundo a qual "A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da Alalc, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional." No mesmo sentido é a Súmula nº 20 do Superior Tribunal de Justiça.

Com a Constituição de 1988, especialmente em razão do disposto em seu art. 151, III, muitos doutrinadores de direito tributário e constitucional passaram a apontar a inconstitucionalidade da aplicação dos dispositivos do GATT, sob a alegação de que o referido acordo não foi recepcionado pela nova ordem constitucional. O Supremo Tribunal Federal ainda não firmou entendimento sobre o tema, Recentemente, o Min. Ilmar Galvão proferiu voto em recurso extraordinário favorável à constitucionalidade do GATT, sob o argumento de que a vedação do art. 151, III, diz apenas respeito às normas internas, não se aplicando à competência do Presidente da República para firmar tratados.(20)

A par das alegações de não-recepção do GATT pela Constituição de 1988, observa-se que tanto o GATT quanto o Mercosul possuem em comum uma peculiaridade: não criam eles isenções (ou imunidades) novas. O que há é, tão-somente, a garantia de que tais isenções serão estendidas aos signatários dos tratados. Todos os processos anteriores necessários para uma isenção do ICMS - convênio interestadual, aprovação do legislativo e obediência à lei de responsabilidade fiscal - foram devidamente observados pelos Estados-membros. Inexiste, aqui, prejuízo substancial seja à competência tributária, seja às finanças dos entes federados.

Não parece razoável, portanto, que se entenda o GATT e o Mercosul contrários à Constituição por terem eles instituído isenção de ICMS. A isenção já existia. A simples extensão de um benefício fiscal já existente no mercado interno às mercadorias importadas não significa um afronta ao princípio federativo. Não está sendo estabelecida uma imunidade. O Estado-membro continua com a possibilidade de exercer livremente sua competência tributária. O Estado-membro, inclusive, pode revogar o benefício, desde que também o faça em relação ao similar nacional. Não há, portanto, afronta à ordem constitucional.

A revogação do benefício instituído pelo tratado se dá em forma indireta, com a revogação do favor para o produto similar nacional. Nesta hipótese, a revogação não implica ilícito internacional, pois o conteúdo do tratado é simplesmente dar ao produto importado o mesmo tratamento do similar nacional.

A questão do GATT e Mercosul, portanto, parece não afetar o princípio federativo. Não ocorreria da mesma forma, porém, se o tratado internacional criasse uma isenção nova, ainda não concedida pelos Estados-membros. Aí, sim, estar-se-ia diante de uma norma incompatível com o atual sistema constitucional, a qual está criaria uma verdadeira imunidade pelo procedimento legislativo ordinário.

É possível, desse modo, extrair-se um parâmetro para a análise das isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratado. Se o tratado prever a extensão de um benefício já existente para as operações internacionais, não haverá inconstitucionalidade, sendo válido seu conteúdo. Por outro lado, se houver a criação de uma isenção nova, adquire a norma o caráter de imunidade tributária, não podendo, nas atuais circunstâncias, ser admitida em nosso sistema jurídico.

4 Conclusão

As questões debatidas no presente estudo certamente não seriam tão polêmicas se a Constituição não fosse omissa em dar ao direito internacional um tratamento mais pormenorizado. É bem verdade que, em 1988, a questão do direito internacional era muito mais restrita e ainda não convivíamos com o Mercosul. No entanto, é inegável que o texto constitucional brasileiro deixou muito a desejar quanto à disciplina dos tratados.

Como já referido, a presença do direito internacional como um tema do cotidiano é um fenômeno recente, o que não ocorria durante a Assembléia Nacional Constituinte. Além disso, a internacionalização da economia ainda não era um assunto da ordem do dia. Assim, o conceito de soberania trabalhado durante a Constituinte de 1987-1988 possui uma conotação muito diversa da que existe na atualidade. Em suma, as normas atuais são insuficientes se comparadas à crescente importância do direito internacional.

Como sugerido no capítulo terceiro, a adoção de um sistema semelhante ao holandês, onde a norma internacional pode alterar qualquer espécie de regra interna, desde que obedecidos os trâmites necessários à hierarquia correspondente, seria mais adequado a uma relação mais harmoniosa entre o direito interno e o direito internacional. Os tratados passariam a ser, assim, plenamente admitidos como fonte de direito interno, o que não ocorre na prática atualmente.

O tema das isenções concedidas por meio de tratados sofre os reflexos de tal omissão. Quando tais isenções são instituídas sobre tributos da competência dos Estados e Municípios, demonstrou-se que há, na realidade, uma imunidade tributária, norma materialmente constitucional. Assim, em vista do dualismo existente no ordenamento jurídico nacional com relação às normas constitucionais e complementares, há a necessidade de o dispositivo ser "nacionalizado", sob pena de ser considerado inconstitucional o benefício.

Há, por óbvio, grandes inconvenientes no referido processo, especialmente pelo fato de que a norma pode adquirir validade no plano externo sem a ter no plano interno. Assim, o país pode praticar um ilícito internacional pela sua omissão em "nacionalizar" o disposto no tratado.

Há, contudo, uma exceção ao exposto no parágrafo anterior. Ela se dá nos casos onde a norma internacional prevê, apenas, a extensão da aplicação de uma isenção já existente no plano interno aos produtos oriundos dos países signatários do tratado. Aí não há qualquer vício. Foi preservado o princípio federativo eis que o ente federado manteve sua competência para revogar a isenção, desde que também o faça com relação aos produtos oriundos do mercado interno. Não existe, aqui, nenhuma redução na competência tributária, sendo perfeitamente válido o tratado.

A questão das isenções heterônomas concedidas por tratado internacional foge, portanto, à vedação do art. 151, III, da Constituição Federal e, quando se tratar de mera extensão de benefícios já existentes, não há qualquer irregularidade. Nesse aspecto, a alteração na redação do referido dispositivo constitucional com o Projeto de Reforma Tributária não parece ser adequada(21). Na realidade, a proposta resolve apenas a questão formal da inconstitucionalidade dos tratados. Contudo, a questão política, que diz respeito à arrecadação dos Estados, à Lei de Responsabilidade Fiscal, ao princípio federativo e às próprias salvaguardas constitucionais não será resolvida com a mudança. É de se questionar, inclusive, se a Emenda Constitucional com tal redação não seria inconstitucional justamente por afetar o princípio federativo.

De qualquer forma, volta a se ressaltar: é muito diferente a criação de uma nova isenção se comparada a uma mera extensão de um benefício já criado pelos entes federados. Esta última situação parece ser perfeitamente regulável pelos tratados, sem haver violação ao princípio federativo.

5 Referências

BALEEIRO, Aliomar: Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 70, 2000.

BASTOS JÚNIOR, Luís Magno Pinto. Recepção do direito comunitário europeu pelo ordenamento jurídico interno dos Estados-Membros: análise comparativa das Constituições da Alemanha e Holanda. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 34, n. 144, p. 217/238, out/dez 1999.

BECKER, Alfredo Augusto: Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus,1998.

BORGES, José Souto Maior: Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRONZATTO, Carlos Alberto; BARBOZA, Márcia Noll. Os efeitos do artigo 98 do Código Tributário Nacional e o processo de integração do Mercosul. Brasília: Senado Federal, 1996.

BROWNLINE, Ian. Princípios de direito internacional público. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 13. ed. São Paulo, Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros: Curso de direito tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro: Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Tratados Internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 180 -194, 2000.

DUPUY, Pierre-Marie. Droit international public. Paris: Dalloz, 1998.

FERNANDES, Edison Carlos. O Mercosul na reforma constitucional tributária brasileira. Revista de Direito do Mercosul, Buenos Aires, n. 1, 1997.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, p. 215-225, 2001.

GARCIA JÚNIOR, Armando Alvares. Conflito entre normas do Mercosul e direito interno. São Paulo: LTr, 1997.

GARCIA, Marcia. A Constituição e os tratados: a integração constitucional dos direitos humanos. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, ano 9, v. 37, out/dez, p. 38-44, 2001.

HESPANHA, Benedito. Uma visão crítica de problemas constitucionais no direito comparado, no direito comunitário e no Mercosul. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, ano 8, n. 30, jan/mar, p. 23-34, 2000.

KELSEN, Hans. Principio de derecho internacional público. Buenos Aires: El Ateneo,1965.
LIMA, Sérgio Mourão Corrêa. Tratados internacionais no Brasil e integração. São Paulo: LTr, 1998.

LONDOÑO, Luis Fernando Álvares. Derecho internacional público. Bogotá: Centro Ed. Javeriano, 1998.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções tributárias. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Tributação no Mercosul. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A Natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 79, abr. p. 7-18, 2002.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. O Poder Legislativo e os tratados internacionais: o treaty-making power na Constituição brasileira de 1988. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 38, n. 150, abr/jun, p. 27-83, 2001.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O poder de celebrar tratados. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. O poder de celebrar tratados. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

MEIRELLES, José Ricardo. Impostos indiretos no Mercosul. São Paulo: LTr, 2000. p. 125.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. Curso de direito internacional público. 13. ed. São Paulo: Renovar, 2001. v. 1.

MIRANDA, Jorge: Direito internacional público. Lisboa : Pedro Ferreira, 1995. v. 1.

REIS, Élcio Fonseca. Os tratados internacionais e seu regime jurídico no direito tributário brasileiro: o problema das isenções heterônomas. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 77, p. 240 - 264, 2001.

REIS, Márcio Monteiro. Mercosul, União Européia e Constituição: a integração dos Estados e os ordenamentos jurídicos nacionais. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

REZEK, José Francisco. Direito dos tratados. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. Direito internacional público. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Constituição, soberania e Mercosul. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 35, n. 139, jul/set, p. 283 - 304, 1998.

WEICHERT, Marlon Alberto. Isenções tributárias em face do princípio da isonomia. Revista de Informação Legislativa, Brasília ano 37, n. 145, jan./mar. p. 241-254, 2000.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5. ed. Forense, 2000.

(1) Trabalho apresentado no Curso de Especialização em Direito Tributário desenvolvido pela UNISINOS em 2001/2002.

(2) "Segundo informações do Ministério das Relações Exteriores, a título exemplificativo, durante o Império, o Brasil concluiu 183 atos internacionais; na Primeira República, 200 atos; nos quatro anos da primeira administração do Presidente Fernando Henrique Cardoso, foram celebrados 392 atos bilaterais e 143 mutilaterais." (MAZZUOLLI, 2001, p. 28)

(3) Sobre o uso dos termos "Tratados" e "Convenções", José Francisco Rezek afirma que "a implícita insinuação de que os dois termos se apliquem a figuras substancialmente diversas é algo que já não faz sentido, há pelo menos cem anos" (REZEK, 1984). No entanto, para doutrinadores como Celso D. de Albuquerque Mello, a diferenciação é feita em suas obras. Segundo Mello, o tratado seria utilizado para "acordos solenes, por exemplo, tratado de paz", enquanto que a convenção "é o tratado que cria normas gerais, por exemplo, convenção sobre o mar territorial" (MELLO, 2001, p. 200).

(4) A Convenção sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena em 23 de maio de 1969, ainda não foi ratificada pelo Brasil. O Projeto de Decreto Legislativo nº 214/92 está, desde 08/11/1995, pronto para a Ordem do Dia no Plenário da Câmara dos Deputados.

(5) Hans Kelsen utiliza, indistintamente, os termos "dualista" e "pluralista" ao referir-se à teoria.

(6) "Es impossible distinguir los llamados 'asuntos internos' de los 'asuntos exteriores' del Estado como dos distintas materias de la regulación jurídica. Todo asunto de los llamados internos puede ser convertido en materia de uma convención internacional y quedar así transformado en um asunto exterior. La relación entre patronos y empleados, por ejemplo, es en verdad uma relación 'interna' dentro del Estado, y su regulación jurídica um asunto tipicamente 'interno'. Pero tan pronto como um Estado celebra um tratado com otros Estados, relativo a la regulación de esas relaciones, la cuestión se convierte em um asunto exterior. Si descartamos la metáfora espacial, descubrimos, por lo tanto, que la pretendida distinción entre las materias que son objeto del derecho nacional y del derecho internacional es uma mera tautología." (KELSEN, 1965)

(7) "La suposición de la primacía del derecho nacional es un subjetivismo estatal. Ella constituye al Estado, es decir, al orden jurídico nacional que es el punto de partida de la construcción, al propio orden jurídico nacional del teórico, esto es, al Estado al cual él pertenece, em el centro soberano del mundo del derecho. Pero esta filosofia del derecho es incapaz de comprender otros Estados, otros órdenes jurídicos nacionales, como iguales al propio Estado del filósofo, y esto significa, como entre jurídicos también soberanos. La soberanía del Estado-ego es incompatible com la soberania del Estado-tu. La última consecuencia de la primacía del derecho nacional es um soliptismo estatal.
"E ego y el tu pueden ser concebidos como sus iguales sólo si nuestra filosofía procede del mundo objetivo dentro del cual ambos existen como partes, pero ninguno de ellos como centros soberanos del todo. La idea de la igualdad de todos los Estados, análogamente, puede ser sostenida, sólo si basamos nuestra interpretación de los fenómenos jurídicos em la primacía del derecho internacional. Los Estados como órdenes jurídicos pueden considerarse idénticos únicamente si no se considera que son soberanos, por que son iguales solamente em tante estén igualmente sometidos a um solo y mismo orden jurídico internacional." (KELSEN, 1965:381)

(8) Tribunal Pleno - Agravo Regimental em Carta Rogatória - Relator Min. Celso de Mello - DJ 10/08/2000, p. 6.

(9) Tribunal Pleno - Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Cautelar nº 1480/DF - Relator Min. Celso de Mello - DJ 18/05/2001, p. 429.

(10) Márcio Monteiro Reis define o sistema brasileiro como dualista moderado (REIS, 2001:100)

(11) "(...) O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes.
O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária

interna, refere-se a acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual." (Recurso Especial nº 195.560-RJ - Primeira Turma - Relator Min. Demócrito Reinaldo - DJ 10/05/1999)

(12) Segundo Alfredo Augusto Becker, as regras jurídicas podem ser juridicizantes, desjuridicizantes totais, desjuridicizantes parciais e não juridicizante (BECKER, 1998, p. 303-304).

(13) Paulo de Barros Carvalho ao tratar da teoria de Alfredo Augusto Becker, afirma que "a propósito das regras de isenção, foi ele quem trouxe, efetivamente, o primeiro impulso no trajeto da reconstrução das linhas gerais do pensamento jurídico-tributário brasileiro, fomentando os acréscimos que a doutrina elaborou". Contudo, mais adiante, afirma que a teoria de Alfredo Becker "padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa idéia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, exsurja o dever de recolhimento do tributo" (CARVALHO, 1998, p. 329)

(14) "Pode ocorrer entretanto que a lei estabeleça a isenção da obrigação tributária principal, a prestação do tributo, persistindo, na plenitude de sua perfeição, outra relação ex lege de direito público, a obrigação tributária acessória" (BORGES, 2001, p. 335).

(15) Inclinavam-se nesse sentido Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Ruy Barbosa Nogueira, entre outros.

(16) "A doutrina fiscal na integração européia teve como ponto de partida o estudo da diversidade das estruturas da carga fiscal como causa das distorções verificadas entre os países. Dentro desta linha, optou-se pela harmonização fiscal progressiva dos impostos indiretos, partindo-se do princípio que as divergências entre as políticas fiscais causariam, pela magnitude e natureza, distorções permanentes na concorrência entre as distintas economias nacionais, sendo insuficiente a criação de mecanismos de compensação. Cumpre ressaltar que a harmonização fiscal não foi entendida, em si mesma, como uma finalidade do Mercado Comum, mas sim como um meio de ação tendente a evitar as distorções mencionadas" (MEIRELLES, 2000, p. 125).

(17) "Um posicionamento alternativo é o de Roque Carrazza, que, muito embora repute inconstitucional e isenção de um tributo estadual pela via dos tratados, levanta uma possibilidade para que isto se opere dentro dos limites da Constituição. Afirma o autor que se os Estados, ou mesmo os Municípios, estiverem de acordo com uma isenção de um tributo de sua competência, poderão fazê-lo por meio dos instrumentos jurídicos adequados (leis ordinárias locais ou, no caso do ICMS, convênios ratificados pelas respectivas casas legislativas)" (BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda, 2000);

(18) Neste sentido (HESPANHA, 2000).

(19) Não se pode deixar de referir que a cláusula de nação mais favorecida não se aplica aos casos onde há união aduaneira ou zona de livre comércio, como é o caso do Mercosul. Assim, os benefícios concedidos aos países integrantes do Mercosul não se estendem aos demais signatários do GATT.

(20) Informativo STF nº 137

(21) De acordo com o projeto de Reforma Tributária, o art. 151, III, da Constituição passará a ter a seguinte redação: "Art. 151. É vedado à União: (...) III - instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário".