

ISENÇÃO HETERÔNOMA POR VIA DE TRATADO INTERNACIONAL - UMA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA

CLÁUDIO CAIRO GONÇALVES¹

Sumário: 1. Introdução; 2. Entendimentos doutrinários divergentes sobre a matéria; 3. A Supremacia do Tratado Internacional ? 4. O Sistema Federativo na Constituição; 5. O Sistema de Competências; 6. Enfoque sistemático sob o ângulo das Competências Constitucionais; 7. Conclusão; 8. Referências Bibliográficas.

1. Introdução

A partir da matéria enfocada, isenção heterônoma de tributos através de tratados internacionais firmados pela União, pretende-se empreender um estudo constitucional-tributário, à luz de um método sistemático de interpretação, envolvendo, primordialmente, a análise do Sistema Federativo brasileiro e do Sistema de Repartição de Competências embutido na vigente Constituição da República.

Por isenção heterônoma entende-se a possibilidade, outorgada pela Constituição Federal, de um ente federativo poder instituir, de *per si, i.e.*, com base no seu próprio conjunto de atribuições constitucionais, a isenção de tributos de outra entidade da Federação. As isenções heterônomas veiculadas através dos tratados internacionais são aquelas instituídas com o respectivo decreto legislativo do Congresso Nacional, girando em derredor dos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A (im)possibilidade de instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios por meio dos tratados internacionais firmados pela União, tem ensejado entusiástica discussão doutrinária no âmbito de uma hermenêutica constitucional-tributária.

Consoante dispositivo inserto na Constituição Federal de 1988 (art. 151, III), *é vedado à União, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.*

É que tem se procurado saber se esta vedação imposta à União, estende-se aos tratados internacionais em matéria tributária, que, em alguns casos, podem dispor sobre desoneração tributária, concessão de isenções, redução de tributos ou incentivos de tributos estaduais, distritais ou municipais.

O corolário do enfoque dispensado à matéria respalda-se no princípio da unidade da constituição, moderno princípio de interpretação constitucional, que busca uma percepção do comando normativo em sua totalidade, evitando-se incompatibilidades no seu conteúdo e na sua conformação. Sobre o princípio da unidade da constituição, o ilustre constitucionalista, **J. J. Gomes Canotilho**, assim se pronuncia: o "**princípio da unidade da constituição** ganha relevo autónomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (*antinomias, antagonismos*) entre as suas normas.

¹O Autor é Procurador da Fazenda Estadual e Mestrando em Direito na UFBA.

Como <ponto de orientação>, <guia de discussão> e <factor hermenêutico de decisão>, o princípio da unidade obriga a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar (...). Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios" (1998: p.1.097)(destaques do Autor citado).

2. Entendimentos doutrinários divergentes sobre a matéria

O pensamento doutrinário encontra-se dividido entre: (1) acolher a possibilidade da União conceder isenções ou benefícios fiscais relativos a tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional; (2) negar esta possibilidade, tendo em vista o dispositivo constitucional expresso, inserto no artigo 151, III, no sentido de vedar que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios; (3) acolher a possibilidade de a União instituir isenções de tributos da competência de estados e municípios, todavia, adremente, com a participação e anuência dos entes federados diretamente atingidos pela norma internacional isentante.

A primeira corrente entende que são perfeitamente cindíveis os aspectos materiais internos e externos atribuídos à União, *i.e.*, ora se apresenta como pessoa jurídica de direito público interno, paritariamente, em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios (arts. 1º e 18 da C.F.), outrora como pessoa jurídica de direito público externo, dotada de soberania, representando a República Federativa do Brasil, como a única pessoa política a quem a Constituição confere a atribuição de manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, bem como a de declarar a guerra e celebrar a paz; assegurar a defesa nacional; permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam por período temporário, a teor do que artigo 21, incisos I a IV.

Neste sentido, a União quando da ratificação de um tratado internacional que institui isenção de tributos estaduais, distritais ou municipais, estaria agindo como ente soberano e em situação hierarquicamente superior aos demais entes federativos, não sujeita, portanto, á norma do artigo 151, III da Carta Política.

Com este pensamento, o Prof. **Sacha Calmon Navarro Coêlho**, averba que *"quando o art. 151, III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios", não está limitando a competência do Estado brasileiro para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67, aspecto, dentre outros, da hipertrofia brutal da União no quadro federativo, em paralelo com a hipertrofia do Executivo federal nas relações entre os Poderes. A isenção oriunda de lei da União invasiva da competência estadual e municipal é algo diverso da isenção decorrente de tratado..." (1999:548)(destaques do Autor citado).*

Numa construção analítica sobre esta corrente hermenêutica, **Oswaldo O. de Pontes Saraiva Filho**, chega a afirmar que pode, assim, *"ser advogado que a competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para instituir e legislar sobre seus tributos, deve ser entendida*

no relacionamento deles entre si e com a União, esta na qualidade de pessoa jurídica de direito público interno, ente também federado (1998:449).

A segunda corrente, partindo do pressuposto de que entre nós prevalece, apenas de forma relativa, o monismo jurídico com primazia para o direito internacional, posiciona-se no sentido de que os tratados internacionais ingressam no ordenamento jurídico pátrio, na qualidade de leis ordinárias, com plena observância do princípio da autonomia dos entes federados, inserto na Lei Suprema.

Entendendo-se assim, em que pese a competência da União para manter relações com os estados estrangeiros, a vedação constitucional estaria plenamente respaldada, inclusive porque a própria Constituição, em matéria de ICMS, estabelece que cabe à lei complementar regular *a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados* (art. 155, § 2º, XII, "g").

Assenta-se ainda, na previsão contida no §6º do artigo 150 da Constituição Federal que prevê: *"Qualquer subsídio, ou isenção, redução da 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"*.

Desta forma, novamente conforme o exame de **Oswaldo O. de Pontes Saraiva Filho**, acentua-se a falta, nos preceptivos constitucionais avivados, referência à permissão de que tratado internacional possa disciplinar exclusões do crédito tributário de competência estadual, distrital ou municipal (ob.cit.:446).

Corroborando com este entendimento, o autor acima citado lembra a Proposta de Emenda Constitucional que modifica o Sistema Tributário Nacional (PEC 175/96), e dá nova redação ao artigo 151, III, da Constituição Federal, de seguinte teor:

"Art. 151. É vedado à União:

III- instituir isenção de tributo de competência dos Estado, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário".

A terceira corrente hermenêutica, consubstanciada num posicionamento intermediário, capitaneada pelo insigne **Roque Antonio Carrazza**, considera que só é possível que a norma internacional contida no tratado estipule validamente isenção de tributo estadual ou municipal, se houver a participação do entes federados atingidos com a norma isentante.

Na mais recente edição do seu *Curso de Direito Constitucional Tributário* (12ª edição, 1999, p. 532), o ilustre publicista mencionado, traz à colação recente julgado do Superior Tribunal de Justiça, oriundo do Recurso Especial nº90.781-PE, que encampa o seguinte posicionamento:

"Tributário. Isenção. ICMS. Tratado Internacional. 1. O sistema tributário instituído pela CF/88 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III). 2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente lei estadual em tal sentido. 3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna. 4. O art. 98, do CTN, há de ser interpretado com base no panorama jurídico imposto

pelo novo Sistema Tributário Nacional. 5. Recurso Especial improvido" (DOU 20/10/97, p.52.977, rel. Min. José Delgado).

O que se observa é que tem havido um entrechoque de interpretações, privilegiando a importância de dispositivos constitucionais sempre em detrimento de outros mandamentos também de natureza constitucional. É que, *v.g.*, a corrente doutrinária que advoga a possibilidade de a União conceder isenções heterônomas pela via dos tratados, tem como fundamento principal a distinção entre os aspectos internos e externos das atribuições da entidade central da federação brasileira, baseado na disposição contida no artigo 21, inciso I. De outra forma, é também juridicamente defensável a idéia de que a vedação imposta à União aplica-se à situações indistintas, tanto ao nível interno como externo.

Na tentativa de dirimir as antinomias, a questão pode (e deve) ser enfocada sob o aspecto material da competência outorgada às entidades componentes do Sistema Federativo brasileiro. Este enfoque parece bastante adequado, uma vez que intenta vislumbrar a questão posta, ao exame das atribuições constitucionais de cada ente federativo, pois *"toda competência implica, ao mesmo tempo uma limitação"* (**Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho** - RDT, nº64, p. 264).

3. A Supremacia do Tratado Internacional ?

Antes de iniciar o enfoque da questão sob o ângulo do sistema federativo e da competência material, passar a vista sobre o tema da prevalência, ou não, dos tratados internacionais sobre as normas do direito interno, no Brasil, é de importância relevante.

Segundo a definição de **G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly**, por *"tratado entende-se o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais"*(1998:23). Na palavra dos pré-claros mestres do direito internacional público, um ponto que ficou consolidado na Convenção de Viena de 1989, sobre o Direito dos Tratados, e a Convenção de 1969, completada pela Convenção de 1986, sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, *"é que a palavra tratado se refere a um acordo regido pelo direito internacional, "qualquer que seja a sua denominação". Em outras palavras, "tratado" é a expressão genérica. São inúmeras as denominações utilizadas conforme a sua forma, seu conteúdo, o seu objeto, ou o seu fim, citando-se as seguintes: convenção, protocolo, convênio, declaração, "modus vivendi", protocolo, ajuste, compromisso etc."*.(ob. cit.: 24) (destaques do Autor citado).

Os tratados ou convenções internacionais são fontes do direito que ocupam posição de relevo no Direito Tributário, conforme acentua **Alberto Xavier**, tendo surgido *"tratados de conteúdo especificamente tributário, visando eliminar ou atenuar a dupla tributação e evasão fiscal, ou ainda, procurando disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos"*(1994: 87/88).

Cada vez mais, os estudiosos do direito constitucional têm constatado a penetração do direito internacional no âmbito do direito interno, dando ensejo à problemática do *monismo* ou do *dualismo*, como acentua **Oliveiros L. Litrento** (1968, p.104). Erigiram-se a tese de *paralelismo*

(*dualismo*), a do *primado do direito internacional* (ou *monismo do direito internacional*), e a do *primado do direito interno* (ou *monismo do direito interno*).

O prof. **Edvaldo Brito** (1993:96 e segs.), assevera que o *paralelismo* preconiza a simultaneidade dos sistemas jurídicos, com influências recíprocas e preservação de traços de independência e distinção, "*de tal modo que a validade jurídica de uma norma interna não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional*" (**Francisco Rezek**, apud. **Edvaldo Brito**).

O *primado do direito internacional*, sufragado por **Hans Kelsen**, sustenta a unicidade da ordem jurídica, com a supremacia do direito internacional e, conseqüentemente, subordinação do direito constitucional àquele. Para os cultores dessa corrente, soberania, ou autoridade suprema, não é incompatível com a existência de um direito internacional, conferindo direitos e deveres entre as nações. Como, no caso, há necessidade de observância aos direitos que lhe são conferidos e aos deveres que lhe são impostos por parte dos Estados, há subordinação a uma ordem externa. É de se dizer que, para **Kelsen**, não há subordinação entre Estados soberanos. Conforme salienta o prof. **Edvaldo Brito**, "*isto equivale a que a autoridade jurídica do Estado é "suprema" enquanto não está sujeita à autoridade jurídica de qualquer outro Estado. Logo o Estado é "soberano" desde que está sujeito somente ao direito internacional e não ao direito nacional de qualquer outro Estado*".

O *primado do direito interno* sustenta, por sua vez, a supremacia da ordem jurídica interna, porque só se admite o direito internacional na medida em que consoante com o direito da ordem jurídica insculpida na norma fundamental interna.

Conforme já tivemos oportunidade de acentuar, "*o posicionamento aqui adotado dirige-se à orientação veiculada pela primazia do direito internacional, no que concerne às normas que dizem respeito à sociedade internacional institucionalizada, à segurança e paz coletivas, e à proteção de direitos fundamentais do Homem. A ordem jurídica interna afirma-se sem subordinação a qualquer outra ordem jurídica estatal. A obediência do principio da igualdade jurídica entre os Estados é direcionada pela prevalência da soberania dos entes estatais, entre si. Todos, porém, se submetem à ordem jurídica internacional, posto que, existente e reconhecida, não pode ficar adstrita ao direito interno de um só país*" (**Cláudio Cairo Gonçalves**, 1998 - 111).

Este posicionamento não implica, contudo, que o direito internacional se sobrepõe indistintamente ao direito interno sem cláusulas respeitantes do próprio ordenamento jurídico receptor da norma internacional.

O eminente constitucionalista brasileiro, **Luis Roberto Barroso**, na análise do tema, afirma que no Brasil não há previsão constitucional em relação ao conflito entre norma de tratado internacional e norma interna infraconstitucional, porém, aponta como sendo amplamente majoritária a corrente doutrinária favorável ao monismo jurídico, com primazia do direito internacional, lembrando ainda a positivação de tal postulado a partir da previsão do artigo 98 do Código Tributário Nacional - CTN. (1998: 18).

Fazendo menção ao posicionamento jurisprudencial emanado da Corte Suprema, o ilustre constitucionalista verifica que a doutrina sempre vislumbrou esta mesma orientação favorável ao monismo jurídico, que todavia, pareceu sofrer modificação, a partir da decisão exarada no R.E. nº80.004:

"Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às lei do País, disso decorrendo a constitucionalidade e conseqüente validade do

Decreto-lei n. 427/69 que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título".

Em julgados posteriores, esta orientação fora mantida, consoante fundamentação do Min. **Francisco Rezek**:

"O STF deve garantir prevalência à última palavra do Congresso Nacional, expressa no texto doméstico, não obstante isto importasse o reconhecimento da afronta pelo país de um compromisso internacional. Tal seria um fato resultante da culpa dos poderes políticos, a que o Judiciário não teria como dar remédio".

E ainda, **Luis Roberto Barroso**, apontando exame jurisprudencial empreendido por **Jacob Dolinger**, afirma que a *"orientação da mais alta Corte é a do monismo moderado, em que o tratado se incorpora ao direito interno no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, sujeitando-se ao princípio consolidado: em caso de conflito, não se colocando a questão em termos de regra geral e regra particular, prevalece a norma posterior sobre a anterior"(...)*, existindo *"apenas duas ordens de exceções a essa equiparação entre tratado e lei ordinária na jurisprudência do Supremo. A primeira dá-se em matéria fiscal, onde o Código Tributário Nacional (art. 98), como visto, é expresso quanto à prevalência da norma internacional. A Segunda exceção colhe os casos de extradição ..."*(ob. cit.: p.19).

No que concerne ao conflito entre o tratado internacional e a Constituição, não se pode ter em conta a idéia de uma soberania ilimitada, sendo que o próprio poder constituinte se limita por princípios internacionais. Conforme ensaio escrito por **Horst Ehmke**, citado por **Nelson de Sousa Sampaio** (1995:89), *"as normas gerais do Direito das Gentes"*, são limites transcendentais à ordem constitucional positivada, bem assim em relação ao próprio poder constituinte.

Por outro lado, a mera possibilidade, prevista num determinado ordenamento jurídico, em analisar o cunho formal (extrínseco) e material (intrínseco) de um tratado internacional, concernente à sua validade e eficácia, dá ensejo a que a norma internacional deva estar plenamente de acordo com os ditames da Lei Maior.

É o que ocorre entre nós, uma vez que *"desde a primeira Constituição republicana se admite a verificação da constitucionalidade intrínseca de um tratado"*(**Barroso**, p. 29), conformando, atualmente, a previsão do artigo 102, III, alínea "a" da C.F., no sentido de admitir recurso extraordinário, de competência do S.T.F., quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

Estabelecidas as conformações sobre a posição que os tratados internacionais ocupam no ordenamento jurídico, é de se afirmar que a celebração de tratados é de competência privativa do Presidente da República, sujeita, porém, ao referendo do Congresso Nacional, sendo correto, também, afirmar que as normas erigidas nos tratados só ganham eficácia no plano interno quando da ratificação do Congresso Nacional, na forma do artigo 49, I da Constituição Federal, uma vez que lhe cabe *"resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional"*.

No aspecto das isenções tributárias veiculadas através dos tratados internacionais, segundo **Roque Antonio Carrazza**, vale *"lembrar que, no Brasil, tais isenções nascem, no plano interno, só depois do acordo que as prevê ser confirmado pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo"*(ob. cit.: p. 531).

4. O Sistema Federativo na Constituição

Para adentrar na questão inicialmente proposta, um exame preliminar do Sistema Federativo imantado na Constituição Federal de 1988 é bastante viável à espécie, levando em conta a exata distribuição de competências em favor dos entes federados.

De acordo com **Konrad Hesse**, mestre constitucionalista alemão, "o conceito jurídico-constitucional de estado federal compreende, sem dúvida, características gerais que também são próprios de outras ordens estatais-federais: ele indica, nisso, uma união de várias organizações estatais e ordens jurídicas, e, precisamente, aquelas dos 'estados-membros' e aquelas do 'estado-total', em que estado-total e estados-membros são coordenados mutuamente na forma que as competências estatais entre eles são repartidas, que aos estados-membros, por meio de um órgão especial, são concedidas determinadas possibilidades de influência sobre o estado-total, ao estado-total determinadas possibilidades de influência sobre os estados-membros e que uma certa homogeneidade das ordens do estado-total e dos estados-membros é produzida e garantida" (1998: 178/179).

No Brasil, o Estado se organiza sob a forma de governo federativa. Assim dispõe o artigo 1º da C.F., quando adota o *nomem juris*, República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Em incontestável entendimento, o eminente **José Afonso da Silva** averba que a "federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados, Estados-membros ou simplesmente Estados" (1996:101).

Segundo o Prof. **José Afonso da Silva**, "Estado federal é o dotado de personalidade jurídica de Direito público internacional. A União é a entidade federal formada pela união das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno"(ob. cit.:102) .

O sistema federativo foi implantado no Brasil pelo Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889, consolidado pela Constituição Republicana de 1891, com vigência desde aquele período, variando apenas de matiz ideológico-político. De acordo com **Manoel Gonçalves Ferreira Filho**, a "Constituição de 1988, confere maior autonomia aos Estados-Membros tentando um reequilíbrio federativo", restabelecendo o federalismo cooperativo (1990: 48).

Em relação ao sistema federativo brasileiro, sua organização político-administrativa compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos dotados de autonomia político-administrativa, conforme dispõe o artigo 18 da Constituição Federal.

5. O Sistema de Competências

Segundo a lição do ilustre **J.J. Gomes Canotilho**, o princípio da competência, juntamente com o princípio da hierarquia e o princípio básico da produção de normas jurídicas, faz parte dos chamados princípios estruturantes dos esquemas relacionais entre as fontes de direito constitucional.

Sobre o princípio da competência, o mestre **Canotilho** leciona no sentido de que a "função ordenadora dos actos normativos não pressupõe apenas uma hierarquização dos mesmos através de relações de **supra-infra-ordenação**, mas também uma divisão espacial de competências. O princípio hierárquico acentua o carácter de **limite negativo** dos actos normativos

*superiores em relação aos actos normativos inferiores; o princípio da competência pressupõe antes uma **delimitação positiva**, incluindo-se na competência de certas entidades a regulamentação material de certas matérias. Para o insigne constitucionalista português o "princípio da competência aponta para uma visão global do ordenamento jurídico. Este não se reduz ao ordenamento jurídico estadual, pois em articulação com ele existem os ordenamentos regionais, os ordenamentos locais e os ordenamentos institucionais", sendo que o princípio da competência "não perturba o princípio da hierarquia e a configuração hierárquica da ordem jurídico-constitucional. Põe, todavia, em relevo um aspecto importante dos ordenamentos plurais: a existência de espaços normativos autónomos", e finalmente, "é ainda o princípio da competência a justificar a regulação por determinados órgãos, formando-se, assim, blocos de competências reservadas de determinadas matérias"(1998: 612/613).*

Adiante, sobre a aplicabilidade direta de normas organizatórias, assevera que as *"normas de criação de órgãos são também (ou são acompanhadas) de **normas de competência**. Logicamente, a constituição cria, de forma directa, certos órgãos com certas competências. O exercício das competências constitucionalmente normadas deriva directamente da constituição, afirmando-se contra quaisquer leis concretizadoras dessas competências de forma incompatível com o disposto nas normas organizatórias da lei constitucional"*(ob. cit.: p.1.053).

Em relação ao que acima foi transcrito, tem-se que a constituição pode, e em certos momentos deve, ser vista como um sistema de competências, em que se estipulam as tarefas, funções e atribuições dos órgãos estatais de forma específica, de modo que a atribuição de uma competência acometida a um órgão, afasta a dos demais órgãos.

Novamente, a afirmação de **José Afonso da Silva** é de importância lapidar para a matéria *sub examen*, uma vez que a *"autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa. Esta distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de Estado federal"*(1996: p. 453).

6. Enfoque sistemático sob o ângulo das Competências Constitucionais

É de se dizer que da análise sobre o sistema de competências erigido na C.F., emerge uma solução para saber-se a União pode, ou não, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esta afirmação viabiliza um entendimento da questão através de uma ampliada interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, impingindo moderação na interpretação do artigo 21, I da Constituição Federal, em que pese a disposição do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

No âmbito do exercício de competências no Sistema Federativo brasileiro, convém enunciar o que, para a linguagem jurídica, significa competência. Entendendo assim, *competência é limite de atribuição dirigida a um sujeito em relação à determinado objeto.*

Na definição de **José Afonso da Silva**, *"competência é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões"*(1996:455).

O ilustre Prof. **Edvaldo Brito** lembra que é *"uma característica fundamental de uma ordem jurídica a de que a maioria das regras que a*

*constituem seja estabelecida mediante um ato de criação, que dizer, mediante uma decisão humana, conforme outras regras jurídicas, chamadas **regras de competência**. Uma **regra de competência** prescreve as condições para que um ato de criação seja válido e, por isso, tenha força normativa. Essas condições classificam-se em três tipos: 1ª) condições que indicam a pessoa ou as pessoas qualificadas para realizar o ato de criação; 2º) aquelas que descrevem o procedimento de criação; 3º) as que limitam a matéria objeto da regra que há de ser criada por estas pessoas e segundo este procedimento"(ob.cit.: 77).*

Desta forma, implica numa regra que descreve uma moldura legal, indicando *quem* pode fazer; *o que* pode fazer e *como* pode fazer determinada tarefa ou atividade.

A competência, no âmbito constitucional, pode ser classificada como sendo do tipo *competência de execução* e *competência legislativa*. Por sua vez, a competência de execução pode ser privativa ou comum, enquanto que a competência legislativa pode ser privativa ou concorrente. Em uma classificação mais completa, **José Afonso da Silva** averba que a competência é: "(1) *competência material, que pode ser: (a) exclusiva (art. 21); e (b) comum, cumulativa ou paralela (art. 23); (2) competência legislativa, que pode ser: (a) exclusiva (art. 25 §§ 1º e 2º; (b) privativa (art. 22); (c) concorrente (art. 24); (d) suplementar (art. 24, §2º)" (ob. cit., 455/456).*

Diante de tais considerações, no âmbito constitucional tributário, o estimado Prof. **Roque Antonio Carrazza**, afirma que, em nosso país, não há que se "*falar em "poder tributário"(incontrastável, absoluto), mas tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)"(1999: 327),* chegando a afirmar que a "*Constituição é a Carta das Competências*", representando aquilo que **Paulo de Barros Carvalho** chama de "*normas de estrutura*".

Especificamente, no que concerne às competências privativas da União, dispõe a C.F., que a União é competente para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais (art. 21, I). Dispõe ainda, que são reservadas aos Estados as competências que não lhe sejam vedadas, na forma do § 1º do artigo 25. A seguir, prevê que compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios legislar, concorrentemente, sobre direito tributário (art. 24, I).

Estas disposições normativas, prevêm a forma como, genericamente, se dá o exercício das competências externas e internas em relação à integração do Estado federal ao nível externo, bem assim, relativamente, à competência residual dos Estados. Estatui-se também a competência legislativa concorrente em matéria tributária, *i.e.*, para elaborar normas impositivas de conteúdo tributário.

Por outro lado, o texto constitucional estabelece expressamente que é vedado à União, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, III). Aqui se observa claramente, o despontar de um traço proibitivo expresso instituído em desfavor da União e dirigido à sua competência.

O que acontece é que tratando-se de dispositivo constitucional que impõe a observância da limitação ao poder de tributar, somente através de norma expressa poderia-se supor a inaplicabilidade de preceito de tal magnitude, e não simplesmente através da subsunção de um dispositivo constitucional (art. 21, I), em detrimento de uma organização articulada de todo o sistema.

Interpretando de forma sistemática, em busca da não colidência dos dispositivos constitucionais retro, é de se entender que a manutenção de relações com Estados estrangeiros e organismos internacionais resta plenamente

mantida na esfera de atribuições da União, sem qualquer prejuízo para as faculdades inerentes à representação da República Federativa do Brasil ao nível externo. Desta forma, não fica excluída a competência da União em firmar tratado internacional em matéria tributária, inclusive instituir isenção.

Com relação à representatividade da União ao nível externo, briosamente, **Sacha Calmon**, manifesta-se no sentido de que é "*imperioso, pois, distinguir a União federal quando representa o Estado brasileiro na ordem internacional e a União como pessoa jurídica de Direito Público interno*"(ob.cit.:548). Esta manifestação, *s.m.j.*, leva a que se considere existirem no Estado brasileiro "duas Uniões", uma com competência externa e a outra com competência interna.

É de se afirmar, de outro modo, o entendimento de que a União é pessoa jurídica de direito interno com competência para representar o Estado brasileiro externamente. Este entendimento afasta a afirmação de que a União é pessoa jurídica de direito público "externo", pois a grosso modo não existem duas "uniões". Segundo a expressão de **Miguel Reale**, trazida por **Oswaldo O. de Pontes Saraiva Filho**, o "*Estado brasileiro, expressão jurídica da Nação brasileira, é a pessoa jurídica de direito público externo*"(1998/450). O que se revela é a existência de um Estado nacional, República Federativa do Brasil, em que umas das pessoas jurídicas de direito público interno, expressamente referidas em lei, a União, vê recair sobre os próprios ombros a atribuição de manter relações com os estados estrangeiros e organismos internacionais.

Posto isto, sem ser de outra forma, no aspecto material da competência atribuída pelo inciso I, do artigo 21, exsurge a vedação imposta pela letra da Constituição (art. 151, III), no sentido de proibir que seja instituída norma isentiva de tributos estaduais ou municipais pela União. É o que deve ser observado, porque, no momento de transplantar o direito inserto em norma internacional para o âmbito interno, no plano de sua eficácia, há de se fazer respeitar os limites de exercício de competências tributárias, mormente as vedações impostas expressamente pelo texto constitucional.

Tal abordagem afasta possíveis antinomias surgidas da interpretação e aplicação das normas constitucionais, reforçando e abraçando a corrente hermenêutica que considera que a União pode veicular isenção de tributos estaduais e municipais através de tratados, porém, indispensável a participação dos demais entes federados, juntamente com a União, incluindo nas leis ordinárias ou convênios ratificados pelas respectivas Casas Legislativas, a previsão da isenção, para que a norma de não-incidência qualificada venha a ter eficácia no plano interno.

7. Conclusão

Em conclusão, o estudo empreendido é uma tentativa de fazer exsurgir uma solução possível através de uma interpretação sistemática.

Especificamente, e após esta análise sobre os Sistemas Federativo e o de Repartição de Competências, adotados na C.F., em que os entes da federação exercem com plena autonomia suas atribuições, excluindo a dos demais, tem-se que o poder de tributar, transmudado em competência tributária, foi concedido a todos os entes federados, União, Estados, D.F. e Municípios, na forma do artigo 145 da C.F..

O exercício deste poder de tributar, *i.e.*, competência tributária, porém, se desenvolve segundo princípios gerais, limitações e distinção nítida de

atribuições. Estipulou-se, desta forma, princípios gerais da tributação, imunidades e vedações ao exercício da competência tributária.

Mesmo existindo entre nós, a supremacia do direito internacional em matéria tributária (art. 98 CTN), entendimento jurisprudencial pacífico da Corte Suprema confere ao tratado internacional o nível hierárquico de lei ordinária, subsumido às leis complementares e à própria Constituição.

Ex positis, entre nós, a disposição dirigida à União, no sentido de que a ela é vedado instituir isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve ser plenamente observada, cabendo aos entes federados, quando, política, econômica e socialmente, instados à exoneração de seus tributos, aprimorar e instituir a prática de mecanismos jurídicos capazes de permitir a eficácia da norma internacional isentiva, seja através das leis ordinárias das respectivas Casas Legislativas ou convênios ratificados pelos Poderes Legislativos locais.

8. Referências Bibliográficas:

- BRITO, Edvaldo. *Limites da Revisão Constitucional*. Porto Alegre, Sérgio Fabris Editor, 1993.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, São Paulo, Editora Saraiva, 2ª edição, 1998.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Livraria Almedina, 2ª edição, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 12ª edição, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 3ª edição, 1999.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo, Editora Saraiva, 18ª edição, revista e atualizada, 1990.
- GONÇALVES, Cláudio Cairo. *Integração Econômica e o Princípio da Soberania Nacional*, in *Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA*, Salvador - BA, Centro Editorial e Didático da UFBA, Edição Especial nº 6, jan. 1998/dez. 1998, pp. 106/117.
- HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*, Porto Alegre - RS, Sergio Antonio Fabris Editor, Tradução da 20ª edição alemã de Luís Afonso Heck, 1998.
- HORVATH, Estevão, CARVALHO, Nelson Ferreira de. *Tratado Internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?* Revista de direito Tributário - RDT, nº64, pp. 262/268.
- LITRENTO, Oliveiros L.. *Manual de Direito Internacional Público*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1968.
- SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O Poder de Reforma Constitucional*, Salvador, Nova Alvorada Edições Ltda., 3ª edição revista e atualizada por Uadi Lamêgo Bulos, 1995.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Afinal, Tratado Internacional pode ou não isentar tributos estaduais e municipais?*, Boletim IOB de Jurisprudência - 2ª quinzena de Setembro de 1998 - nº18/98 - Caderno 1 - 451/444.
- SILVA, G. E. do Nascimento e, ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de Direito Internacional Público*, São Paulo, Editora Saraiva, 13ª edição, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo, Malheiros Editores, 11ª edição revista, 1996.