

# A ISENÇÃO DO ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS DECORRENTE DE TRATADOS INTERNACIONAIS: UMA LEITURA NA PERSPECTIVA DE VALÉRIO MAZZUOLI

Ícaro Moronny Diógenes Veras<sup>1</sup>

Hudson Palhano de Oliveira Galvão<sup>2</sup>

Resumo: A análise apresentada nesta pesquisa apresenta um contraponto no tocante ao entendimento esposado na seara internacionalista, ou seja, a possibilidade de isenção de ICMS por meio de tratados ou convenções internacionais celebradas entre a União e Estado estrangeiro. Toma-se como ponto de partida a discussão que se travou ao longo dos anos, tomando-se como assento o entendimento de Valério Mazzuoli. Isso porque as exposições em torno do assunto revelam-se complexas em virtude da discrepância de entendimentos entre os internacionalistas e os tributaristas, abarcando questões atinentes ao Direito Internacional, Direito Constitucional e Tributário, inclusive abrangendo questões de Direito do Estado, haja vista que compreende uma análise do pacto federativo. Nas percepções que se extraem dos mais diversos estudiosos, ou seja, cotejando os diversos

---

<sup>1</sup> Especialista em Direito Constitucional e Tributário pela UFERSA – Universidade Federal Rural do Semi - Árido. Graduado em Direito pela UFERSA. Advogado.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito, com Especialidade em Ciências Jurídico-Políticas, pela FDUL - Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Graduado e Mestre em Direito pela UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Diplomado na ESG - Escola Superior de Guerra. Presidente da ADFAS – Associação de Direito de Família e das Sucessões do RN. Professor do Curso de Direito da UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi - Árido, Vice - Coordenador do Curso de Especialização em Direito Constitucional e Tributário da UFERSA, Professor do Curso de Especialização em Direito Administrativo da UFRN, e da Pós-Graduação em Direito da UNP. Advogado.

entendimentos que servem de lastro aos desdobramentos do conteúdo suscitado, é possível asseverar que a interpretação daqueles é no sentido de que os tratados e acordos internacionais encontram-se acima das leis que regem o sistema interno, quando incorporados ao ordenamento e, do ponto de vista dos tributaristas, a linha de tese contrária, no sentido de que haveria afronta à Constituição e, portanto, não deveriam prevalecer.

**Palavras-Chave:** Isenção; Imposto sobre Circulação de Mercadorias; Pacto Federativo; União.

**Abstract:** The in this research a makes a counterpoint to the understanding espoused in the internationalist field, that is, the possibility of exemption from ICMS by means of international treaties or conventions concluded between the Union and the foreign State. The starting point is the discussion that has taken place over the years, taking as seat the understanding of one of the greatest exponents, Professor Valerio Mazzuoli. This is because the statements on the subject are complex due to the discrepancy of understanding between internationalists and ranchers of Tax Law, covering issues pertaining to international law, constitutional and tax law, including issues of state law, since it comprises a analysis of the federative pact. In the perceptions that draw from the most diverse scholars, that is, comparing the various understandings that support the unfolding of the raised content, it can be asserted that their interpretation is that international treaties and agreements are above the laws that govern the internal system, when incorporated into the system and, from the point of view of specialists in Tax Law the line of contrary thesis, in the sense that there would be affront to the Constitution and, therefore, should not prevail.

**Keywords:** Exemption; Tax on Circulation of Goods; Federative Pact; Unity.

Sumário: 1. Introdução. 2. Conceito de ICMS. 3. Isenção tributária no direito brasileiro. 4. Diferença entre isenção e imunidade no ordenamento brasileiro. 5. A problemática da isenção tributária do ICMS por meio de acordo internacional celebrado entre união e estado estrangeiro. 5.1. Isenção de ICMS no ordenamento brasileiro via tratados ou acordos internacionais. 5.2. O problema dos termos revogação e suspensão de eficácia: o debate entre os internacionalistas e tributaristas. 5.3. Especificidades acerca da isenção do ICMS via tratados e acordos internacionais. 5.4. Paridade dos tratados e acordos em função das normas internas. 6. Conclusão. referências.

## 1. INTRODUÇÃO



objeto sobre o qual se realiza a presente pesquisa tem sido elemento de diversas discussões doutrinárias, pois cada autor analisa o tema em três perspectivas, ou seja, no âmbito do Direito constitucional, do Direito internacional e do Direito Tributário, com a ênfase e as peculiaridades concernentes à cada uma das respectivas ciências jurídicas.

Trata-se da reflexão acerca da possibilidade ou impossibilidade da existência de normas de isenção fiscal, em especial as heterônomas, em sede de tratados e convenções internacionais, o que tem suscitado acirrados e contraditórios posicionamentos, como é o caso do uso dos termos revogação, denúncia – substituindo-se um termo por outro -, entre outros pontos sobre os quais se detém com mais profundidade ao longo do desenvolvimento do presente trabalho.

Os fundamentos que inspiram o trabalho, assim, são manifestados pelas vias das três disciplinas mencionadas, ou seja, o Direito Tributário, o Direito Constitucional e o Direito Internacional Público, apresentando-se como ponto crucial o fato de

as grandes divergências interpretativas que giram em torno da matéria, sempre gravitarem em torno dos mesmos pontos, mas com interpretações diversas, o que não deixa de suscitar a curiosidade de quem se propõe verificar os argumentos que se encontram lançados como alicerces do debate.

Efetivamente que existe uma tese de caráter majoritária, como é comum nas discussões das disciplinas jurídicas, mas quando se detém dos argumentos de cada qual, exsurtem dúvidas, o que aumenta o anseio pela busca do conhecimento acerca do assunto, o aprofundamento, avaliando-se cada argumento para tentar encontrar uma alusão que seja mais convincente.

Nota-se grande complexidade nessa matéria, isso considerando a abordagem dos diversos autores que propõem discursar acerca do instituto da isenção de Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o qual tem sido objeto de divergências acirrada entre tributaristas, constitucionalistas e aqueles que se dedicam ao estudo do Direito Internacional Público.

O trabalho revela que nem sempre uma tese majoritária usufruirá dessa condição perenemente. Um dos detalhes que mais chama atenção nessa pesquisa, exemplificando, é como os autores mudam seu entendimento, e podem e devem fazê-lo porque o conhecimento permite isso, de modo que é possível, sim, mudar de ideia, em nome do saber.

Um dos autores que servem de base argumentativa do presente trabalho, por exemplo, mais precisamente o professor Roque Antônio Carrazza, até a 29ª edição de seu livro, defendia categoricamente que o artigo 98 do Código Tributário Nacional seria inconstitucional, tendo mudado de entendimento, nesse ponto, mas mantendo a ideia de que não é possível qualquer isenção tributária heterônoma pelas vias de tratado ou mesmo convenção internacional, haja vista a soberania do Estado brasileiro, o pacto federativo e o fato de a própria Constituição Federal haver determinado esse impedimento

Assim, a partir do ano de 2017, o autor modificou seu

entendimento, inclinando-se atualmente pela tese da constitucionalidade do artigo 98 do CTN, mas não sendo possível a isenção heterônoma, pelas vias de tratados e convenções internacionais.

Em suma, houve mudança no que tange à constitucionalidade, mas não obstante essa ideia, vale ressaltar que o autor converteu sua percepção em outros aspectos, como será discorrido ao longo do desenvolvimento, mormente no que tange a isenções heterônomas.

Esse entendimento, a propósito já defendido pelo professor Valério Mazzuoli desde o ano de 2007, quando publicou artigo nesse sentido, afirmando, peremptoriamente, que os tratados e convenções são normas superiores às regras internas e, que, portanto, prevalecem em relação a estas, ainda que a norma internacional trouxesse em seu bojo conteúdo de isenção tributária heterônoma. Inclusive, o aludido autor serve de base para o desenvolvimento desta pesquisa, principalmente porque se propõe analisar o tema, mais especificamente o artigo 98 do Código Tributário Nacional, numa perspectiva distinta dos autores que se dedicam especialmente ao Direito Tributário.

Isso corrobora o que é mencionado ao longo do trabalho, ou seja, a temática em questão é complexa e, por vezes, os termos técnicos são trocados e, os argumentos não se encaixam perfeitamente, de modo que não é raro enxergar-se confusão na exposição do assunto, como se pode verificar em autores que ainda mencionam Carrazza, o relacionando a sua tese de inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN, ideia que foi abandonada pelo autor desde 2017.

O certo é que o assunto é rico em detalhes e, por vezes, em virtude de confusão nos termos empregados, a própria exposição do tema fica confusa, de modo que se tenta abordar o tema no presente trabalho com a maior cientificidade possível, buscando identificar o alcance dos argumentos, a sua consistência e seguir os que são mais hábeis ao convencimento.

Partindo-se, assim, dessas explicações e justificativas, as premissas que sustentam as considerações aqui suscitadas são de três ordens. Primeiro, o fato de a competência atinente a acordos e tratados internacionais dizer respeito à União; segundo, no sentido de que o poder para conceder isenção de ICMS diz respeito aos Estados e, terceiro, no sentido de que os acordos e tratados internacionais, os quais são incorporados ao ordenamento brasileiro, não ostentam, impreterivelmente, a qualidade de normas superiores, simplesmente pelo fato de serem normas internacionais.

O aspecto central da discussão se perfaz no sentido de dois entendimentos terem se formado. De uma lado os que adotam um viés calcado na ideia de soberania interna, a qual outorgou aos estados membros tarefas específicas e prerrogativas, com destaque para estas, no sentido de que, nem mesmo a República Federativa do Brasil poderia insurgir-se, como é o caso das isenções tributárias, tendo em vista que a estrutura que montou o quadro da organização interna, foi construído pela própria Ordem Constitucional, em especial pelo poder constituinte originário, ao passo que outros entendem diferente, transmitindo a percepção de que os tratados internacionais revestidos de primazia, portanto, preponderam em relação ao ordenamento.

Mas existem implicações acerca desse ponto. Isto porque os tratados e acordos, quando avençados indicam que os agentes que os celebram - no caso brasileiro, a União - possuem uma característica que tem sido frisada pela doutrina uníssona no ordenamento, qual seja, a manifestação do Estado nacional como ente revestido de soberania, atributo do qual não se revestem os demais entes da federação.

Em face dessa questão são lançados os alicerces do debate acerca da natureza das isenções por tratados internacionais, com destaque para o artigo 98 do Código Tributário e, conseqüentemente, uma análise reflexa do que dispõe a Constituição, em especial em seu artigo 151, III, quando delimita as regras

acerca das isenções tributárias.

Uma primeira linha de tese, assim, compartilhada por tributaristas, entende pela proeminência das normas nacionais – não obstante ser essa concepção minoritária. Entendimento diverso é desenvolvido pelos internacionalistas, os quais propõem uma interpretação peculiar no que tange ao artigo 98 do Código Tributário, mais precisamente, conferem a exegese de que o dispositivo em tela traduz a superioridade das normas internacionais, quando comparadas com o sistema interno.

O trabalho encontra fundamento em Valério Mazzuoli, o qual defende, entre outros, a ideia de preponderância das regras de direito internacional, quando cotejadas umas e outras, o que não significa, necessariamente, que a linha de raciocínio perseguida no presente é consentânea com as ideias difundidas pelo referido autor.

Parte-se do seguinte introito, mais precisamente, toma-se como ponto de partida o artigo 98 da Código Tributário Nacional, isto porque consoante interpretação doutrinária, o preceptivo em comento seria norma que encontra raiz na Constituição Federal e, nessa perspectiva, as normas internacionais, ou seja, os tratados e acordos, nos quais se incluem aqueles que cuidam de isenção tributária, não estariam vinculados aos ditames nacionais, de modo que haveria não somente superioridade no tocante aos aludidos institutos internacionais, mas também eles encontrariam sua validade reflexa na Constituição, isto porque o artigo 98 do CTN seria uma consequência da determinação constitucional, sendo essa, a propósito a ideia propugnada pelo professor Valério Mazzuoli.

Já que o artigo 98 do CTN seria uma consequência do mandamento constitucional, referente às peculiaridades que a lei complementar deveria estabelecer, em especial delineando as especificações tributárias no Brasil, isto traduziria o sentido dos preceitos internacionais sobre Direito Tributário – a superioridade daqueles -, ou seja, estas regras ainda que sejam contrárias

aos preceitos nacionais, tomando-se em consideração a ideia de sua sobrepujança, permitiria desembocar na tese de que as normas nacionais devem ser revogadas – derogadas – quando contrariarem mandamentos ou disposições de acordos e tratados internacionais, isto porque estes ostentariam uma condição hierárquica de alto grau, como já mencionado.

Entretanto, lança-se uma proposta de contraposição argumentativa, já que existem fundamentos vários – destaque para a percepção dos tributaristas e constitucionalistas –, difusão em termos de ideias destacadas pela doutrina, bem como do prisma da jurisprudência, as quais podem dar sustentáculo a uma compreensão contrária àquela difundida por Valério Mazzuoli, o qual sustenta a superioridade tão só em decorrência dos tratados e acordos possuírem uma origem internacional.

O tema, portanto, invoca mais divagações, cotejando-se os diversos desenvolvimentos argumentativos acerca do assunto, para que se ancore num sentido no qual mais princípios e regras sejam atendidos.

Se a argumentação partisse da ideia de suprallegalidade de que se revestem as normas de direitos humanos - tema que tem encontrado uma defesa um tanto quanto solidificada no sistema brasileiro -, isto antes da emenda 45, ou mesmo o caráter de emenda das normas que atendam aos parâmetros ditados no artigo 5º, § 3º, da Constituição, poder-se-ia afirmar a superioridade, mas não é de direitos humanos que se trata no presente caso, ao contrário, são normas que ostentam um caráter de preceitos ordinários - regulando institutos de Direito Tributário, não de direitos humanos, como se poderia pensar -, de modo que isso suscita dúvidas, e portanto, justifica sua investigação, cotejando-se os diversos pontos de vista da doutrina e jurisprudência sobre o assunto, principalmente quando se leva em consideração os contrapontos ou divergências que gravitam em torno das diversas exposições que propõem analisar a matéria.

A força de onde dimana as digressões acerca do assunto



tornam válida a discussão, não somente pela importância que atrai, mas principalmente pelo rico teor de matérias de Estado que servem como elementos de construção das análises suscitadas, como é o caso da soberania estatal, a competência dos entes e o imiscuir-se das normas internacionais no cenário nacional, sendo que tudo isto é validado pelo fato de a estrutura do Estado se configurar como matéria eminentemente constitucional, ou seja, o tema encontrar-se atrelado ao tripé organização afeta aos poderes; organização atrelada ao Estado e seus entes e, por fim, aos direitos fundamentais.

## 2. CONCEITO DE ICMS

Trata-se de imposto de competência e caráter estadual, o qual tem como objeto de incidência ou ponto de partida (fato gerador) três vocábulos, ou seja, primeiro, a circulação; segundo, mercadorias e, terceiro, serviços.

De acordo com Costa (2019, p. 290) o tributo em comento configura-se como o imposto de maior destaque, portanto, mais importante no que tange aos Estados-membros, bem como do Distrito Federal, já que é responsável por grande, ou mesmo maior parte da receita tributária no que tange a esses entes.

Ainda, consoante observa Costa (2019, 290), particularidade caracterizadora desse tributo diz respeito à inferência que se pode extrair da simples leitura do art. 155 da Constituição Federal: malgrado trata-se de imposto de competência exclusiva dos entes parciais (Estados-membros e também o Distrito Federal), é aquele tributo do qual mais se debruça, traçando peculiaridades de sua disciplina no ordenamento pátrio, inclusive no que tange as resoluções que devem ser editadas pelo Senado, valendo destacar sua submissão aos convênios do CONFAZ quando se trata de pormenores atinentes à isenção, que somente pelas vias daqueles pode ser implementada.

Por se configurar um imposto de caráter multifásico, goza de conteúdo e pormenores os quais são semelhantes aos do IPI, esclarecendo-se que os tributos não se confundem, havendo apenas aspectos de semelhança no tocante a este ponto, ou seja, o seu caráter de desdobrar-se em várias fases. Da mesma forma, pode ser adjetivado como imposto que ostenta um caráter indireto, assim designado o tributo cujo ônus há de ser suportado, destarte, pelo consumidor final. Cuida-se da incidência de uma decorrência ínsita ao instituto em tela, ou seja, da irradiação de efeitos econômicos do tributo ou o fenômeno da denominada translação tributária, pelas vias da qual o valor do imposto é incutido no preço da respectiva mercadoria e, da mesma forma, no que tange ao serviço e, conseqüentemente, o contribuinte *de jure* cede espaço do encargo ao contribuinte *de facto*, isto é, o necessário adquirente daquela mercadoria ou mesmo do serviço colocado no mercado (COSTA, 2019, p. 291).

O ICMS consiste num dos impostos mais complexos que existem no sistema tributário brasileiro, isso porque, dentre outras razões, cuida-se de um imposto que envolve o próprio pacto federativo. Ademais, sua legislação é extremamente vasta, extensa, percorrendo diversos dispositivos da Constituição, iniciando-se pelo art. 155, inciso II desdobrando-se pelos seus longos §§ 2º a 5º (PAULSEN, 2019, p. 501).

Isso sem falar nas Resoluções do Senado, as quais firmam, estabelecendo alíquotas máximas, bem como as mínimas para determinadas situações especiais. E não é somente isso, há, da mesma forma, a intermediação de lei complementar que harmoniza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC n. 87/96) abarcando, da mesma forma, convênios entre os estados (os chamados Convênios Confaz) os quais especificam e delimitam os benefícios fiscais que poderão, ou não, ser concedidos. Some-se a esse fator, as leis estabeledoras do tributo em cada ente federado, ou seja, em cada um dos Estados brasileiros, nos respectivos regulamentos e na complexa rede de

outros atos normativos, administrativos e de caráter infralegais, os quais, todos, indistintamente, detalham sua aplicação (PAULSEN, 2019, p. 502).

### 3. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

As regras que dizem respeito a isenção são de parâmetro legal, ou seja, somente aquilo que a legislação alega que é isento ostentará essa característica. Não é o que a jurisprudência diz, mas somente aquilo que a lei estabelece, nesse sentido, que deve ser considerada como regra de isenção.

Isso significa que a isenção está em consonância com o perfil da legalidade, não podendo ser levada a efeito por mero ato de caráter administrativo, já que estes não possuem natureza de norma legislada, mas de ato de caráter concreto, destinado a um grupo determinado de agentes.

Para Paulsen (2019, p. 360) a isenção, como não pode deixar de ser considerado, pressupõe, indispensavelmente, a incidência do preceito tributário, o qual se reveste de caráter impositivo. Caso não incidisse, não se estabeleceria qualquer obrigação, de forma que, conseqüentemente, não seria necessária a existência de lei para a exclusão do crédito.

Muito embora possam parecer semelhantes, é crucial entender que não existe qualquer relação entre alíquota zero e isenção. São acontecimentos completamente distintos. Ou seja, não existe qualquer confusão entre isenção e alíquota zero, de forma que são institutos legais completamente distintos, não havendo que se estabelecer qualquer caráter de sinônimo entre os aludidos fenômenos jurídicos. Na isenção todos a sequência encadeada ocorre normalmente na ordem sequencial tributária, não mas os beneficiários não terão formados contra si o crédito.

A alíquota zero se traduz no estabelecimento de alíquota nula, tendo como resultado daí decorrente um tributo sem qualquer expressão econômica. Isso quer dizer que zero por cento,

incidindo sobre qualquer base, significa que nada terá mudado em termos jurídicos e dos próprios fatos, de forma que resultará sempre, invariavelmente, em zero. Assim, apesar de normalmente instituído o tributo e, mesmo tendo ocorrido o respectivo fato gerador, o valor resultante, ao final, será zero, o que significa, portanto, que nada será devido (PAULSEN, 2019).

Observe-se, também, que não se confundem a isenção e não incidência, já que esta encontra-se no plano da incidência, da aplicação da norma tributária, a qual detém o caráter de preceito impositivo. Esta somente pode ser identificada pela exegese, a *contrario sensu*, da abrangência determinada pela própria norma tributária de regência. Destaca-se, revelando-se, portanto, na pura e inexistência de possibilidade de incidir porque não faz parte do mundo daquele instituto. Quando se menciona esse ponto, pode-se afirmar que a não incidência se refere a todas as circunstâncias não abarcadas na regra matriz de incidência tributária como elemento desencadeador de obrigação tributária (PAULSEN, 2019, p. 359).

Sendo assim, a norma de isenção adentra o ordenamento em decorrência de o legislador ter a intenção de afastar as consequências legais de sua incidência, as quais são advindas da norma impositiva, a qual, de outro turno, culminaria na obrigação do pagamento do respectivo tributo. Em virtude desse fenômeno, ou seja, a retirada da carga tributária, em virtude de isenção, se implemente por motivos estranhos à normal ossatura que o ordenamento legal concede ao tributo, seja quando leva em consideração a capacidade contributiva ou mesmo seja por motivos de caráter extrafiscal. Como se disse, trata-se de uma decorrência da legalidade, tanto isso é verdade que a consequência da isenção é determinada pelo art. 175 do CTN ao elegê-la como elemento de exclusão do crédito tributário, de sorte que são irrelevantes quaisquer discussões doutrinárias no que tange ao aspecto da natureza do instituto, haja vista que não podem preponderar sobre dispositivo categoricamente válido, o qual

encontra-se constante das respectivas normas gerais atinentes ao direito tributário. A consequência da exclusão do crédito tributário, na dicção desenvolvida pelo CTN, faz com que se aperfeiçoe o surgimento da obrigação, mas que, não obstante esse fato do mundo jurídico, o sujeito passivo, resta dispensado da sua apuração, bem como de seu cumprimento (PAULSEN, 2019).

Observe-se que, como será delineado com mais precisão em capítulo específico, a proibição inscrita no art. 151, III, da Constituição Federal, diz respeito à União, na condição de pessoa jurídica de direito público componente da estrutura nacional – no aspecto interno, portanto. No tocante à República Federativa do Brasil, quando estabelece suas relações externas, é possível celebrar tratado internacional no qual se firme isenção de quaisquer tributos, federais ou mesmo de caráter estaduais ou municipais. Sendo assim, o âmbito de incidência do art. 151, CF, consiste naquele que diz respeito às relações das entidades que compõem a federação entre si. Em consequência, não tem por elemento a União no aspecto externo (PAULSEN, 2019, p. 191).

Ademais, é importante deixar assentado que regras gerais delimitando a esquadrinhando a isenção são concretizadas através de Lei Complementar, tratando-se de uma imposição regulada pela Constituição.

É preciso delimitar esse ponto, para que o fenômeno jurídico em tela não seja confundido com outro ou outros que existam no ordenamento, como é o caso da não incidência ou, ainda, a cláusula da imunidade, inclusive sendo esta explicitada em no capítulo 4.

Para Schoueri (2019, p. 239) na dicção elaborada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não permite que seja confundida a não incidência; entretanto, pressupõe essa incidência. Em decorrência dessa afirmação, é possível detectar que a isenção é inserida no art. 175 do Código Tributário, como uma hipótese de exclusão do crédito. Isto é: no consoante descrição ali desenvolvida, o crédito tributário instaura-se no sistema, porém

o pagamento é objeto de dispensa, em virtude da isenção. É essa a configuração apresentada no campo da incidência da norma, já que o legislador inseriu a hipótese (e, em função disso não seria caso de falar-se em não incidência), no entanto, isenta o contribuinte, descrito na norma, do pagamento.

#### 4. DIFERENÇA ENTRE ISENÇÃO E IMUNIDADE NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

A princípio, poder-se-ia pensar que não haveria qualquer utilidade, do ponto de vista prático, no tocante aos aludidos termos, podendo até se assemelhar do prisma linguístico. Entretanto, não é possível prescindir da distinção no sistema normativo-tributário, uma vez que, nesse contexto, a distinção não somente se faz pertinente, mas também carrega significado e repercussões especiais.

Nesse viés, é possível asseverar que as consequências e conteúdo de ambos os institutos são distintos, tendo, da mesma forma, uma fonte determinante distinta.

Partindo-se dessas premissas básicas, é possível afirmar que a isenção, embora prevista no texto constitucional, suas regras devem ser reguladas em lei especial<sup>3</sup>, ao passo que as normas que congregam o conteúdo referente a imunidades estão previstas e reguladas, em casos específicos, diretamente no âmbito da Constituição Federal de 1988.

Acerca desse ponto, aduz Costa (2019, p. 86):

A imunidade tributária apresenta dúplici natureza: de um lado,

---

<sup>3</sup> Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 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, § 2.º, XII, g. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 14 out. 2019.

exsurge como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas.

Dessa forma, cotejando-se os dois institutos, o que se detecta é que, enquanto a imunidade se sagra como norma de blindagem, impedindo que o tributo alcance determinados sujeitos, inclusive, impedindo o próprio exercício da competência em termos tributários, a isenção configura-se como uma regra regulada em lei especial, sob pena de inconstitucionalidade (SCHOUERI, 2019, p. 239), por não seguir a formalidade estabelecida constitucionalmente, já que a lei que trata de isenção não pode dizer respeito a elemento estranho ao seu regramento, inserida apenas de passagem em dado regulamento, o que, embora possa acontecer, não quer dizer que perdurará no sistema, haja vista a proscrição constitucional no que tange ao tema.

Não é outra a percepção de Costa (2019, p. 86) quando se detém da análise do assunto, a qual afirma que a imunidade significa a exoneração, determinada na seara constitucional, dizendo respeito a norma expressa e cerceadora da atribuição de competência em termos tributários ou encontrando supedâneo, inarredavelmente, num ou mesmo em alguns dos princípios constitucionais, revestindo-se o titular de direito público subjetivo, nos exatos limites estabelecidos, de não se submeterem à tributação. Doutro norte, a isenção tem por nascedouro a lei, configurando norma que impõe óbice ao exercício da competência em situações especiais.

Costa (2019, p. 225) resume sua digressão nos seguintes termos:

- 1) a imunidade é, por natureza, norma constitucional, enquanto a isenção é norma legal, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa--se no plano da definição da competência tributária, alocando--se a isenção, por seu turno, no plano do exercício da competência tributária; 3) a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante o exercício do Poder Constituinte Originário,

porquanto as imunidades são cláusulas pétreas; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece--se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes.

De qualquer forma, pelas alusões aqui levadas a efeito, pode-se afirmar que os tributos ou não terão seu crédito lançado - a isenção serve como mecanismo de bloqueio ao próprio instituto do lançamento, interferindo diretamente nesse ponto, ou seja, o imposto pode até existir normativamente, mas a isenção não permitirá seu aperfeiçoamento, havendo a incidência no mundo dos fatos, mas não o lançamento -, ou mesmo sequer chegarão a ter previsão normativa, no primeiro caso em decorrência da isenção e, no segundo, em virtude da norma de imunidade, a qual impede que se leve a cabo mesmo a competência tributária (COSTA, 2019, p. 86). Nesse último caso, inclusive, por categórica determinação esboçada na senda constitucional, o que traduz a imprescindibilidade de se pautar pela importância dos institutos, vê-se a imprescindibilidade de esboçá-las em conjunto, pois, direta ou indiretamente, seus efeitos irradiam o sentido e a importância ostentada, por cada qual, do contrário, não haveria qualquer sentido na sua subscrição normativo-constitucional.

São fatos eminentemente jurídicos que fazem parte da realidade comum da sociedade, pois mesmo sem a vontade do agente, no sentido de querer ou não o exercício do poder tributário, o que determina essa função é a lei - ou seja, a incidência ou não, a isenção, a imunidade são elementos definidos pelo sistema -, sendo irrelevante a vontade da pessoa humana considerada em si.

## 5. A PROBLEMÁTICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS POR MEIO DE ACORDO INTERNACIONAL CELEBRADO ENTRE UNIÃO E ESTADO ESTRANGEIRO

A premissa norteadora da presente construção argumentativa parte da possibilidade ou impossibilidade de isenção de ICMS por meio de tratados ou acordos internacionais, já que nos



ditames constitucionais presentemente em vigor, a isenção é matéria afeta aos respectivos entes que compreendem o Estado brasileiro. Para tanto parte-se de casos hipotéticos e de abordagens científicas sobre o assunto, incluindo-se as considerações e percepções da jurisprudência acerca da presente abordagem.

Impende asseverar, no desenvolvimento da esfera do conteúdo, que não se prima por uma linha de tese segregada, um entendimento isolado, até porque trata-se de questão submetida à intensa discussão na doutrina.

No desenvolvimento contextual, que, como dito, não se prende a um único ponto de vista, verberando-se sobre um aspecto isoladamente considerado, ao contrário, são objeto do presente os entendimentos que procuram dissecar o assunto, cotejando a temática no viés de internacionalistas, bem como de tributaristas, pautando-se tanto pelas linhas de entendimento que defendem a superioridade normativa das normas internacionais em sede de tributação, bem como naquelas que se opõem ao aludido entendimento.

O que se enxerga é a ausência de uniformidade na interpretação do dispositivo que rege o assunto, de modo que formouse, de um lado, a percepção que propugna a inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN, ao passo que, outros, adotam a tese de que o preceito é uma decorrência do próprio texto constitucional, não encontrando-se contaminado por qualquer vício de constitucionalidade, ao contrário, já que serve de lastro para a incidência e regulamentação de regras internacionais em termos tributários em contraposição ou no mesmo sentido da legislação nacional. Isto inclui normas gerais e abstratas de direito alienígena produzindo efeitos no Brasil, de modo que sua inserção no sistema brasileiro produziria dois efeitos distintos: manutenção das normas adequadas e exclusão das incompatíveis, de forma que as regras estatuídas no tratados e convenções sobrepujariam a legislação nacional. Essa ideia não é revestida de uniformidade no sistema!

O certo é que não existe pacificação doutrinária acerca do assunto, de modo que, para alguns tributaristas, não todos, a norma insculpida no artigo 98 do CTN não quer significar que as normas internacionais são superiores às normas internas, ao passo que, para os internacionalistas, a melhor tese seria no sentido da imperiosidade do sistema de tratados e acordos internacionais.

Ressalte-se, nesse ponto, que não se deve confundir os tratados aqui mencionados com aqueles que tem como matéria os direitos humanos. Estes adentram o sistema normativo pátrio com o caráter de norma supralegal ou mesmo revestindo-se de índole fundamental, desde que aprovados pelo mesmo viés no qual são aprovadas as emendas constitucionais, consoante previsão do artigo 5º, §3º, da Constituição Federal<sup>4</sup>.

Mas, retomando os delineamentos acerca do ponto central do presente, vale mencionar que na concepção dos estudiosos do Direito Internacional, a norma insculpida pelas vias de acordo ou tratado internacional preponderará em relação às normas internas, de sorte que o preceito infraconstitucional interno deve se curvar àquela, tendo em vista sua superioridade (MAZZUOLI, 2019, p. 412), de modo que no embate ou contraste entre as regras canalizadas nos tratados e convenções e, de outro lado, a legislação interna, aquela prevalecerá em detrimento desta.

Tentar aplacar a força dos preceitos internos, ou seja, as

---

<sup>4</sup> O art. 5º, § 3º, da CF/88 motivou revisão do posicionamento do STF sobre a hierarquia dos tratados de direitos humanos no Brasil. No julgamento do RE 466.343, simbolicamente também referente à prisão civil do depositário infiel, a maioria de votos dos Ministros sustentou novo patamar normativo para os tratados internacionais de direitos humanos, inspirada pelo § 3º do art. 5º da CF/88 introduzido pela EC n. 45/2004. A nova posição prevalecente no STF foi capitaneada pelo Min. Gilmar Mendes, que, retomando a visão pioneira de Sepúlveda Pertence (em seu voto no HC 79.785-RJ), sustentou que os tratados internacionais de direitos humanos, que não forem aprovados pelo Congresso Nacional pelo rito especial do art. 5º, § 3º, da CF/88, têm natureza supralegal: abaixo da Constituição, mas acima de toda e qualquer lei. RAMOS, André de Carvalho. *Curso de Direitos Humanos*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 844.

leis ordinárias ou mesmo as complementares, inclusive aquelas prescrições presentes na Constituição, usando como supedâneo o argumento de que as normas internacionais estariam num patamar mais elevado, não parece convencer, sendo, a propósito, ponto de vista rechaçado pelos tributaristas, como é o caso de Rocha (*apud* SCHOUERI, 2019), mas a tese majoritária pende no sentido de prevalência dos tratados e convenções internacionais.

Isso demonstra que o tema não é de fácil aferição e assimilação, apresentando, ao contrário, grande complexidade técnica, inclusive no debate.

A Constituição estabelece alguns regramentos específicos em relação aos tributos e às especificidades que os acompanham, como é o caso da própria competência tributária, regulação de especificidades como isenção, prescrição, decadência e outros temas, os quais são insculpidos na Constituição como regras que devem ser reguladas por leis especiais (CASSONE, 2018, p. 291).

Particularmente, portanto, em virtude das peculiaridades da abordagem e, por assim, vislumbrar-se exegeses distintas em torno do mesmo texto, como consequência da suscetibilidade a interpretações diferentes, se instauram argumentos distintos, isso porque tributaristas dizem que o preceito insculpido no artigo 98 do CTN não traduz qualquer sobrelevação da norma internacional, se comparada à nacional, mas, doutro turno, estão aqueles que defendem, nesse caso os internacionalistas, que os direitos advindos do artigo 98 são uma decorrência da própria supremacia da Constituição (MAZZUOLI, 2019, p. 412), de modo que as normas contrárias aos ditames vazados em norma internacional, que tenham sido incorporadas no ordenamento brasileiro, deveriam ser expurgadas do sistema.

Observe-se que a mesma supremacia é o fundamento da competência outorgada aos entes federados.

Justifique-se na dicção de Mazzuoli (2019, p. 413) no

sentido de que aludida preponderância ou precedência concede aos tratados ratificados pelo Brasil (sejam quais forem) um caráter hierárquico de índole superior a toda a legislação doméstica ou interna do país, no caso o Estado Brasileiro. Por conseguinte, supervenientemente à publicação, os tratados passam a ostentar condão normativo no âmbito do ordenamento interno, revogando, assim, as regulações ou disposições ordinárias em reverso e, devendo estas submeter-se aos regramentos ditados pela norma internacional, bem como as leis que lhes sobrevenham.

Partindo-se dessa premissa, a lei interna, mesmo que seja posterior, não ostentará validade ou eficácia, tomando-se em consideração o tratado anteriormente firmado, no caso de disposições contidas naquela se revelarem contrárias aos ditames deste, devendo os tribunais abstrair-se de levar a efeito a aplicação de tal lei, isto enquanto o tratado esteja vertendo seus efeitos, vinculando o Estado parte, o que significa a precedência do preceito internacional em face das regras estabelecidas nacionalmente, nas respectivas leis de regência (MAZZUOLI, 2019, p. 413).

O argumento se fecha, mantendo a percepção de superioridade dos parâmetros internacionais, de modo que a última palavra, em termos de direito tributário, partindo-se dessa compreensão, não é atinente à estrutura construída nacionalmente, mas tendo como norma basilar o preceito interno, o que tomando-se como parâmetro o que mencionado alhures gera perplexidade, pois, em última análise a preponderância é afeta à norma internacional.

### 5.1. ISENÇÃO DE ICMS NO ORDENAMENTO BRASILEIRO VIA TRATADOS OU ACORDOS INTERNACIONAIS

Pense no seguinte ponto hipotético: a União estatui ou avença juntamente com Estado Estrangeiro, por exemplo, um

acordo para instalação de determinada fábrica em dado Estado da Federação, acordo este no qual se inclui a isenção de ICMS. Diante desse acordo, como enfrentar o tema, já que a isenção, em termos de ICMS, somente é possível por convênios do CONFAZ, os quais são celebrados especificamente entre os estados membros da federação brasileira?

Pois bem, leve-se em consideração, na possibilidade ou inviabilidade da aludida isenção, os mais diversos argumentos, desde crescimento econômico naquele determinado Estado, onde será ou é desenvolvida a atividade, ou mesmo a circulação de riquezas ou aumento do consumo e, conseqüentemente, circulação de moeda.

De antemão, importante deixar assente que aqui não se está diante de argumentos atinentes à República Federativa, os quais serão considerados supervenientemente.

A questão diz respeito a possibilidade, ou não, de a União avançar acordo internacional que tenha como pano de fundo isenção tributária, especificamente, na presente abordagem, no que tange à isenção de ICMS, não suscitando o ponto tocante à República, a qual como leciona Barcellos (2018, p. 254), significa o ente global, embora atualmente, o Supremo comungue da tese de que, quando o Presidente assina ou celebra tratados internacionais estaria agindo como um chefe de Estado, não como tão somente chefe de governo.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Assim, quando se celebra um tratado internacional, ainda que prevendo determinada isenção que, internamente, seria da competência tributária dos Estados ou Municípios, o ente que o está celebrando é a República Federativa do Brasil, da qual a União, os Estados e os Municípios apenas fazem parte. Portanto, a representação externa da nação é una e não fracionada, razão pela qual a Constituição não atribuiu aos componentes da Federação personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Quando o Presidente da República celebra um tratado internacional (à luz do art. 84, inc. VIII, da Constituição) o faz não como chefe de Governo (figura de Direito interno), mas como chefe de Estado (figura de Direito Internacional), com competência para disciplinar quaisquer dos seus interesses, sejam eles do conjunto federativo (interesses da União) ou de cada um dos componentes da Federação (interesses dos Estados e dos Municípios). MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 411.

Ademais, segundo a atual interpretação do Supremo sobre o assunto, lastreando-se na ideia acima destacada, fica evidente que a vedação estabelecida constitucionalmente para concessão das aludidas isenções previstas no art. 151, inc. III, da Constituição de 1988, não tem como mira o Estado brasileiro, focando especificamente no ente federado União, sendo este considerado na sua relação com os demais integrantes da República Federativa do Brasil (mais precisamente, os Estados e Municípios).

Em outros termos, a ligação jurídica prosrita se estabelece entre a União em face dos respectivos Estados-membros e, do mesmo modo, no que tange aos Municípios, não dizendo respeito à relação entre estes aludidos entes e o Estado Federal (o Estado brasileiro), traduzido internacionalmente na roupagem de República Federativa do Brasil. Esta – ou seja, a República – é ente considerado maior, o qual se sobrepõe a todos os entes que constitucionalmente a compõem (MAZZUOLI, 2019, p. 414).

Em suma, o tema segregado para análise é a atribuição ou não dessa prerrogativa, ou seja, o condão de a União celebrar um tratado no qual o tema vertido seja isenção, em especial, a do ICMS.

Trata-se de uma problemática que abrange uma diversidade de pontos do sistema jurídico, os quais devem ser considerados, isso em virtude de compreender uma diversidade de particularidades e, também, de fatores que não podem ser deixados de lado.

Numa primeira percepção, de plano, vê-se que existe uma divergência de forças, uma dissensão entre o que estabelece o pacto nacional e suas regras de caráter tributário, em face da ordem constitucional a qual regula o sistema normativo brasileiro.

Primeiro, a situação envolve não somente o Direito Tributário propriamente, mas o sistema organizatório da federação, de sorte que há premissas ou fundamentos constitucionais no

caso, já que a própria Constituição determina que a isenção tributária é matéria que deve ser regulada pelo sistema tributário dos Estados.

Decorrência dessa percepção, uma segunda divergência se apresenta; especificamente pode-se asseverar que também se percebe, que desse pacto aludido entre a União e Estado estrangeiro, instaura-se malferimento considerável à autonomia do ente federado atingido pela isenção asseverada. Isso porque, não obstante não seja atribuído qualquer atributo de soberania ao ente estatal, é assegurada pela própria ordem constitucional, a autonomia, inclusive em termos tributários atinentes ao ICMS, o que abarca a competência do ente para legislar. Inclusive, trata-se de matéria versada pela própria Constituição, isto é, a atribuição para legislar acerca do ICMS e sua isenção<sup>6</sup>.

Ademais, vale destacar um terceiro dilema, qual seja, o pacto federativo, o qual encontra-se bem delimitado pelo preceito constitucional, mas que, malgrado esse regramento, a União estatui uma regulamentação que não faz parte de sua atribuição: legislar acerca de assuntos que são de interesse regional como o é a isenção do ICMS.

Mas, instaura-se outra problemática nesse quadrante, haja vista que como será descrito supervenientemente a competência para celebração dos acordos internacionais não seria da União propriamente, mas da República Federativa do Brasil<sup>7</sup>.

Por outra via, o que dizer da competência da União para

---

<sup>6</sup> O que se acaba de registrar significa, por exemplo, que não existe hierarquia entre leis federais, estaduais e municipais no caso brasileiro: o que há é distribuição de competências, de modo que cada ente federado apenas pode legislar sobre os temas que a Constituição lhe atribui. Uma lei federal, portanto, não “vale mais” nem é “superior” a leis editadas por Estados e Municípios: que lei “deverá valer” em cada caso dependerá da verificação de quem é o ente federado competente para tratar do assunto. BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 250.

<sup>7</sup> Entendimento vazado no RE 229.096, pelo Supremo Tribunal Federal. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 410.

firmar os aludidos acordos ou tratados, quando é cognoscível que a Constituição atribui exatamente ao aludido ente a celebração ou pelo menos o poder de firmar estes acordos internacionais?

A resposta a essa indagação declina-se no sentido de que a União pode celebrar acordos, mas não no que tange as matérias ventiladas ao longo dessas considerações, embora entendimento diverso, o qual insculpido, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 229.096 (MAZZUOLI, 2019, p. 412).

## 5.2. O PROBLEMA DOS TERMOS REVOGAÇÃO E SUSPENSÃO DE EFICÁCIA: O DEBATE ENTRE OS INTERNACIONALISTAS E TRIBUTARISTAS

Como ressaltado ao longo das considerações acerca da temática proposta, o tema abrange uma diversidade de matérias, o que acaba por tornar o assunto complexo, embora não seja truncado, já que é possível cotejar os entendimentos, ponderando-os, portanto.

Essa afirmação encontra, dentre outros fundamentos, o fato de os termos utilizados, pelos que se propõem a analisar o tema, serem controversos. Por exemplo, quando a doutrina internacionalista se refere ao artigo 98 do CTN, como por exemplo Mazzuoli (2019, p. 407), afirma que os preceitos insculpido nos estatutos internacionais, o que compreende os tratados e convenções, revogam as normas internas quando estas são incompatíveis com aquelas.

Por outro lado, os tributaristas entendem impróprio o uso dessa expressão, preferindo o termo suspensão ou o composto, suspensão da eficácia, como é o caso de Paulsen (2019) e também Costa (2019).

Schoueri (2019, p. 104) faz uma explanação do assunto nos seguintes termos:

Incorre em má técnica o dispositivo, quando prevê a revogação da legislação tributária interna pelo tratado. O problema não é



obviamente de revogação, mas de observância. Se fosse verdadeiro que um tratado revoga a lei interna, então, o que dizer das hipóteses em que o tratado é denunciado? Acaso não se aplicará a lei interna? Tivesse ela sido revogada, então a resposta seria pela negativa, já que não há falar em repristinação no ordenamento brasileiro. Mais correto é ver que a denúncia do tratado apenas retira a barreira que limitava a aplicação da lei interna.

Segundo preconiza Mazzuoli (2019, p. 407) consoante a doutrina monista internacionalista – inclusive, essa é adotada pelos internacionalistas brasileiros, os quais a consideram como correta -, o Direito Internacional Público goza de posição de absoluta preponderância, ou mesmo de primazia, se comparado com o Direito estatal. Referida primazia outorgou aos tratados, entre os quais, os ratificados pelo Estado brasileiro (seja qual for) uma envergadura hierárquica de nível superior a toda a legislação interna do Estado nacional. Consequentemente, após publicados, os tratados ostentam força normativa no ordenamento pátrio, o que lhe legitima a revogar as disposições ordinárias diametralmente opostas, de forma que os aludidos tratados e convenções devem ser observados pelas leis que lhes sobrevenham. Todavia, destaque-se que a lei de caráter geral não perde sua eficácia em face do tratado por afigurar-se este como superveniente ou especial em relação àquela. A preponderância dos tratados internacionais quando convivam com as leis nacionais se caracteriza não em função de sua posterioridade ou mesmo diante de sua especialidade, porém em virtude de sua condição de preceito supralegal, o que impõe óbice sejam eles revogados por lei posterior ou mesmo de índole especial. A lei interna, portanto, ainda que posterior, assim, passa a ostentar uma condição de ineficaz (ou mesmo inaplicável) tomando-se em consideração o tratado firmado.

### 5.3. ESPECIFICIDADES ACERCA DA ISENÇÃO DO ICMS VIA TRATADOS E ACORDOS INTERNACIONAIS

Aludindo à questão do pacto, tome-se de empréstimo as percepções emanadas de Barcelos (2018, p. 251) segundo a qual existem distintas formas de efetivar a organização de dado Estado que se revele federal, consoante se pode verificar dos paradigmas presentes no mundo. Em cada qual, porém, existem alguns pressupostos em comum. Sob o ponto de vista da característica diversidade local, as Constituições outorgam um espaço próprio atinente as competências, isso no tocante a cada ente federado, o qual traduz as especificidades de sua autonomia. Existem diferentes métodos possíveis para a alocação de competências, sendo que a Constituição de 1988 utiliza vários deles ao mesmo tempo. Os entes federados não são revestidos de soberania, mas tão só e unicamente de autonomia, delimitada pela Constituição. É certo que não existe hierarquia entre os entes, de modo que, ao revés, todos estão debaixo da supremacia ostentada pela Constituição Federal e a seus comandos.

Nessa esteira, o problema que se instaura com a celebração de acordo internacional entre a União e Estado Estrangeiro se perfaz em virtude de afronta aos parâmetros ditados pela Constituição, sendo esse o argumento de autoridade que impõe óbice à possibilidade de legislação nesse sentido.

Mas, de outro norte, não se pode perder de vista a análise que serve de lastro a esta abordagem, ou seja, na dicção de Mazzuoli (2019, p. 407), segundo a doutrina monista internacionalista - a qual abraçada e sustentada como a mais correta - o Direito Internacional Público está inserido numa posição de total primazia, isto se levado em consideração o Direito interno estatal.

Isso porque se leva em consideração a ideia de supremacia dos preceitos insculpidos na Constituição da República, mas sem olvidar os parâmetros ditados pelas normas internacionais. Inclusive, a teoria monista que norteia o Direito Internacional Público, a qual segundo Mazzuoli (2019, p. 408) estabelece a ideia cerne de que os atos de caráter internacional irradiam seus

efeitos sobre o sistema interno, de modo que este deve obediência àquele e não o inverso.

Ademais, poder-se-ia afirmar com aludida tese, o ato jurídico da derrogação das próprias normas presentes no ordenamento interno, caso não se coadunem com o preceito alienígena (MAZZUOLI, 2019, p. 409).

Recorrendo-se aos doutrinadores que ventilam especificamente sobre o assunto, debruçando-se sobre o Direito Tributário, observa-se que existe dissenso claro quanto à exegese outorgada ao artigo 98 do Código Tributário.

O que se pode verificar, é que o tema está longe de unicidade, mormente porque alguns tributaristas, no Brasil, como é o Caso de Paulsen (2019, p. 224) e Costa (2019, p. 139;144) defenderem, categoricamente, em contraponto a essa linha de percepção de Mazzuoli (2019, p. 407) uma forma distinta de interpretação do artigo 98 do Código Tributário.

Para estes autores, o que acontece com a incorporação do tratado não é a revogação, mas a suspensão da eficácia da norma que lhe seja contrária (PAULSEN, 2019).

Dessa forma, compreende-se que, na verdade, o termo utilizado pelos internacionalistas, no sentido de que ocorreria revogação, é incoerente com o sistema, tanto isso é verdade que, quando a norma internacional é denunciada, a legislação interna retoma seus efeitos normais e de praxe, o que não ocorreria na revogação, já que o ordenamento brasileiro não aderiu ao instituto da repristinação tácita (COSTA, 2019).

A propósito, explicita Paulsen (2019, p. 1.792) que o art. 98 do CTN deve atrair uma interpretação exegética à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*<sup>8</sup>, não existindo,

---

<sup>8</sup> Cabe mencionar que o raciocínio baseado em *lex specialis*, posto acatado por respeitável doutrina, pode ser contestado quando se aponta que, em verdade, os tratados não versam sobre a mesma matéria que a lei interna. Afinal, somente a lei interna, não o tratado, institui tributo; o tratado apenas limita o alcance da jurisdição, conforme acima apontado. Para que se pudesse falar em lei especial, seria necessário que o tratado dispusesse sobre a incidência tributária, fixando uma alíquota, por exemplo,

necessariamente, revogação ou mesmo derrogação das regras ventiladas pela norma interna pelo regramento estatuído em âmbito internacional, mas apenas suspensão no que diz respeito a sua eficácia que incide, tão somente, no que tange as situações especificadas, abarcando os sujeitos, bem assim os elementos de estraneidade delineados na norma da convenção.

Em vertente completamente distinta, assevera Mazzuoli (2019, p. 409) que de qualquer modo, o que o CTN tinha como objetivo declinar no art. 98 é que os tratados, bem como as convenções internacionais estão em nível acima no ordenamento, sobreparando a toda a legislação tributária de caráter interno, não importando que se qualifique como norma anterior ou mesmo posterior. Em outros termos, o tratado que possua conteúdo tributário tem o condão de derogar a legislação tributária, sendo irrelevante que seja anterior ou posterior, de modo que instalada a incompatibilidade, a legislação internacional supera a anterior e sobrepára a posterior. O que se defende, nesse ponto, é que, a lei posterior existe, entretanto, não se reveste de eficácia e aplicabilidade, à medida que barradas pelo tratado, o qual é superior.

Ainda, nas lições do autor, tal disposição está perfeitamente em harmonia com a teoria a qual estabelece que quando o Congresso Nacional aprova um determinado compromisso internacional, este traz para si a responsabilidade (ou a obrigação) de não suscitar legislação de maneira diversa ao conteúdo estatuído no acordo. Em suma, se o Congresso Nacional acorda em dado sentido, ou seja, com a ratificação de um determinado tratado, isso quer dizer que é pelo fato de reconhecer que, se

---

diversa da lei interna. Mais uma vez: o tratado não fixa a alíquota, apenas a limita. Tanto assim é que, se o tratado previr a tributação até determinada alíquota, não haverá tributação se não houver lei interna fixando o tributo em tal alíquota. Mais uma vez: somente a lei interna fixa alíquota. Não há, no tratado, uma lei especial dispendo sobre tal matéria, de competência exclusiva do legislador interno. Esse tema será retomado abaixo, com a autoridade de Mössner, que faz a crítica no cenário alemão. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 118.

corroborado o acordo, está cerceado de levar a efeito normas supervenientes que o contrariem, o que traduz-se no sentido de que uma lei ordinária com pretensão de contrariar tratado anterior passa a ser, da mesma forma, ineficaz se levar-se em conta o prisma da Constituição. Esta, ao atribuir ao Poder Legislativo a competência para referendar os aludidos acordos, os quais tem aposta a assinatura do Presidente da República, assim estabeleceu, de forma a excluir qualquer viabilidade de ab-rogação ou mesmo a inserção de qualquer texto modificativo do tratado, pelas vias de lei ordinária posterior. Por essa razão, destarte, é que, nos Estados alienígenas em que o respectivo texto constitucional agasalha o Direito Internacional como elemento que se integra ao Direito nacional, uma norma infraconstitucional que malfira o tratado internacional anteriormente confirmado, além de ineficaz, pode-se dizer, também se apresenta como inaplicável, afigurando-se também - de forma indireta - como inconstitucional (MAZZUOLI, 2019, p. 408).

Segundo o autor em tela “assim sendo, a lei interna que violar tratado em matéria tributária será inconstitucional, não por atacar diretamente o texto constitucional, mas por violar a competência que a Constituição atribuiu às leis complementares para estabelecer normas gerais de direito tributário” (MAZZUOLI, 2019, p. 408).

Trava-se assim uma situação de beligerância entre as interpretações que pairam em torno do tema, o que pode provocar insegurança, mormente nos tribunais, principalmente quando se leva em consideração o peso dogmático que carregam os doutrinadores que se dedicam a difusão dessa temática.

Importante suscitar, nesse ponto, que nem mesmo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica, tanto que este têm entendimentos vacilantes a respeito da matéria.

Sobre o assunto:

A exegese do tratado, considerado lei interna, à luz do art. 98 do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E.

STJ, no sentido de que, embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los.” (AgRg no AG nº 438.449/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 07/04/2003 e REsp nº 480.563/RS – REsp nº 2002/0146.332-5, Min. Luiz Fux – DJ 03/10/2005, p. 121) (BORBA, 2019, p. 206).

Em sentido contrário, inadmitindo que convenções e tratados de direito internacional isentem o ICMS, o mesmo Superior Tribunal de Justiça decidiu:

Tributário. Isenção. ICMS. Tratado internacional. 1. O sistema tributário instituído pela CF/1988 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.<sup>9</sup>

Para o Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>, a isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional, o qual tenha sido firmado pela união não malfez a Constituição, em especial seu inciso III do art. 151, de modo que não se caracterizaria como caso

---

<sup>9</sup> BRASIL. JUSBRASIL. Superior Tribunal de Justiça STJ - Recurso Especial: REsp 90871 PE 1996/0017825-9. Acesso em: 15 out. 2019.

<sup>10</sup> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA UNIÃO. INCISO III DO ART. 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ICMS+TRATADO+INTERNACIONAL+ISENCAO%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y4jyyj2n>. Acesso em: 30 set. 2019.

de isenção heterônoma.

Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 229.096)<sup>11</sup> é legítimo no que tange à união, mormente no campo internacional, regular preceitos atinentes e, consequentemente, dispor sobre a isenção de impostos, ainda que de competência estadual.

Comentando aludido julgado, leciona Mazzuoli (2019, p. 407) que em 16 de agosto de 2007 o Plenário do STF - esclareça-se de forma unânime -, consignou entendimento de acerto da tese, inclinando-se no sentido de provimento ao RE 229.096/RS, no qual a Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. insurgiu-se contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, o qual considerara que a Constituição de 1988 não estabelecera a isenção de ICMS para mercadorias importadas, ainda que decorrentes de países que formam o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT). No julgado, o Ministro Sepúlveda Pertence, seguido pelos demais Ministros que estavam assistindo à sessão, expendeu seu voto na mesma direção do relator originário, Ministro Ilmar Galvão, esposando o entendimento segundo o qual o Estado Federal não deve ser compreendido no mesmo sentido de ordem parcial, ou seja, denominado de União. Segundo o Ministro, é o Estado Federal global (isto é, a República Federativa do Brasil) que leva a efeito e, consequentemente, mantém relações de caráter internacional, e dessa forma, está autorizada a dispor sobre isenções de tributos não apenas em termos federais, mas também aqueles que compreendem os outros entes que compõem a República, como é o caso dos impostos estaduais e também os municipais.

Paulsen (2019, p. 561), citando o Recurso Extraordinário 229.096, leciona:

Efetivamente, o âmbito de aplicação do art. 151, CF, é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa. Veja--se: '1.

---

<sup>11</sup> Idem.

O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 229.096, Relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia, fixou entendimento de que a isenção de ICMS relativa à mercadoria importada de país signatário do GATT, quando isento o similar nacional, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não se aplicando a limitação prevista no artigo 151, III, da Constituição Federal (isenção heterônoma) às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional' (STF, 1ª T., ARE 831170 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, abr. 2015).

Para Barcellos (2018, p. 254) quando o presidente da República atua em atos internacionais, mais especificamente na celebração de tratados de ordem internacional, encontra-se imbuído do poder de chefe de Estado e não de chefe de governo.

O ponto que deve ser considerado aqui, é que, mesmo diante dessa compreensão, não se pode deixar de considerar um aspecto que se sobressai, isto é, o texto constitucional, mesmo em se tratando de República Federativa do Brasil, não prevê qualquer hipótese de tratados ou acordos que pudessem isentar do pagamento de imposto, se assim o quisesse constituinte teria feito.

Inclusive, o próprio professor Mazzuoli (2007, p. 160) menciona que houve no Brasil proposta de emenda constitucional - nº 175 -, que visava acrescentar disposições no próprio inciso III do artigo 151 da Constituição. Seria, na verdade, uma mudança na redação do preceptivo, de forma que o dispositivo passaria a ter a seguinte redação original acrescida dos dizeres [...] “salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário” (MAZZUOLI, 2007, p. 160-161).

Tratando-se do relevo da matéria, salta aos olhos a necessidade de sua alusão no âmbito das normas constitucionais, sobressaindo-se o destaque para o caráter de manifestação do poder de império do Estado, através do qual as normas que limitam ou restringem direitos devem ser atinentes e distribuídas entre os respectivos entes, como o fez a Constituição, ao estabelecer as competências administrativas, legais e tributárias dos entes.



Inclusive, ilustrando essa afirmação, cite-se o regramento constitucional que estabelece a competência concorrente da União e dos Estados para legislar em matéria de Direito Tributário, dentre outros institutos vazados na Constituição de 1988<sup>12</sup>.

Ora, tendo a Constituição delimitado suas competências, não seria o caso de se afirmar a possibilidade de isenção, como é caso do ICMS, pelas vias de tratados ou acordos internacionais, principalmente porque a Lei Máxima não estatuiu essa via como possível, sendo certo que esse entendimento não é absoluto, haja vista as vozes que se insurgem a esse entendimento, principalmente tributaristas e também internacionalistas, reiterando o entendimento de Mazzuoli (2019, p. 408) para quem não existe qualquer impedimento para tanto, já que, como frisado, nesse caso haveria a manifestação da República Federativa, não havendo que se atribuir qualquer empecilho para manifestação desta na possível celebração de um tratado ou convenção que visa conceder isenção tributária; se assim fosse, teria estabelecido expressamente, como o fez nas exceções às regras de isenções tributárias, muito embora alguns doutrinadores discordem dessa forma de compreensão acerca do tema<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico [...]. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 10 out. 2019.

<sup>13</sup> Enfim, não se discute que a Constituição atribuiu autonomia aos Estados e Municípios para instituir determinados tributos. Contudo, autonomia não significa soberania. Esta é atributo da República Federativa do Brasil e não das entidades componentes da Federação, que não têm personalidade jurídica de Direito Internacional Público. Daí a nossa conclusão, na esteira da doutrina mais abalizada e dos princípios regentes do Direito Internacional, no sentido de que as limitações ao poder de tributar só se aplicam às relações jurídicas internas da União, jamais às relações internacionais (estabelecidas por meio de tratados) das quais a República Federativa do Brasil é parte. Desta sorte, o Estado brasileiro não está impedido de concluir tratados com outros países versando

tributos de competência de quaisquer dos seus componentes, seja a União, sejam os Estados ou os Municípios. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Eficácia e*

#### 5.4. PARIDADE DOS TRATADOS E ACORDOS EM RELAÇÃO ÀS NORMAS INTERNAS

Para que se possa compreender a magnitude dessa discussão, é imprescindível tomar-se como bússola e, assim, cotejar os diversos entendimentos acerca do tema, sendo importante assentar que não existe assentimento sobre a proposição aqui destacada.

O que se percebe, quando se adentra na análise dos entendimentos que permeiam a matéria, é que os estudiosos se inclinam especificamente para a sua área de atuação, de sorte que não se percebe a imparcialidade que seria necessária nesse tipo de abordagem.

O critério que definirá, portanto, qual é a linha mais acentuada, é o dos argumentos e o seu poder de convencer, naquele determinado sentido, qual a tese deve prevalecer.

Afastando-se da ideia específica atinente ao valor dos tratados, bem como o fato de o presidente expender suas forças como chefe de Estado nesses casos, há se considerar que doutrina autorizada argumenta que na eventualidade da proeminência ou precedência dos atos internacionais que se refiram às normas infraconstitucionais de Direito Tributário – levando-se em consideração que são as de direito interno – identificando-se o contexto de configurar-se situação de antinomia entre normas internacionais e o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma classificação hierárquica inexistente, deve-se cruzar o itinerário do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando permitido, o critério da especialidade (CASSONE, 2018, p. 63).

Para Cassone (2018, p. 63) está-se diante de quadro no

qual existe, na verdade, paridade normativa, ou seja, equidistância concernente aos Tratados Internacionais e a Lei Ordinária interna, tendo em vista que o Código Tributário Nacional não tem o condão de estatuir a hierarquia no cenário das leis, regramento que é exclusivamente atrelado à Constituição Federal.

Rezek (*apud* CASSONE, 2018, p. 63) manifesta entendimento diverso, quando aduz que a inferência apresenta-se no sentido de que o ordenamento pátrio, presentemente considerado, esposa, consagrando o entendimento, em todo o composto que contém o direito tributário, da proeminência e sobrepujar dos tratados internacionais, quando considerados em face da lei interna, isso levando-se em conta duas premissas, ou seja, em função do princípio da especialidade, ou mesmo fundamentando-se na norma geral insculpida no âmbito do art. 98 do Código Tributário Nacional.

Destarte, também conforme (REZEK *apud* CASSONE, 2018, p. 63), a conclusão se impõe com naturalidade, qual seja: a ordem jurídica do Brasil contemporâneo, tal como entendida e aplicada pelo Supremo Tribunal Federal, consagra, em todo o vasto domínio do direito tributário, a prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna, seja em razão do princípio da especialidade, seja à luz da norma geral expressa no art. 98 do Código Tributário Nacional.

Não é essa, entretanto, a linha de tese esposada por Carrazza (2013, p. 1.011-1.012) quando assevera que não é possível, ainda que por meio de um tratado, que a União conceda isenções tributárias atinentes aos Estados da federação.

Nessa senda, “a União está impedida de conceder isenções heterônomas (tirantes aquelas já apontadas), isto porque, mesmo em termos internacionais, a União está debaixo do poder constitucional, ou seja, subordina-se a esta” (CARRAZZA, 2013, p. 1.011).

Consoante Carrazza (2013, p. 1.012) é inadmissível que um tratado ou acordo internacional obrigue os entes federados,

ainda que o aludido tratado ou acordo preencham pressupostos que lhes são basilares, isto é, mesmo que atendam à progressão nos seguintes termos: seja aprovado, ratificado e promulgado.

Para que fique assentado e claro, Carrazza (2017, p. 268) mudou seu entendimento a partir da 31ª edição de seu livro, no que tange à constitucionalidade, mas mantendo a ideia de impossibilidade de conceder-se isenções heterônomas, ou seja, malgrado entenda hodiernamente que os tratados, em face da norma interna, devem ser observados, sendo, portanto, conforme à Constituição o artigo 98 do CTN, isso não se aplica quando se mira isenções heterônomas. A isenção é prerrogativa constitucional de cada ente federado, não sendo suscetível de interferência de outro ente federado, no caso a União e mesmo organismo entidades internacionais.

Reitere-se: Carrazza (2017, p. 1.076; 1.077) continua propugnando pela impossibilidade de isenção heterônoma, isto via tratados ou convenções avençadas com a União. Inclusive, aduz que não existe qualquer supremacia dos tratados e convenções internacionais em relação ao ordenamento interno, de modo que, este pode revogar tratados e convenções.

Sustentando a inconstitucionalidade do dispositivo em comento, Rocha (*apud* SCHOUERI, 2019, p. 117), consoante o qual aludido dispositivo usurpa uma competência delimitada constitucionalmente, a qual estatui limites ao legislador ordinário no que tange a matéria, de modo que o texto do artigo 98 do CTN não poderia ser considerado em consonância com a Carta Política.

Schoueri (2019, p. 117) menciona, em termos comparativos, norma alemã, segundo a qual Tratados que sejam firmados com outros Estados, no sentido do art. 59, n. 2, período 1, da respectiva Lei Fundamental, os quais dispuserem acerca da tributação, encontram proeminência sobre as leis tributárias internas, atendida a condição de tenham se transformado em direito interno, de aplicação imediata.

O que se depreende da pesquisa aqui destacada é que o tema ainda gera desconforto, inclusive do ponto de vista de sua própria abordagem. É possível ilustrar o que se afirma a partir das próprias conclusões nas quais desembocam os estudiosos do assunto.

Em recente artigo que se debruça sobre o tema, de autoria de Ribeiro (2018, p. 67), é possível identificar que o autor não atentou para a própria mudança de entendimento de Carrazza. Segundo o artigo, Carrazza defende a inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN. O detalhe é que desde 2017, 31ª edição de sua obra, *Direito Constitucional Tributário*, aludido autor passou a compartilhar de tese diversa da que propugnava, que era exatamente pela inconstitucionalidade do artigo 98 do CTN.

Reforce-se que, Carrazza (2017, p. 268) não obstante pugnar, atualmente, pela constitucionalidade do artigo 98 do CTN, entende que não é possível isenção de caráter heterônoma

Para Paulsen (2019, p. 225) do presente preceptivo, extrai-se que os tratados, ainda quando regulem de modo distinto do que regram as leis internas, deverão ser respeitados, por conseguinte, obedecidos. Entretanto, a referência que paira em derredor do art. 98 à revogação concernente à legislação tributária interna se configura como inadequada. Sendo assim, quando o tratado estatua regramento específico concernentemente a determinados produtos, bem como países ou mesmo blocos, a lei interna, ainda que geral, continua plenamente aplicável aos casos não regulados.

Analisando o tema em toda a sua extensão, percebe-se que existe uma nítida inclinação para a ideia de que os parâmetros ditados por normas e convenções internacionais devem prevalecer quando se caracterizar um embate entre estas e as normas nacionais, inclusive do ponto de vista tributário como é o caso em exame.

Logo, o que se percebe é que a tese majoritária se revela no sentido de que totalmente possível que um tratado ou

convenção internacional implemente isenção tributária, não obstante a vedação do artigo 151, III, da Constituição, deixando claro que a tese é majoritária, mas como demonstrado ao longo de todo o trabalho não há unanimidade, já que existem aqueles que defendem pensamento diametralmente oposto<sup>14</sup>.

Trata-se da manifestação de que o conhecimento gera mais saber, de modo que não seria adequada uma ideia de unidade, até porque as divergências ajudam no processo de aperfeiçoamento do direito e do próprio sistema, embora exista um preço caro, já que alguns serão beneficiados ao passo que outros, não, o que é comum numa democracia.

Isso resume toda a complexidade da matéria, quem compartilhava de determinado ponto de vista, declina-se em outro sentido e abandona a ideia que abraçava como correta, e vice-versa.

## 6. CONCLUSÃO

Como ressaltado em todo o desenvolvimento do trabalho, está-se diante de um dos temas mais complexos do ordenamento brasileiro, não somente pelo seu conteúdo propriamente – o que por si só já traduz a dificuldade de sua pesquisa, opinião e argumentos –, mas em decorrência das divergências que giram em seu derredor.

Vale destacar, ainda, que o assunto ganha um *plus* em termos de complexidade, haja vista que abarca matérias de Estado, envolvendo temas como soberania nacional, já que alcança a República Federativa; estrutura do Estado, sendo necessário

---

<sup>14</sup> Embora haja quem se incline pela inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, como Sergio André Rocha, por entender que esse dispositivo usurpa “competência da Constituição Federal de impor limites ao legislador ordinário sobre esta matéria, não podendo ser considerado compatível com a Carta Política”, verifica-se que a maior parte da doutrina entende pela sua constitucionalidade, inclusive Roque Carrazza, que já se manifestara em sentido oposto. Todavia, críticas não faltam acerca de sua redação, como a ideia de que tratados realmente revogariam a lei interna. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 117.

levar em consideração a ideia de entes federados, como Municípios, estados e o próprio Distrito Federal; Direito Tributário e regras atinentes ao direito internacional público, os quais são umbilicalmente relacionados a elementos básicos do Estado.

Não obstante uma discussão intensa ao longo dos anos, o assunto é atual e reúne doutrinadores que dispõem sobre a temática nos mais diversos sentidos, de modo que, no Brasil desde há muito existem duas correntes que analisam o sentido que abarca o artigo 98 do Código Tributário Nacional e o artigo 151, III da Constituição Federal.

Duas correntes encampam posições diametralmente opostas, ou seja, de um lado Antônio Carrazza, o qual defende que tratados e convenções internacionais não poderiam trazer em seu teor regras que isentassem de tributos estaduais ou mesmo municipais, âmbito no qual se incluíam as isenções, estas, portanto, heterônomas.

Uma observação que deve ser levada a efeito é que, a partir da 31ª edição de seu livro Curso de Direito Constitucional Tributário, Antônio Carrazza passou a entender que o artigo 98 do Código Tributário Nacional é constitucional, mas mantém intacta a linha de tese de que normas internacionais, como tratados e convenções não podem isentar tributos municipais e estaduais.

De outro lado, o professor Valerio Mazzuoli - o qual sempre entendeu e, ainda, compreende dessa forma, no sentido de que as normas internacionais possuem primazia - esse o termo que o autor utiliza - em relação aos preceitos nacionais. Segundo o professor, em se tratando de convenções ou tratados internacionais, a norma nacional deverá curvar-se e, conseqüentemente, submeter-se a todos os institutos da norma internacional que sejam avessos à norma interna. A propósito, para o autor, a norma interna, inclusive é revogada pela norma externa incorporada ao ordenamento.

Em termos de conclusão, Mazzuoli entende que, muito além de revestirem-se de status de *supralegalidade* no âmbito

do Direito brasileiro, os tratados que dizem respeito à matéria tributária, os quais tenham sido concluídos pela República Federativa têm o condão, podendo, perfeitamente, isentar tributos, sejam estes de caráter Estatuais ou mesmo Municipais, sem que se possa aí enxergar qualquer vício de inconstitucionalidade.

Isso traduz a divergência em torno do assunto, os entendimentos completamente discrepantes.

Em contraponto ao entendimento esposado na seara internacionalista, nas percepções que se extraem dos mais diversos estudiosos, ou seja, cotejando as diversos alusões que servem de lastro aos desdobramentos do conteúdo suscitado, é possível asseverar que a interpretação que coloca os tratados e acordos internacionais acima das leis que regem o sistema interno é contrária à Constituição e, portanto, não deve prevalecer. Essa, uma tese!

Mas é certo que não é tão simples assim, de modo que a alegação em destaque não significa que esta ou aquela ideia preponderará perenemente – é possível que incidam mudanças - no cenário jurídico nacional, ao contrário, já que as discussões em torno do assunto têm perdurado ao longo dos anos, não havendo consenso acerca de qual entendimento se sobreleva em relação ao outro – isso em termos de força argumentativa, já que é cediço que existe a tese majoritária, que é aquela que defende a possibilidade de isenção por tratados ou convenções internacionais -, podendo-se afirmar que existe grande celeuma acerca do tema, principalmente quando se propõe investigar o assunto com mais profundidade.

Pode-se afirmar que na ótica de alguns tributaristas, embora como frisado a tese se configure como minoritária, os tratados e acordos internacionais não ostentam qualquer superioridade quando comparados ao sistema interno, salvo se a aprovação do tratado seguir os parâmetros ditados constitucionalmente para tanto, inclusive o estabelecido para recepção da norma internacional como emenda à Constituição.



Discorrendo de forma diametralmente distinta encontram-se os internacionalistas, os quais afirmam que os acordos ou mesmo os tratados possuem um caráter de proeminência quando cotejados com as normas internas, de modo que estas lhes deve obediência, havendo óbice no sentido de as normas internas discordarem dos aludidos tratados, de modo que as leis nacionais estariam – ou pelo menos deveriam estar - submetidas aos regramentos insculpidos nos tratados e acordos internacionais.

Se a norma interna já existe, mas contraria um tratado que lhe é posterior, este deverá prevalecer; no caso de a norma interna ser superveniente ao tratado, deverá obedecer-lhe, segundo compreendem e explicam os internacionalistas, consoante toda a explanação levada a efeito ao longo da pesquisa.

Reiterando as percepções dos tributaristas acerca do assunto, apresentam-se alguns argumentos acerca da sobrepujança das regras internas, mas que não detêm a força suficiente para promover uma mudança mais significativa na seara doutrinária, muito embora entendimentos dos tribunais já tenham sido pela aludida ideia de impossibilidade de tratados e convenções terem o condão de modificar a legislação interna no tocante à isenção, por se tratar de matéria afeta aos respectivos entes, aos quais a Constituição distribuíra este poder.

Dentre os vários motivos pode-se asseverar o pacto federativo, a autonomia dos entes que compõem o Estado Federado e, mesmo a ausência de previsão constitucional no sentido da possibilidade de isenção do ICMS por meio de tratado ou mesmo através de convenções internacionais, inclusive podendo-se utilizar como argumento a própria proposta de emenda nº. 175 a qual propunha uma modificação no artigo 151, III, para acrescentar a oração, “salvo nos casos de tratados e convenções dos quais o Brasil seja signatário”.

O que se sabe é que a aludida proposta de emenda não vingou, permanecendo o texto constitucional como na sua

origem, não admitindo-se o “salvo nos caso de tratados ou convenções dos quais o Brasil seja signatário”, como previsto na referida proposta de emenda constitucional.

Ademais, insustentável afirmar que as normas internacionais determinam de forma categórica o destino que as leis internas devem seguir, como se fossem normas de caráter vinculantes para o sistema brasileiro.

Explicando-se, não se pode afirmar que ao compor o ordenamento brasileiro, um tratado determine como a legislação interna deve portar-se, pois seria como se a norma internacional ostentasse o mesmo caráter da Constituição. Mas esse argumento não tem permanecido incólume, tanto do ponto de vista prático, quanto teórico, isso porque a doutrina majoritária não é defendente dessa tese, ao contrário e, também, pelo fato de a jurisprudência constantemente, inclusive nos últimos julgados dos tribunais superiores, pender no sentido da possibilidade de tratados e convenções declinarem favoravelmente a isenções tributárias, de quaisquer entes federados, sejam os Estados, Distrito Federal ou mesmo dos Municípios, entendendo que essa possibilidade encontra fundamento na República Federativa e, também, pelo fato de o Presidente, nesse ato, atuar como verdadeiro chefe de Estado e não somente como chefe de Governo.

Importante também frisar que a norma internacional não necessariamente poderá revogar ou derogar a norma interna, principalmente quando a regra interna encontra amparo na Constituição de 1988 e, de outro modo, a convenção ou acordo internacional lhes são contrários, até porque admitir aludida situação infringiria todo o sistema, já que afrontaria a Constituição da República. Mas, não é isso que ocorre. Na prática se dá simplesmente a suspensão da norma interna, não sua revogação, de modo que poderá voltar a produzir efeitos depois que as regras de convenções e tratados forem objeto de denúncia.

Sendo assim, muito embora o respeito pelos entendimentos em contrário, a tese esposada neste trabalho sustenta-se na

ideia da admissibilidade de que um tratado ou mesmo convenção internacional, firmados entre Estados estrangeiros e a União, detenham o condão de isentar a cobrança de ICMS, pois, como ressaltado, é uma decorrência da própria interpretação da doutrina e também da jurisprudência, hodiernamente preponderante no Brasil.

Assente-se uma observação, nesse ponto, no sentido de que o tratado, para sua respectiva inserção no contexto do ordenamento brasileiro, passa por um procedimento trifásico, o qual delineando-se em minúcias, tem como ponto de partida a atuação do Presidente da República, ao qual compete, consoante mandamento constitucional, privativamente, celebrar todos os convenientes e necessários tratados, bem como as convenções internacionais; num segundo momento, entra em cena a competência exclusiva atinente ao Congresso Nacional, resolvendo este, definitivamente, sobre o tratado ou mesmo o acordo e, isto, pelas vias de um Decreto Legislativo, analisando a sua convencionalidade e sua constitucionalidade, consoante dicção esculpida no art. 59, VI da Constituição da República. Por fim, deve haver a expedição, pelo Presidente da República, de um Decreto, o qual desencadeia três consequências fundamentais, figurando como efeitos naturais do tratado ou convenção, mais precisamente: 1º) a promulgação do tratado; 2º) sua respectiva e imprescindível publicação e 3º) e último efeito, o que se pode chamar de resultado final, sua executoriedade, de modo que a partir desse momento, assim, passa a vincular e a exercer seus influxos sobre o âmbito do direito positivo interno, inclusive em termos tributários.

Explicita-se: essa percepção de que os tratados e acordos internacionais detêm o condão de isentar o ICMS decorre da interpretação do artigo 27 da Convenção de Viena, segundo o qual, quando da celebração dos acordos internacionais, não se pode suscitar disposições do ordenamento interno, insurgindo-se contra o Tratado ou mesmo a Convenção.

Mas não se pode afirmar que os tratados estão imbuídos de caráter supralegal, já que não são normas de direitos humanos.

Os tratados ou normas de direito internacional apenas suspendem os efeitos das normas internas, em virtude de sua entrada no ordenamento dá-se pela anuência do Presidente da República enquanto chefe de Estado, mas não significa que o tratado ou acordo possuam a condição de supralegalidade. Tanto isso é verdade que ao serem denunciados, tanto o tratado como o acordo, as normas internas retomam a sua vigência normalmente, no que tiveram sua eficácia suspensa pelos efeitos das aludidas regras internacionais.

Consequentemente, é possível a isenção heterônoma, haja vista a incorporação da aludida Convenção, de modo que não há qualquer insurgência à legalidade, fazendo este instrumento parte do bloco de legalidade ou, como se tem sido difundido no ordenamento brasileiro, compõe a juridicidade, já que mencionadas regras internacionais, ao serem incorporadas ao ordenamento, passam a compor a ordem legislativa brasileira.



## REFERÊNCIAS

BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 10 out. 2019.

\_\_\_\_\_. *DECRETO Nº 56.435, DE 8 DE JUNHO DE 1965*: Promulga a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas. Disponível em:

- [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D56435.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D56435.htm). Acesso em 18 nov. 2019.
- \_\_\_\_\_. JUSBRASIL. Superior Tribunal de Justiça STJ - Recurso Especial: REsp 90871 PE 1996/0017825-9. Acesso em: 15 out. 2019.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS*. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ICMS+TRATADO+INTERNACIONAL+ISENCAO%29&base=baseAcor-daos&url=http://tinyurl.com/y4jyyj2n>. Acesso em: 30 set. 2019.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- \_\_\_\_\_. Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- \_\_\_\_\_. *Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro*. Brasília a. 44 n. 175 jul./set. 2007. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/44/175/ril\\_v44\\_n175\\_p155.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/44/175/ril_v44_n175_p155.pdf). Acesso em: 18 out. 2019.
- PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário Comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo:

Saraiva, 2019.

RAMOS, André de Carvalho. *Curso de Direitos Humanos*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

RIBEIRO, Fernando Munhoz. *Interação entre tratados internacionais em matéria tributária e legislação doméstica brasileira na jurisprudência do STF e do STJ*. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 04 p.61-80 – 2018. Disponível em: [https://www.machado-meyer.com.br/images/noticias/RDTIA\\_4\\_-\\_Rela%C3%A7%C3%A3o\\_entre\\_tratados\\_e\\_legisla%C3%A7%C3%A3o\\_dom%C3%A9stica\\_-\\_publicado\\_em\\_2018.pdf](https://www.machado-meyer.com.br/images/noticias/RDTIA_4_-_Rela%C3%A7%C3%A3o_entre_tratados_e_legisla%C3%A7%C3%A3o_dom%C3%A9stica_-_publicado_em_2018.pdf). Acesso em 28 out. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.