

A CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA TRIBUTÁRIA PELA VIA DE TRATADOS INTERNACIONAIS *

Filipe Guedes de Oliveira**

Resumo: O presente trabalho visa o estudo do instituto da isenção heterônoma tributária, apresentada pela via dos tratados internacionais, posto demonstrar-se em flagrante contradição com os princípios constitucionais vigentes, frente às teses defendidas pela doutrina e pela jurisprudência pátrias. Nesse sentido, apresentam-se as teses que melhor se adequam à problemática constitucional da vedação à União em conceder isenções a tributos de competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios, sobretudo quando sua ocorrência se dá por meio de tratados internacionais, uma vez que a União detém a competência para figurar como pessoa jurídica de direito internacional público. Para sanar os questionamentos que permeiam o assunto, debruçou-se em bases doutrinárias e jurisprudenciais que minuciaram as nuances sobre a matéria, sendo, assim, apresentadas as correntes que melhor resolvem a problemática. Para tanto, adotou-se a vertente que se aplica de maneira mais harmoniosa com a interpretação teleológica da norma constitucional, bem como pela interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, não olvidando os princípios do pacto federativo e da repartição de competências tributárias, consagrados no ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-Chave: Tributário. Isenção. Heterônoma. Tratado. Internacional.

THE TAX HETERONOMOUS EXEMPTION GRANTED BY INTERNATIONAL TREATIES

Abstract: This work aims to study the institute of tax heteronomous exemption, presented by international treaties, considering that it demonstrates a flagrant contradiction with the current constitutional principles, in relation to the theses defended by the national doctrine and jurisprudence. In this regard, this paper presents the theses that best fit the constitutional problem of prohibiting the Union to grant exemptions from taxes of the States, the Federal District and Municipalities, especially when it occurs through international treaties, since the Union is a legal entity under Public International Law. In order to clarify any questions concerning this matter, doctrinal and jurisprudential bases have been consulted, resulting in the presentation of the main legal concepts that solve this issue. For this purpose, it was adopted the aspect that best applies to the teleological interpretation of the constitutional law and to the systematic interpretation of the 1988 Federal Constitution, without overlooking the principles of the Federal Pact and the distribution of tax powers enshrined in the Brazilian legal system.

Keywords: Tax. Exemption. Heteronomous. Treaty. International.

Sumário: 1. Introdução; 2. Os Tratados Internacionais e o Ordenamento Jurídico Interno; 3. A Isenção Tributária; 4. A Isenção Tributária Heterônoma; 5. A Concessão de Isenção Heterônoma pela Via de Tratados Internacionais; 6. Conclusão; 7. Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO



refacialmente, insta trazer a lume a importância destacada ao instituto da isenção tributária, posto assumir, em seu respectivo campo do direito, uma figura que exclui o crédito tributário, após a incidência do

tributo, tornando a obrigação inexigível.

Sendo assim, a Constituição Federal de 1988 outorga aos Entes Políticos o poder de conceder isenções aos tributos inerentes às suas respectivas competências, sendo, para tanto, necessária a edição de lei específica, conforme será demonstrado adiante.

Corroborando tal afirmação, trata a Carta da República acerca da vedação à usurpação de competências tributárias, traduzida pela proibição de a União conceder isenção a tributos de competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios.

Assim, a isenção tributária, em vista de sua importância, resta por ser confrontada com princípios constitucionais em algumas situações peculiares de aplicação, tal como ocorre quanto à viabilidade do retro apontado instituto da isenção heterônoma, contudo, concedido mediante tratados internacionais.

Nesse mister, destaca-se que a União é o Ente Político competente para figurar perante tratados internacionais, entretanto, utilizando-se de suas características de pessoa jurídica de direito externo, portanto competente para assinar tratados que possuam por objeto matéria de isenções tributárias.

Contudo, tal competência esbarra na regra constitucional anteriormente citada de vedação à concessão de isenções heterônomas, que por sua vez visa a proteção aos princípios do pacto federativo e da repartição de competências tributárias, devendo tal problemática ser sanada de acordo com as teses jurisprudenciais e doutrinárias que se propõem à temática apresentada, conforme se passa a apresentar.

2. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E O ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

A figura do Tratado Internacional se presta para a solução de questões de interesse de mais de um Estado Soberano, uma vez que o convívio fronteiriço, econômico ou negocial entre

as nações impõem a pactuação de regras para a pacífica e harmoniosa relação internacional.

Cabe assim remontar à origem dos tratados internacionais, o que se deu com a pactuação de acordo internacional que tinha como objetivo celebrar a paz entre Hatusil III, Rei dos Hititas e Ramsés II, Faraó egípcio da XIX^a dinastia, cuja implementação colocou fim à guerra nas terras Sírias, em um período constante entre os anos de 1.280 e 1.272 a.C, conforme bem abordado pelo Autor Francisco Rezek¹.

O referido tratado versou acerca da paz perpétua entre os reinos signatários, bem como sobre a aliança contra inimigos comuns, questões inerentes a comércio e trânsito de pessoas entre os Estados.

Ou seja, os tratados internacionais se apresentam como importante elo entre territórios soberanos a mais de 3.000 (três mil) anos, o que se faz com vistas a harmonizar regras entre os signatários, buscando elevar os pontos uníssonos de interesse para cada um deles.

Assim, destacamos o conceito aplicado ao instituto do tratado internacional, cuja doutrina do Autor Francisco Rezek vislumbra, irretocavelmente, corresponder a “todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos.”²

Partindo de tais premissas, anotamos que as relações internacionais são resolvidas com a devida observância aos princípios do livre consentimento e da boa fé, bem como com espeque na regra universal do *pacta sunt servanda*, devendo ser sanadas as controvérsias por meios pacíficos e em conformidade com os princípios da Justiça e do respeito às obrigações firmadas em sede de tratados internacionais.

¹ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 35.

² REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 38.

Tais princípios ordenadores estão previstos na Convenção Sobre o Direito dos Tratados, a qual fora internalizada ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009³.

Nesse ponto, cumpre demonstrar o procedimento pelo qual se submete o tratado internacional à sua internalização ao sistema normativo brasileiro.

Inicialmente, compete privativamente ao Presidente da República celebrar os tratados internacionais, bem como participar das negociações com vistas à sua assinatura, nos termos do art. 84, VIII, da Constituição Federal de 1988⁴.

Após, cabe exclusivamente ao Congresso Nacional resolver, definitivamente, sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, o que se implementa por meio de aprovação parlamentar, instrumentalizada mediante Decreto Legislativo do Congresso Nacional, conforme bem delineado pelo art. 49, I, da Constituição Federal de 1988⁵.

Por fim, é função do chefe do Poder Executivo ratificar o tratado internacional, incorporando-o ao ordenamento jurídico brasileiro, em regra, com natureza jurídica de norma infraconstitucional.

Contudo, com o advento da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, que incluiu o § 3º ao art. 5º, da Constituição Federal

³ Convenção de Viena. Entrada em vigor em 27 de janeiro de 1980. Internalizada no Brasil por meio do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

⁴ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

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

[...].”

⁵ “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;”

de 1988⁶, passaram a receber equivalência de emenda constitucional os tratados internacionais que versem sobre direitos humanos, bem como que cumpram a condição de aprovação, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros.

Todavia, o objeto de estudo do presente trabalho fica adstrito aos tratados internacionais que tratem sobre isenções tributárias, sendo, pois, incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro com natureza jurídica de norma infraconstitucional, isentando-se da inovação trazida pela regra imposta pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004.

3. A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A isenção tributária possui previsão constitucional, nos termos do art. 150, § 6^o⁷, o qual impõe a necessária edição de lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria inerente à isenção de impostos, taxas ou contribuições.

Ou seja, não se impõe seja a isenção do tributo prevista na própria Constituição Federal, por outro lado, trata-se de uma forma de se consolidar a forma Federativa do Estado, preservando as competências tributárias elencadas pela Carta Magna ao conferir ao próprio Ente Político a autonomia em conferir as isenções de seus respectivos tributos.

⁶ “Art. 5º. [...]”

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

⁷ “Art. 150. [...]”

§ 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.”

Outra questão importante para o entendimento do assunto é a distinção entre isenções tributárias e imunidades tributárias, sendo que as primeiras se encontram no plano das normas infraconstitucionais e devem ser previstas em lei específica, e, de outro lado, as segundas, inserem-se nas vedações constitucionais à própria competência tributária, sendo uma forma de não incidência do tributo, por supressão do poder de tributar, instituídas na Constituição Federal regente.

Partindo de tais premissas, tratou o Código Tributário Nacional acerca das normas gerais em matéria de isenção tributária, classificando tal instituto como forma de exclusão do crédito tributário, nos termos do seu art. 175, I⁸.

Portanto tal forma de exclusão do crédito tributário se dá na medida em que ocorre a incidência do tributo, para, em seguida, se operar o instituto da isenção, ou seja, a obrigação tributária deve nascer e, por consequência, a norma isentiva deve ser aplicada, tornando tal obrigação inexigível⁹.

Nesse mesmo sentido, tratou o Autor Rubens Gomes de Sousa¹⁰:

Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. É importante fixar bem as diferenças entre não incidência e isenção: tratando-se de não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento.

⁸ “Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

⁹ SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 314.

¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97.

Ademais, ressalta-se que o Código Tributário Nacional prevê em seu art. 177 que a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria, bem como aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, contudo, encampa a ressalva de possibilidade de disposição de lei em contrário sobre a matéria.

Nesse sentido, conforme bem delineado pelo autor Paulo de Barros Carvalho¹¹, percebe-se ausente de relevância a norma trazida pelo art. 177 do Código Tributário Nacional, uma vez que a matéria inerente à isenção tributária já se encontra sob o regime da estrita legalidade, não havendo, pois, óbice à instituição de isenções por meio de lei específica a tributos vinculados, tais quais as taxas e contribuições, assim como àqueles tributos criados posteriormente à concessão do benefício.

Nota-se, outrossim, que a norma isentiva pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, exceto nos casos em que a isenção tenha sido concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, nos exatos termos do art. 178, do Código Tributário Nacional.

Contudo, nesse mister, faz-se necessário destacar que, a partir das regras impostas pelo referido art. 178 do CTN¹², deve ser observado à revogação e à modificação da norma isentiva o teor do art. 104, III¹³, do mesmo diploma legal, o qual restringe ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação a vigência da norma que extingue ou reduz isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 457.

¹² Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

¹³ “Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”

Por fim, não se pode olvidar que a norma do art. 111, II, do Código Tributário Nacional¹⁴ impõe seja literal a interpretação da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, o que retrata que as eventuais exceções devem ser compreendidas com a rigidez dispensada à matéria cujo amparo se apoia na sistemática da estrita legalidade.

Tal interpretação literal emerge, sobremaneira, quando o assunto abordado venha versar sobre a denominada isenção heterônoma conferida por tratados internacionais, o que será minuciado em tópico próprio do presente estudo.

4. A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA HETERÔNOMA

Para bem explicitar a expressão “isenção tributária heterônoma”, primeiro se faz necessário trazer à baila o significado da palavra “heterônomo”, a qual deriva de heteronomia, formada pelo grego *hetero* que significa “diferente” e *nomos* que traduz “lei”, culminando na definição de grupo ou pessoa que receba a lei que se deve submeter de um elemento exterior¹⁵.

Nesse íterim, trazendo tal definição ao campo do direito tributário, cuidamos então do caso em que a isenção se sujeita à vontade de Ente Político alheio àquele que detém a competência tributária constitucionalmente conferida para editar a lei específica isentiva dos seus próprios tributos.

A destacada teratologia já havia sido vislumbrada pelo legislador originário, tendo sido incluído ao texto da Constitui-

¹⁴ “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

¹⁵ “heteronomia (èt). [De heter(o)- + -nom(o)- + -ia¹.] S.f. Êt. Condição de pessoa ou de grupo que receba de um elemento que lhe é exterior, ou de um princípio estranho a razão, a lei a que se deve submeter. [Cf. autonomia 950, autodeterminação (2) e liberdade (11).] (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004. p.1034)

ção Federal de 1988 o teor do artigo 151, III, pelo qual fora vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios¹⁶.

Ou seja, a isenção heterônoma promovida pela União, de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, é expressamente afastada pela Carta Magna, decorrendo, tal vedação, da proteção à regra de competência tributária, prevista no mesmo diploma constitucional, a qual detém características de intransferibilidade, irrenunciabilidade e indelegabilidade, buscando a proteção da forma federativa adotada pelo Poder Constituinte Originário.

Nesse ponto, insurge o questionamento acerca da proibição de isenção heterônoma de tributo municipal conferida pelo Estado.

Nota-se que a imposição legal conferida pelo art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, prevê uma regra de observância geral, uma vez que corresponde a princípios delimitadores do poder tributário, que vinculam todas as unidades da Federação, e visam afastar eventual usurpação de competência tributária.

Assim, considerando uma análise teleológica da norma do retromencionado dispositivo constitucional, nota-se a necessidade em sua replicação nas constituições estaduais, com fundamento no princípio da simetria constitucional, com a especificidade de se vedar ao Estado respectivo a instituição de isenções de tributos da competência dos Municípios.

A *contrario sensu*, em sendo admitida a previsão na Constituição Estadual, no sentido de se permitir a criação de isenção de tributos municipais pelo ente estadual, estaria, em verdade, a Carta Estadual criando uma imunidade constitucional

¹⁶ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

estadual, o que violaria o princípio formal da reserva da Constituição Federal para versar sobre a definição das imunidades tributárias¹⁷.

Contudo, muito se discute se tal regra é absoluta, ou se existem exceções à sua imposição.

Ressalta-se, pois, que parte da doutrina¹⁸ entende ser juridicamente impossível a isenção de tributos estaduais, distritais ou municipais pela União, justamente pela flagrante ofensa à vedação de usurpação da competência tributária dos respectivos entes tributantes, o que ofenderia, sobretudo, o próprio princípio federativo constitucionalmente previsto.

Assim, partindo dessa linha de raciocínio, a interferência da União para tratar sobre a isenção de tributos de competência estadual, distrital ou municipal, devem figurar adstritos aos casos excepcionados pela própria Carta Constitucional de 1988, quais sejam, a título de demonstração, as hipóteses de matérias reservadas à Lei Complementar Federal para dispor acerca da exclusão da incidência do ICMS nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos (art. 155, § 2º, XII, “e”, CF/88¹⁹) e

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 257.

¹⁸ MARTINS, 1997. p. 33 *apud* MOSER, 2006, p. 127.

¹⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

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

para dispor sobre a exclusão da incidência do ISS às exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, inciso II, da CF/88²⁰).

Ademais, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, nos supracitados casos, cuja permissão restou constante do próprio texto constitucional, devem ser excluídas as incidências do ICMS²¹ e do ISS²² por meio de Lei Complementar Federal, o

²⁰ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

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

[...]

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

²¹ “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. ICMS. Lei estadual 7.098, de 30-12-1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local.” (ADI 1.945-MC, rel. p/ o ac. min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-5-2010, Plenário, DJE de 14-3-2011.) No mesmo sentido: RE 578.582-AgR, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 27-11-2012, Primeira Turma, DJE de 19-12-2012.

²² “Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, eis que esse tributo municipal não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à LC 56/1987, pois mencionada lista – que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém – relaciona, em numerus clausus, os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local. Precedentes. As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à LC 56/1987 – que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central – não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III). Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a LC 56/1987, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes.” (RE 450.342-5 - AgR, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 5-9-2006, Segunda Turma, DJ de 3-8-2007.) No mesmo sentido: RE 601.493-ED-segundos, rel. min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 20-3-2012, Segunda Turma, DJE de 2-4-2012.

que reforça a excepcionalidade da interferência da União nos tributos de competência de outros entes tributantes.

Ultrapassadas tais questões, reveste-se munido o conteúdo para o ensejo de tratar acerca da isenção heterônoma concedida por meio de tratados internacionais.

5. A CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA PELA VIA DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Nesse ponto, emerge o questionamento inerente à possibilidade de a União conceder isenções a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios por meio de tratados internacionais, uma vez que a União é o Ente competente para firmar tais acordos de cunho internacional.

Contudo, embora seja a União competente para figurar perante os tratados internacionais, ainda que se trate de acordo que visa a isenção de tributos, deve ser observada a regra, já abordada no presente estudo, de vedação à concessão de isenção heterônoma, prevista no art. 151, III, da Constituição Federal de 1988.

Assim, uma vez que se cuida de tema de elevada polêmica no campo doutrinário e jurisprudencial, impõe-se a demonstração das vertentes que defendem os posicionamentos diametralmente opostos acerca do assunto.

A primeira corrente é aquela adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-RS²³, especificamente no voto do Relator Ministro Il-

²³ “EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isen-

mar Galvão, pelo qual entendeu que no plano do direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados, assim, o Presidente da República não subscreve tais acordos como Chefe de Governo, mas sim como Chefe de Estado, o que é suficiente para descaracterizar a isenção heterônoma repudiada pelo art. 151, III, da Constituição Federal de 1988.

Assim, segundo essa corrente, a norma constitucional de vedação à isenção heterônoma deve se limitar a impedir que a União institua isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais no âmbito de suas competências internas de caráter federal, não se estendendo às hipóteses em que a União encontre-se atuando como sujeito na ordem internacional.

A partir do voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, no Recurso Extraordinário supra, restou encampada a tese de que, desde que seja realizada por meio de tratados internacionais, e assim corresponderá a União ao sujeito competente para figurar no pacto internacional, se demonstra cabível a isenção pela União (República Federativa do Brasil) dos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e inclusive dos Municípios.

Parcela da doutrina pátria concorda com o entendimento dado pelo Supremo Tribunal Federal, como o Autor Hugo de

ção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE 229096/RS, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, STF, Julgamento: 16/08/2007, DJe-065, DIVULG 10-04-2008, PUBLIC 11-04-2008)

Brito Machado²⁴, que esclarece que “[...] os Tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, na verdade são Atos de soberania externa, praticados pelo Estado brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que se vê a União como órgão da soberania interna.”

Seguindo o mesmo sentido, entende Sacha Calmon Navarro Coelho²⁵ que “o tratado celebrado por quem pode fazê-lo, a União, uma vez referendado pelo Congresso Nacional, não fere nem a teoria nem a prática do federalismo: [...]”

Nesse mister, o último argumento ressalta que, ainda que não pudesse a União conferir isenções heterônomas por meio de tratados internacionais pela norma expressa do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, fora o ato referendado pelo Congresso Nacional, o qual possui dentre os seus membros representantes dos Estados, demonstrando-se o argumento, *a priori*, respeitoso ao princípio do federalismo.

Já a segunda corrente trata de forma enfática acerca da impossibilidade em ser concedida a isenção heterônoma pela via dos tratados internacionais, uma vez que o texto constitucional, pela dicção do art. 151, III²⁶, é claro ao vedar à União que se proceda à isenção de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, sendo límpida a intenção do legislador constitucional em proibir a isenção heterônoma.

Para José Augusto Delgado, tal impossibilidade se justifica justamente pelo fato de a União se encontrar vinculada ao

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 92-93.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 343.

²⁶ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

regime federativo, devendo, pois, respeitar a autonomia dos Estados, constitucionalmente prevista²⁷.

Nesse mesmo sentido lecionou Roque Antonio Carraza²⁸, dispondo que, ainda que por meio de tratado internacional, não pode a União obrigar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a observarem isenções de tributos locais, excepcionando-se a regra dos já mencionados artigos 155, § 2º, XII, “e”, e 156, § 3º, II, ambos da Constituição Federal de 1988, situações em que a União poderá interferir na exclusão da incidência do ICMS (competência Estadual) e do ISS (competência Municipal).

A presente vertente ganha força com a tese de que a União não possui poder desonerativo sobre as competências impositivas de Estados e Municípios, ainda quando amparada por tratado internacional²⁹.

Em verdade, conforme já mencionado, o poder desonerativo da União sobre as competências dos demais Entes tributantes deve se ater aos casos vislumbrados pelo legislador constitucional, em que a própria Constituição Federal disponha nesse sentido, correspondendo, portanto, a um rol taxativo de exceções, e não exemplificativo.

Assim, em sintonia com os Autores que defendem a aduzida corrente doutrinária, acrescenta-se que, ainda que a União possua a competência para firmar os pactos internacionais, não há que ser relativizada a regra insculpida pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 151, III, uma vez que se propõe, justamente, a proteger o pacto federativo brasileiro, matéria que se encontra, inclusive, no plano das cláusulas pétreas, conforme

²⁷ DELGADO, José Augusto. Aspectos Tributários no Tratado de Assunção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 72.

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 64, p. 187-188, abr.-jun. 1993.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 34-37.

disposição do art. 60, § 4º, I, da Carta da República de 1988³⁰.

Não se pode olvidar as lições de Rui Barbosa³¹, uma vez que já havia vislumbrado a importância do instituto do federalismo, versando irretocavelmente no sentido de que “Os Estados são órgãos; a União é o agregado orgânico. Os órgãos não podem viver fora do organismo, assim como o organismo não existe sem os órgãos. [...]”.

Por fim, a terceira corrente é eminentemente doutrinária, e defende a possibilidade de isenção heterônoma através de tratado internacional apenas quanto a tributos Estaduais³².

Isso se dá, inicialmente, partindo da premissa de que a isenção heterônoma é vedada pelo ordenamento constitucional, especificamente pelo teor do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, ou seja, de que é vedado à União conceder isenções, fora dos casos ressalvados pela própria Carta Constitucional, de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Ou seja, apoia-se, a princípio, na tese abarcada pela segunda corrente esposada no presente capítulo, em que não se pode permitir a isenção heterônoma por meio de tratados internacionais.

Contudo, tal vertente doutrinária resta por minuciar a questão, ao ponto em que visualiza a questão da participação do ente tributante alheio à União no processo de internalização do tratado internacional.

Para entender o apontado aspecto, insta destacar que, conforme visto no primeiro capítulo do presente trabalho, para

³⁰ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;”

³¹ BARBOSA, Rui. *Escritos e Discursos Seletos*. 3. ed. Rio de Janeiro: Companhia Aguilar Editora, 1966. p. 1.003.

³² MOSER, Claudinei. *Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional*. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. p.166-172.

que seja um tratado internacional internalizado na ordem jurídica brasileira, deve o Presidente da República participar da negociação e da assinatura do ato, para posteriormente remetê-lo ao Congresso Nacional, onde será submetido à aprovação parlamentar, mediante Decreto Legislativo, para que, finalmente, seja devolvido ao Chefe do Poder Executivo para ratificação e incorporação ao ordenamento interno.

Assim, a União exerce a sua competência para figurar no bojo do acordo internacional e o Estado, representado pelo Senado Federal, casa que compõe o Congresso Nacional, procede à aprovação das eventuais isenções tributárias objeto do tratado submetido à internalização.

Para tanto, deve ser esclarecido que a natureza dúplice da União, na qualidade de pessoa jurídica de direito interno e de pessoa jurídica de direito externo, não pode ser esquecida, uma vez que o referido Ente possui funções de Governo e funções de Estado inerentes aos princípios constitucionais protegidos.

Adota-se, outrossim, parcialmente, o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, descrito pela primeira corrente, uma vez que a União deve ser a subscritora em sede de tratados internacionais, podendo conferir a isenção de tributos estaduais, posto haver participação de representantes dos Estados no procedimento de aprovação e internalização das normas isentivas pactuadas.

Nesse sentido, tratou o Autor Claudinei Moser³³, ao lecionar que embora os Estados e o Distrito Federal não possuam soberania, mas apenas autonomia, deve ser oportunizada a participação ativa desses entes no processo de incorporação dos tratados internacionais ao direito interno brasileiro, pois possuem representantes no Congresso Nacional.

Contudo, assevera o Autor que:

Os municípios, ao contrário dos Estados-membros e do Distrito

³³ MOSER, Claudinei. *Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional*. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. p. 159.

Federal, não tem qualquer ingerência institucional no que tange à incorporação de tratados internacionais no direito interno brasileiro, já que a Constituição da República não lhes atribuiu qualquer representação no âmbito do Congresso Nacional.³⁴

Assim, embora pudesse ocorrer a isenção de tributos estaduais pela União, mediante tratado internacional, o mesmo não poderia acontecer no tocante aos tributos municipais, uma vez que o Município não possui representação no Congresso Nacional, carecendo de participação no processo de incorporação das normas acordadas, de caráter isentivo, ao ordenamento jurídico interno.

Portanto, a terceira corrente sobre o assunto permite a isenção de tributos estaduais pela União, mediante tratados internacionais, entretanto entende incompatível que tal isenção possa ocorrer quanto aos tributos de competência Municipal, o que demonstraria uma melhor adequação e equilíbrio entre o princípio do pacto federativo brasileiro e o princípio da repartição de competências tributárias, ambos previstos constitucionalmente, sobretudo adequando-se à norma do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, o que reflete o empenho na realização da correta interpretação teleológica e sistemática das normas constitucionais vigentes.

6. CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo analisar a questão inerente à isenção heterônoma concedida através de tratados internacionais, ou seja, a instituição pela União – Ente que detém a competência para figurar em acordos internacionais - de isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Para a fiel compreensão do assunto, julgou-se necessário

³⁴ MOSER, Claudinei. *Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional*. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. p. 162.

tratar, em sede preliminar, sobre os tratados internacionais, abordando a sua origem histórica, bem como as definições conferidas pela doutrina pátria e as regras de internalização ao ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse sentido, definiu-se que os tratados internacionais são acordos formais, destinados a produzir efeitos jurídicos, concluídos entre pessoas jurídicas de direito internacional público.

Na mesma esteira, demonstrou-se que a internalização do tratado internacional depende de um procedimento constitucionalmente previsto, qual seja a participação na negociação e a assinatura do ato pelo Presidente da República, para posterior remessa ao Congresso Nacional, onde deve ser submetido à aprovação parlamentar, mediante Decreto Legislativo, para que, por fim, seja devolvido ao Chefe do Poder Executivo para ratificação e incorporação ao ordenamento interno.

Ademais, cuidou-se de minuciar o instituto da isenção tributária, o qual recebeu atenção quanto à sua previsão constitucional, conferindo a incumbência de sua disposição à estrita legalidade, bem como se ressaltou a posição adotada pelo legislador infraconstitucional ao definir a isenção como forma de exclusão do crédito tributário, o que implica em reconhecer que tal instituto se opera após ocorrida a incidência do tributo, para, em seguida surtir os efeitos da exclusão, tornando a obrigação inexistente.

Mereceu destaque, igualmente, o específico instituto da isenção heterônoma, uma vez que se demonstra peculiar às normas e princípios constitucionais vigentes.

Partindo de premissas etimológicas, adotou-se que a isenção heterônoma ocorre quando se impõe uma norma de isenção por Ente Político alheio àquele que detém a competência tributária constitucionalmente conferida para editar a lei específica isentiva dos seus próprios tributos.

Assim, ressaltou-se a norma constitucional do art. 151,

III, que impôs a vedação à União em conceder isenções a tributos de competência de Estados, do Distrito Federal ou de Municípios, o que visa afastar, conforme opinião de parte da doutrina, uma flagrante ofensa à usurpação da competência tributária dos respectivos entes tributantes, ofendendo diversos princípios constitucionais, dentre eles o princípio do pacto federativo.

Por fim, adentrou-se à problemática sugerida com o estudo em voga, vislumbrando as três correntes que caminham em sentidos opostos no que se refere à possibilidade ou não de concessão de isenção heterônoma pela via de tratados internacionais.

Conforme visto, foram levantadas três correntes acerca do assunto, quais sejam: 1^a) a possibilidade em ocorrer a isenção heterônoma mediante tratados internacionais; 2^a) a impossibilidade em ocorrer a isenção heterônoma mediante tratados internacionais; e 3^a) a possibilidade da União conceder isenções a tributos de competência de Estados mediante tratados internacionais, mas não à tributos de competência dos Municípios.

A primeira corrente possui amparo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e em parte da doutrina pátria, pela qual defende que a norma insculpida pelo art. 151, III, da Constituição Federal de 1988 deve se limitar a impedir que a União institua isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais no âmbito de suas competências internas de caráter federal, não se estendendo às hipóteses em que a União encontre-se atuando como sujeito na ordem internacional.

Já a segunda corrente, eminentemente doutrinária, defende a tese em sentido diametralmente oposto, pela qual aduz acerca da impossibilidade na concessão de isenção heterônoma pela via dos tratados internacionais, uma vez que o texto constitucional, pela dicção do art. 151, III³⁵, é claro ao vedar à União

³⁵ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

que se proceda à isenção de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, sendo límpida a intenção do legislador constitucional em proibir a isenção heterônoma, o que, em sentido contrário, culminaria em ofensa à cláusula pétreia constitucional inerente ao o pacto federativo brasileiro.

Por fim, cuidou-se da terceira corrente, sustentada por parte da doutrina, pela qual harmoniza de forma sistemática os conceitos trazidos pela Carta Constitucional de 1988 e o posicionamento dado pelo Supremo Tribunal Federal acerca do assunto.

Isto é, tomou-se a regra expressa do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, cuja dicção veda a possibilidade de a União conceder isenção aos tributos de competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios, contudo, observou-se que a União possui a competência internacional em figurar nos tratados internacionais que versem sobre normas isentivas tributárias.

Nesse sentido, tomou-se por base que o processo de internalização dos tratados internacionais possui a fase de autorização parlamentar, a qual é realizada por meio de Decreto Legislativo do Congresso Nacional, o qual possui em sua composição o Senado Federal, ou seja, representantes dos Estados.

Portanto, passando ao processo de internalização do tratado internacional, que visa conceder isenção de tributos estaduais, pelo trâmite obrigatório, imposto pela Carta Magna de 1988, não se dispensa a sua apreciação pelo Senado Federal, configurando a participação ativa dos Estados no processo de incorporação dos tratados internacionais ao direito interno brasileiro, viabilizando, assim, a isenção de tributos estaduais pela via dos tratados internacionais.

Contudo, a mesma lógica não segue quanto aos tributos

municipais, uma vez que os Municípios não possuem representação no Congresso Nacional, devendo, nesse caso, ser aplicada a norma constitucionalmente prevista pelo art. 151, III, de vedação à isenção heterônoma, ainda que realizada por meio de tratados internacionais.

Nota-se, pois, que a vertente que melhor se enquadra à interpretação teleológica da regra insculpida pelo art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, bem como que melhor se adequa à interpretação sistemática constitucional, tendo em vista os princípios do pacto federativo e da repartição de competências tributárias, é aquela abordada pela terceira corrente demonstrada, uma vez que preserva a intenção do legislador constitucional, assim como garante à União o exercício de suas competências externas no âmbito das relações de direito internacional.



7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BARBOSA, Rui. *Escritos e Discursos Seletos*. 3. ed. Rio de Janeiro: Companhia Aguilar Editora, 1966.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. *Constituição Federal (1988)*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 27 jan. 2017.
- BRASIL. *Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009*. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília, 2009. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm>. Acesso em 27 jan. 2017.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 27 jan. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Requeridos: Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator Ministro Gilmar Mendes, 26 mai. 2010. DJE de 14 mar. 2011. *Lex*: Jurisprudência do STF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em 27 jan. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário nº 229.096/RS. Recorrente: Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 10 abr. 2008. *Lex*: Jurisprudência do STF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520131>>. Acesso em 27 jan. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 450.342-5. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro e Outros. Relator Ministro Celso de Mello, DJ 03 ago. 2007. *Lex*: Jurisprudência do STF. Disponível em: <<http://re>

- dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474758>. Acesso em 27 jan. 2017.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 64, abr.-jun. 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- DELGADO, José Augusto. Aspectos Tributários no Tratado de Assunção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MOSER, Claudinei. *Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional*. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006.
- REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.