

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO E
FINANÇAS PÚBLICAS

Filipe Guedes de Oliveira

A CONCESSÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA PELA VIA DE TRATADOS
INTERNACIONAIS

Brasília/DF
2015

Filipe Guedes de Oliveira

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

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público — IDP.

**Brasília/DF
2015**

Filipe Guedes de Oliveira

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

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público — IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ___/___/___, com menção _____
(_____).

Banca Examinadora

Nome do Examinador

Nome do Examinador

Nome do Examinador

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho à Silvia Regina Alvarez Guedes, ao Altahir Guedes, à Maria Thereza Alvarez Guedes e à Mariangela Carvalho Buani, bem como aos amigos, pelo apoio fundamental na realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por mais uma conquista; aos Doutos Professores do Curso de Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público, que prestaram papel fundamental ao enriquecimento do conhecimento necessário à elaboração do presente trabalho; e à Tatiana Guedes, por todos os auxílios empenhados.

“O pessimista vê a dificuldade em cada oportunidade; o otimista vê a oportunidade em cada dificuldade.”

Winston Churchill

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.

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

INTRODUÇÃO	9
1. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	12
1.1. Evolução Histórica	12
1.2. Definições sobre os Tratados Internacionais	14
1.3. Procedimentos Constitucionais de Internalização dos Tratados Internacionais	17
1.4. Tratados Internacionais em Matéria Tributária	20
2. A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	25
2.1. Aspectos Jurídicos da Isenção Tributária	25
2.2. Classificação das Isenções	29
2.3. Isenção Tributária Heterônoma	31
3. A ISENÇÃO HETERÔNOMA CONCEDIDA ATRAVÉS DE TRATADOS INTERNACIONAIS	35
3.1. Primeira Corrente: Possibilidade de Concessão de Isenção Tributária pela União, Mediante Tratados Internacionais, de Tributos de Competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios	38
3.2. Segunda Corrente: Impossibilidade da Concessão de Isenção Heterônoma Mediante Tratados Internacionais	41
3.3. Terceira Corrente: Possibilidade de Concessão pela União de Isenção a Tributos de Competência Estadual, Mediante Tratados Internacionais, mas não a Tributos de Competência Municipal	44
CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

INTRODUÇÃO

O trabalho que se apresenta possui o objetivo de discutir a turbulenta relação entre a isenção tributária heterônoma concedida mediante tratados internacionais e as disposições constitucionais vigentes, sobretudo no que se refere aos princípios do pacto federativo e da repartição de competências tributárias.

Para tanto, a metodologia de pesquisa utilizada se serviu da técnica da pesquisa bibliográfica e documental, uma vez presente o caráter teórico-argumentativo do trabalho, utilizando-se, outrossim, da pesquisa dogmática, cuja base permeia a legislação brasileira aplicável ao tema, em especial a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional, bem como a doutrina e a jurisprudência pátrias relacionadas ao assunto.

Prefacialmente, no que diz respeito ao objeto do presente estudo, insta trazer a *lume* a relevância dada ao tratado internacional no plano global, uma vez que corresponde a um instrumento que visa a convergência de interesses entre Estados Soberanos, regulamentando questões de direito internacional intramuros e extramuros, observadas as relações formadas entre as nações.

Nesse sentido, o primeiro capítulo do trabalho revela as questões relevantes acerca dos tratados internacionais e a sua aplicação interna, perpassando pela origem histórica dos tratados, pelas definições conferidas pela doutrina pátria, as regras de internalização ao ordenamento jurídico brasileiro e as tortuosas questões inerentes aos tratados internacionais em matéria tributária.

Demonstrou-se necessário destacar, pela inclusão do segundo capítulo ora apresentado, a importância despendida ao instituto da isenção tributária, posto assumir, em seu respectivo campo do direito, uma figura que exclui o crédito tributário, após a ocorrência da 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 instituto da isenção heterônoma, o que, inicialmente, encontra-se vedado pelo ordenamento constitucional vigente.

Entretanto, insurge a problemática da concessão da intitulada isenção heterônoma se apresentar mediante tratados internacionais, uma vez que a Constituição Federal de 1988 se cala quanto à hipótese em que a União conceda, mediante pactuação de acordo internacional, isenções de tributos de competência dos demais Entes Federativos.

Tal problemática fora objeto de estudo do terceiro capítulo que se apresenta, pelo qual restou subdividido pelas correntes doutrinárias e jurisprudenciais acerca do assunto, cuja correspondência se faz: 1ª Corrente - Possibilidade de Concessão de Isenção Tributária pela União, Mediante Tratados Internacionais, de Tributos de Competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios; 2ª Corrente - Impossibilidade da Concessão de Isenção Heterônoma Mediante Tratados Internacionais; e 3ª Corrente - Possibilidade de Concessão pela União de Isenção a Tributos de Competência Estadual, Mediante Tratados Internacionais, mas não a Tributos de Competência Municipal.

Ocorre que, por vezes, encontram-se insertos como objeto de tratados internacionais, isenções de tributos nacionais, tais como o Imposto de Importação (União), Imposto sobre Produtos Industrializados (União), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Estados) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (Municípios), o que reflete, nos casos dos tributos estaduais e municipais, flagrante hipótese de isenção heterônoma.

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

Contudo, conforme visto, tal competência esbarra na regra constitucional, anteriormente citada, de vedação à concessão de isenções heterônomas, que por sua vez visa a

proteção dos princípios constitucionais do pacto federativo e da repartição de competências tributárias.

Portanto, tal problemática deve ser sanada levando-se em consideração as teses jurisprudenciais e doutrinárias que se propõem à temática apresentada, bem como utilizando-se da interpretação teleológica e sistemática das normas constitucionais vigentes, conforme se passa a apresentar.

1. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

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

Assim, demonstra ser fundamental assunto introdutório ao estudo que se propõe o presente trabalho, uma vez que deve ficar claro o instituto dos Tratados Internacionais, passando pela sua evolução histórica, pela conceituação dada pela doutrina e legislação pátrias, pela demonstração do seu procedimento de internalização, constitucionalmente previsto, bem como, especificamente, pelos questionamentos inerentes aos tratados internacionais em matéria tributária.

1.1. Evolução Histórica

Antes de adentrar às definições doutrinárias e legais dadas aos Tratados Internacionais, cumpre-nos demonstrar a sua origem histórica, bem como a sua evolução no tempo, uma vez que tais instrumentos de resolução de conflitos entre Estados Soberanos se prestaram, por milênios, para harmonizar questões internacionais pelo mundo.

Cabe assim remontar à origem dos tratados internacionais, o que se deu com a pactuação de um 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.

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

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

Por sucedâneo, considerando as reiteradas práticas convencionais pelo mundo, chega-se ao século XX, quando surge a figura das organizações internacionais, o que representam um acréscimo ao rol de sujeitos de personalidade jurídica de direito internacional, habilitadas a funcionar no plano das relações exteriores, assim como ocorre com os Estados Soberanos².

Em 1928, fora, outrossim, normatizado o direito dos tratados, em Havana, por meio da celebração da Convenção sobre Tratados, vigente entre o Brasil, Haiti, Honduras, Nicarágua, Panamá e a República Dominicana, sendo sucedida, em 1969, pela Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, firmada à época por 32 (trinta e dois) Estados-parte.³

Pode-se verificar, pois, no que tange à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que se cuidou, justamente, de uma Convenção de alcance universal sobre o direito dos tratados, bem como que, no ano de 2010, chegaram a constar como partes, seja por ratificá-la ou por a aderirem, 111 (cento e onze) países⁴.

Assim, além da retro apontada Convenção de Viena, hodiernamente encontramos tratados firmados no âmbito internacional, e internalizados no ordenamento jurídico brasileiro pela via de Decreto, sobre o comércio exterior⁵, direitos humanos⁶, meio ambiente⁷,

² REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 36.

³ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 36.

⁴ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 37.

⁵ Decreto nº 87.054, de 23 de março de 1982 – Promulgou o Tratado de Montevideo 1980 – “Artigo 2º - As normas e mecanismos do presente Tratado, bem como aqueles que em seu âmbito estabeleçam os países-membros, terão por objetivo o desenvolvimento das seguintes funções básicas da Associação: a promoção e regulação do comércio recíproco, a complementação econômica e o desenvolvimento das ações de cooperação econômica que coadjuvem a ampliação dos mercados.”

⁶ Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992 – Promulgou a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969.

⁷ Decreto nº 5.445, de 12 de maio de 2005 - Promulgou o Protocolo de Quioto à Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, aberto a assinaturas na cidade de Quioto, Japão, em 11 de dezembro de 1997, por ocasião da Terceira Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima.

delimitação de blocos econômicos⁸ e, dentre outros, aqueles que versam sobre matéria tributária⁹, os quais tratam, inclusive, sobre direito à isenção de tributos aos Estados Soberanos signatários.

Destacando o tratado em matéria tributária, que se refere ao Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, nota-se que, em verdade, cuidou-se de pacto que visava assegurar tratamento isonômico tributário interno aos produtos, bens, mercadorias e serviços estrangeiros que objetivem o ingresso no País, pelo qual foram indiretamente atingidos os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, uma vez que deverão observar as normas internacionais para o exercício de suas competências tributárias.

Assim, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT não concede diretamente isenções ou benefícios inerentes a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, contudo, confere tratamento isonômico aos produtos, bens, mercadorias e serviços provenientes de Países signatários, incluindo-se as isenções conferidas aos produtos nacionais.

O assunto ora levantado será oportunamente aprofundado no capítulo “3. A Isenção Heterônoma Concedida Através de Tratados Internacionais”.

Destarte, 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 as regras entre os países signatários, buscando elevar os pontos uníssimos de interesse para cada um deles.

1.2. Definições sobre os Tratados Internacionais

Após entender a origem dos Tratados Internacionais, bem como, em síntese, a evolução histórica até os dias atuais, passamos a tratar acerca das definições jurídicas adotadas ao instituto em análise.

⁸ Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991 - Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (TRATADO MERCOSUL).

⁹ Lei nº 313, de 30 de julho de 1948 – Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências.

Nesse ponto, merece destaque 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.”¹⁰

Ou seja, os tratados internacionais devem se ater à forma imposta à sua validade, o que se reflete como elemento essencial e distintivo entre tais instrumentos e os costumes, sendo que este último também se refere a um acordo entre pessoas de direito internacional, contudo, realizado de forma alheia à caracterização de uma celebração convencional.

Rezek anota, outrossim, que a oralidade diverge da própria noção histórica de tratado, o que, por sua vez não impede a obtenção de obrigações expressas por atos jurídicos alheios aos tratados¹¹, que surtam seus efeitos em seu âmbito de vigência.

Partindo de tais premissas, pode-se visualizar 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.

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 2009¹².

A destacada Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados tratou, igualmente, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, “a”, sobre a definição de tratado, o qual recebeu o significado inerente a “[...] acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.”¹³

¹⁰ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 38.

¹¹ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 41.

¹² A Convenção de Viena entrou em vigor em 27 de janeiro de 1980, quando atingiu o *quórum* mínimo de 35 (trinta e cinco) Estados-membros, conforme previsão do seu art. 84 e foi internalizada no Brasil por meio do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

¹³ “Artigo 2

Expressões Empregadas

1. Para os fins da presente Convenção:

Rezek destaca, tendo em vista o texto da Convenção, a palavra *concluído*, a qual possui o significado de término das negociações, porém, deixa claro não encontrar-se abarcado em tal significação a confirmação do compromisso internacional e sua entrada em vigor, o que aproxima a expressão *acordo concluído* à ideia de um projeto concluído, uma vez que, até que se confirme o compromisso e se promova a sua vigência, tal projeto de tratado internacional encontra-se sujeito a diversos incidentes que poderão, inclusive, culminar em resultados infrutíferos para o âmbito internacional¹⁴.

Portanto, tendo em vista as definições de destaque, bem como as nuances apontadas, cuida-se o tratado de um acordo de âmbito internacional, regido pelo Direito Internacional, destinado a produzir efeitos jurídicos, firmado entre Estados (pessoas jurídicas de direito internacional público), que poderá ser instrumentalizado por um ou mais documentos conexos, cuja denominação não se impõe o engessamento.

Ademais, a Convenção de Viena também definiu os termos “ratificação”, “aceitação”, “aprovação” e “adesão”, no âmbito dos tratados internacionais, o que significa: “[...] conforme o caso, o ato internacional assim denominado pelo qual um Estado estabelece no plano internacional o seu consentimento em obrigar-se por um tratado;”¹⁵.

Sem que se demonstre maiores controvérsias no campo da conceituação, cumpre tratar acerca do procedimento pelo qual se submete o tratado internacional à sua internalização ao sistema normativo brasileiro.

a) “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;”

¹⁴ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 15. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 41.

¹⁵ “Artigo 2

Expressões Empregadas

[...]

b) “ratificação”, “aceitação”, “aprovação” e “adesão” significam, conforme o caso, o ato internacional assim denominado pelo qual um Estado estabelece no plano internacional o seu consentimento em obrigar-se por um tratado;”

1.3. Procedimentos Constitucionais de Internalização dos Tratados Internacionais

Ultrapassadas as questões históricas, bem como as questões conceituais acerca dos Tratados Internacionais, insta falar acerca da internalização de tais pactos ao ordenamento jurídico brasileiro, posto ter sido firmado entre sujeitos soberanos, com personalidade jurídica de direito internacional público, tornando necessária a merecida formalização constitucionalmente prevista para o fim de que possa surtir os seus efeitos.

Inicialmente, a Constituição Federal, por meio de seu artigo 21, inciso I, confere à União a competência para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais¹⁶, confirmando, portanto, a sua competência como República Federativa do Brasil, representada pelo Presidente da República, para figurar como pessoa jurídica de direito internacional.

Nesse sentido, leciona irretocavelmente o autor Renato Belo Vianna Velloso que:

O Estado brasileiro é um Estado Federal, constituindo-se numa só pessoa de direito internacional, que é a República Federativa, fundada em regime representativo pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O Estado Federal é uma reunião de Estados formando um organismo central que absorve, sob o ponto de vista internacional, os Estados Federados, que não são individualmente soberanos, conservando apenas a sua autonomia interna. Só ao Estado central, ou seja, à União, compete manter relações internacionais.¹⁷

Para tanto, com vistas a obter validade e vigência no plano interno, o tratado internacional deve se submeter a um procedimento constitucionalmente previsto, o qual denominaremos no presente trabalho como “processo de internalização”.

Nesse mister, configurando uma primeira fase do processo de internalização, 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 1988¹⁸.

¹⁶ “Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais; [...]”

¹⁷ VELLOSO, Renato Belo Vianna. **Concessão pela União de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Meio de Tratados Internacionais**. Fortaleza: Premius, 2008. p. 53.

¹⁸ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

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

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 1988¹⁹.

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.

Ou seja, cuida-se de ato complexo, resultante da soma das vontades homogêneas do Congresso Nacional, competente para resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais e do Presidente da República, que, além de realizar a celebração de tais atos internacionais, dispõe, na condição de Chefe de Estado, da competência para promulgá-los, publicá-los e executá-los, surtindo, então, os seus efeitos no ordenamento jurídico interno.

Nesse mesmo sentido, entendeu o Supremo Tribunal Federal - quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-MC²⁰, pela qual se questionou a constitucionalidade do Decreto Legislativo nº 68, de 16/09/1992, e do Decreto nº 1.855, de 10/04/1996, que, respectivamente, aprovaram e promulgaram a Convenção nº 158 da Organização Internacional do Trabalho - que o ato de internalização dos tratados internacionais à ordem jurídica brasileira corresponde a um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas.

[...]"

¹⁹ "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;"

²⁰ "[...] O exame da vigente CF permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe – enquanto chefe de Estado que é – da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais – superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo chefe de Estado – conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes.[...]" (ADI 1.480-MC, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 4-9-1997, Plenário, DJ de 18-5-2001.)

Contudo, devem ser realizadas algumas considerações sobre as características da incorporação dos tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro, as quais foram levantadas por Alexandre de Moraes²¹:

A norma internacional contida em um ato ou tratado do qual o Brasil seja signatário (CF, art. 84, VIII), por si só, não dispõe de qualquer vigência e eficácia no direito interno;

O Direito constitucional brasileiro não exige a edição de lei formal para a incorporação do ato ou tratado internacional (dualismo extremado);

A incorporação do ato ou tratado internacional, no âmbito do direito interno, exige primeiramente a aprovação de um decreto legislativo pelo Congresso Nacional, e posteriormente a promulgação do Presidente da República, via decreto, do texto convencional (dualismo moderado);

A simples aprovação do ato ou tratado internacional por meio de decreto legislativo, devidamente promulgado pelo presidente do Senado Federal e publicado, não assegura a incorporação da norma ao direito interno;

Após a aprovação realizada pelo Congresso Nacional, será a promulgação do chefe do Poder Executivo que garantirá a aplicação imediata da norma na legislação interna;

[...]

Nota-se, portanto, clara a necessidade de cumprimento de todas as etapas constantes do processo de internalização, pelas quais se submete o tratado internacional para a sua produção de efeitos e fiel vigência na ordem jurídica interna.

Ademais, destaca-se que, com o advento da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, que incluiu o § 3º ao art. 5º, da Constituição Federal de 1988²², passaram a receber equivalência de emenda constitucional os tratados internacionais que versam 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.

Assim, tais tratados sobre direitos humanos deverão passar pela fase de negociação e assinatura pelo Presidente da República, para posteriormente ser submetido à aprovação pelo Congresso Nacional, em cada casa, em dois turnos, observado o *quórum* de

²¹MORAES, Alexandre de. *Tratados Internacionais na Constituição de 1988*. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005. p. 38-39.

²² “§ 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.”

três quintos dos votos dos respectivos membros, para que, ao final, seja promulgado, publicado e executado pelo Chefe do Poder Executivo (Presidente da República).

Todavia, o objeto de estudo do presente trabalho fica adstrito aos tratados internacionais que tenham como objetivo versar 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.

1.4. Tratados Internacionais em Matéria Tributária

Ao adentrar ao presente aspecto, importa enaltecer que o Código Tributário Nacional, por meio do seu art. 98²³, se preocupou em firmar a previsão inerente à proteção das normas de direito tributário, incorporadas no ordenamento jurídico brasileiro por meio de tratados e convenções internacionais.

O dispositivo de referência diciona que os tratados e as convenções internacionais, que versam sobre matéria tributária, revogam ou modificam a legislação tributária interna e devem ser observados pelas normas que lhes sobrevenham, demonstrando, assim, a relevância dada às pactuações internacionais de cunho fiscal.

Trata-se, portanto, de uma prevalência da norma tributária internacional sobre as normas tributárias internas, contudo, não se trata, como o texto expresso do artigo 98 do Código Tributário Nacional apõe, a rigor, de revogação da legislação doméstica. Por outro lado, cuida-se de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que poderá readquirir aptidão para a produção de efeitos se, eventualmente, ocorrer a denúncia do tratado²⁴.

Assim, embora a disposição contida no Código Tributário Nacional traduza a expressão “revogam ou modificam”, tal revogação ou modificação se mostraria incompatível com o texto do artigo 2º, § 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942²⁵), uma vez que a lei revogada não se restaura

²³ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 49.

²⁵ “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

automaticamente por ter a lei revogadora perdido a sua vigência, diferentemente do que ocorre quando denunciado um tratado internacional, posto restar restabelecida a lei interna com ele incompatível.

Tal argumento foi utilizado pelo autor Hugo de Brito Machado ao criticar a inadequação semântica do teor do artigo 98 do Código Tributário Nacional:

O Código Tributário Nacional estabelece que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha (art. 98). Há, evidentemente, impropriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior²⁶.

Nota-se, pois, a partir das lições de Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, que, ainda que o artigo 98 do Código Tributário Nacional fale em revogação, na realidade, as disposições contidas nos tratados internacionais tributários se revestem como normas especiais que tratam sobre questões já previstas em uma lei geral, mantendo-se a última vigente, mas não sendo aplicável àqueles casos específicos regulados pela norma internacional internalizada (lei especial) ao ordenamento jurídico pátrio²⁷.

Portanto, os tratados internacionais em matéria tributária são atos que inserem no ordenamento jurídico interno regras tributárias especiais, de cunho internacional, o que se demonstra como importante fonte normativa ao direito tributário brasileiro, merecendo, inclusive, no âmbito da legislação infraconstitucional, força de prevalência sobre as normas ordinárias internas.

Corroborando tais razões, bem delineou Aliomar Baleeiro acerca da importância dos tratados internacionais em matéria tributária:

Do ponto de vista tributário, precípua é a importância dos tratados de comércio com recíprocas concessões em matéria alfandegária, porque nesses casos as cláusulas negociadas substituem as alíquotas da Tarifa Aduaneira,

[...]

§ 3o Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 86.

²⁷ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Os Tratados Internacionais e o Art. 98 do CTN. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005. p. 77.

formando a chamada Tarifa Convencional. Outros tratados regulam os casos de pluritributação, sobretudo pelos impostos de renda e herança.²⁸

Ou seja, em função dos objetivos almejados pela matéria inerente ao direito tributário, nota-se um empréstimo sobressaltado de relevância às normas tributárias introduzidas ao ordenamento jurídico brasileiro por meio de tratados internacionais, que traduzem um excepcional estado de primazia de tais pactos internacionais.

Quanto a essa primazia dos tratados internacionais em matéria tributária, sustentada pela regra prevista pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional, embora patente a sua existência, lembra Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy que subsiste percepção que possibilita a sua relativização, uma vez que tal prevalência da norma do tratado internacional seria, em verdade, um efeito natural dele inerente, considerando as suas relações com o direito interno²⁹.

Assim, o primado dos tratados internacionais em matéria tributária encontra uma real problemática quando vislumbrada a ocorrência de lei posterior à sua vigência que o contrarie, o que - em se considerando uma paridade entre as normas - o revogaria, entretanto, esbarrando na disposição constante do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Para resolver tal discussão, inicialmente, deve ser questionada a eficácia dos tratados e a sua posição enquanto norma internalizada, tendo sido objeto de estudo pelo autor Luciano Amaro, o qual entendeu que tal questão possui natureza constitucional, não se prestando o Código Tributário Nacional (norma infraconstitucional) a resolver se o tratado pode ou não alterar a lei interna ou vice e versa, ou seja, tal *Codex* não detém forma normativa para negar ou afirmar o primado dos tratados³⁰.

Contudo, Alberto Xavier vislumbrou que o Código Tributário Nacional possui natureza de lei complementar, sendo, pois, autorizado, hierarquicamente, pelo comando adicional dado pelo seu artigo 98, a vedar ao legislador ordinário qualquer desobediência aos tratados internacionais³¹.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 970.

²⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005. p. 159.

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 206.

³¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 131-132.

De outro lado, voltando às lições de Luciano Amaro, restou destacada a perspectiva jurisprudencial dada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Extradicação nº 662-2 (1997), pela qual concluiu pela possibilidade de a lei interna, superveniente ao tratado internacional incorporado, dispor em sentido contrário a este, assim, consolidando a paridade normativa entre os tratados e as leis ordinárias editadas pelo Estado Brasileiro³².

Outro precedente da Suprema Corte, no mesmo sentido, se deu nos autos do Recurso Extraordinário nº 80.004 (1977)³³, pelo qual restou firmado o entendimento de que os tratados internacionais não se sobrepõem às leis internas do país.

Ocorre que, levando em consideração tais entendimentos firmados pelo Supremo Tribunal Federal, ao parear os tratados internacionais às leis ordinárias domésticas, acabaria incitando a inutilidade do artigo 98 do Código Tributário Nacional, uma vez que tal dispositivo já não se prestaria para conferir o primado dos tratados, bem como lhe faleceria valia para dispor sobre a necessidade de harmonização das leis internas ao tratado, uma vez que a lei interna posterior, em sentido contrário ao tratado, o revogaria, o que culminaria na equivalência à sua denúncia no plano interno³⁴.

Sobre o assunto, Alberto Xavier entende que tais marcos jurisprudenciais se mostram como um retrocesso na matéria em destaque, posto que o tratado internacional reflete a vontade da União, conjunto de seus órgãos Legislativo, Executivo e Judiciário, enquanto na lei, a vontade do Legislativo, vale como parâmetro em relação aos atos do Executivo e do Judiciário³⁵.

Em caminho oposto aos precedentes jurisprudenciais apresentados, voltamos a atenção ao entendimento dado ao assunto por Hugo de Brito Machado, uma vez que defende

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 208.

³³ "CONVENÇÃO DE GENEVRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEVRA QUE PREVIU UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA ÀS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC-LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATÓRIO DA NOTA PROMISSÓRIA EM REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIÁRIO, INEXISTENTE SERÁ ELE SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO." (RE nº 80.004/SE, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, STF, DJ 29-12-1977 PP-09433)

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 208.

³⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 118-119.

que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna, mas apenas pela via própria, posto que a aceitação do contrário não se coadunaria com o princípio da moralidade, que deve figurar nas relações internacionais, prejudicando, outrossim, a credibilidade do País nas relações exteriores³⁶.

Assim, tendo em vista que os tratados internacionais visam promover acordos entre Entes Soberanos, o que reflete justamente a busca pelas relações internacionais entre os países, bem como considerando que tais acordos se submetem a processo de internalização próprio e específico, conforme já demonstrado, não subsistiriam os fundamentos que amparam a viabilização de revogação de tais acordos por leis internas posteriores.

Registre-se, por fim, que os tratados internacionais em matéria tributária, quando internalizados, possuem natureza de leis especiais, que devem conviver com as leis gerais (leis internas), não se prestando aqueles para revogar estas, o que reflete a errônea utilização da expressão “revogam ou modificam a legislação tributária interna” pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Já no que se refere à hipótese de revogação superveniente dos tratados internacionais em matéria tributária, adota-se, para o presente estudo, a tese de que a revogação das disposições contidas em tais tratados deve se dar mediante via própria, e não por leis internas, o que se presta para visar o adimplemento do princípio da moralidade nas relações internacionais, bem como objetivando o cumprimento do comando adicional contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional, no que se refere ao primado dos tratados internacionais, uma vez que tal norma fora recepcionada pela atual Constituição Federal com natureza de Lei Complementar Federal, obtendo força hierárquica para vedar ao legislador ordinário qualquer desobediência ao tratado.

Por fim, ultrapassados os aspectos introdutórios, inerentes aos tratados internacionais, cumpre-nos tratar acerca do instituto das isenções tributárias no ordenamento jurídico pátrio.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 87.

2. A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Alcançando o presente ponto do trabalho, merece destaque o instituto da isenção tributária, uma vez que se trata de figura responsável por promover a exclusão do crédito tributário, correspondendo a uma forma de exercício pleno da competência tributária, conferida pela própria Constituição Federal aos Entes Tributantes, os quais detém a prerrogativa para definir as situações em que não deverão incidir os seus respectivos tributos.

Assim, tendo em vista a importância do destacado instituto para o desenvolvimento do estudo ora proposto, vislumbrou-se a necessidade em se abordar aspectos conceituais, definidores e classificatórios das isenções tributárias, bem como, acerca da denominada isenção heterônoma, a qual receberá, em tópico próprio, o merecido destaque.

2.1. Aspectos Jurídicos da Isenção Tributária

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional³⁷, e, pelo fluxo natural da tributação, se espera o cumprimento da respectiva prestação de forma espontânea ou forçada.

Contudo, no âmbito tributário subsiste a figura da isenção, pela qual se opera a exclusão do crédito tributário, sendo certo que “a pessoa ou objeto isento poderia ser alcançado pela tributação e a ela estaria realmente submetido, se excepcionalmente a lei tributária não o tivesse colocado fora do seu campo de incidência.”³⁸

³⁷ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

³⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 154-155.

A isenção tributária possui previsão constitucional, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal³⁹, 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 Brasileiro, preservando as competências tributárias elencadas pela Carta Magna, ao conferir ao próprio Ente Político a autonomia para conceder as isenções de seus respectivos tributos.

Conforme leciona a Autora Liziane Angelotti Meira, as normas isentivas não são destinadas ao legislador, ou seja, não regulam o seu trabalho, deixando de se caracterizar como uma limitação ao poder de tributar, mas, pelo contrário, a isenção incorpora o próprio exercício da competência tributária ao legislador, o qual decidirá as situações em que deixará de incidir um determinado tributo, observada a respectiva competência tributária para tanto⁴⁰.

Afasta-se, portanto, a ideia de que a isenção é uma vedação ao poder de tributar, uma vez que a norma constitucional não se encontra voltada em desfavor do legislador infraconstitucional, todavia conferindo ao Ente que detém a competência tributária a prerrogativa em conceder isenções aos seus próprios tributos, ou seja, representa um exercício da competência tributária negativa, pela qual o Ente Tributante indica expressamente as hipóteses em que a norma de incidência não deve se aplicar.

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

³⁹ “§ 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.”

⁴⁰ MEIRA. Liziane Angelotti. **Tributos Sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012. P.205-206.

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, I⁴¹.

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 inexigível⁴².

Nesse mesmo sentido, tratou o Autor Rubens Gomes de Sousa⁴³:

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.

Em verdade, as isenções encontram-se intimamente ligadas ao princípio da legalidade tributária, conforme dispõe o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 97, VI⁴⁴, cuja dicção reserva à lei as hipóteses de exclusão de créditos tributários.

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 Carvalho⁴⁵, 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

⁴¹ “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 conseqüente.”

⁴² 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.

⁴³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97.

⁴⁴ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 457.

legalidade, não havendo, pois, óbice à instituição de isenções por meio de lei específica a tributos vinculados, tais como 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 CTN⁴⁶, deve ser observado à revogação e à modificação da norma isentiva o teor do art. 104, III⁴⁷, 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.

Por fim, não se pode olvidar que a norma do art. 111, II, do Código Tributário Nacional⁴⁸ 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 tratar sobre a denominada isenção heterônoma conferida por tratados internacionais, o que será minuciado em capítulo próprio do presente estudo.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ “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.”

⁴⁸ “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.”

2.2. Classificação das Isenções

Apresentados os aspectos jurídicos das isenções tributárias, faz-se pertinente a classificação desse instituto, o qual deve levar em consideração características relevantes do respectivo objeto.

Assim, adotou-se, para as isenções tributárias, a classificação quanto à forma de concessão, quanto à natureza, quanto ao prazo, quanto à área, quanto aos tributos que alcança e quanto ao elemento com que se relacionam.

Com vistas a obter um aprofundamento na classificação das isenções, buscamos empréstimo das lições de Hugo de Brito Machado, vejamos:

Segundo o Código Tributário Nacional, as isenções podem ser:

I – Quanto à forma de concessão: (a) absolutas, ou em caráter geral – concedidas diretamente pela lei; (b) relativas, ou em caráter específico – concedidas por lei mas efetivadas mediante despacho da autoridade administrativa.

II – Quanto à natureza: (a) onerosas ou condicionadas – concedidas sob condição que implique ônus para o interessado; (b) simples – sem a imposição de condições ao interessado.

III – Quanto ao prazo: (a) por prazo indeterminado; (b) por prazo certo.

IV – Quanto à área: (a) amplas – prevalentes em todo o território da entidade tributante; (b) restritas ou regionais – prevalentes apenas em parte do território da entidade tributante.

V – Quanto aos tributos que alcançam: (a) gerais – abrangem todos os tributos; (b) especiais – abrangem somente os tributos que especificam.

VI – Quanto ao elemento com que se relacionam: (a) objetivas – concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerado, isto é, em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação; (b) subjetivas – concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistente a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação tributária; (c) objetivo-subjetivas, ou mistas – concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.⁴⁹

Tais classificações se prestam, em verdade, para dar uma visão geral sobre o instituto da isenção tributária.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 238.

Nesse sentido, tem-se que a isenção *absoluta* é aquela concedida diretamente pela lei em sentido estrito e a *relativa*, embora concedida pela lei, requisito inerente à própria isenção, deve ser efetivada por despacho da autoridade administrativo-fiscal.

São *onerosas* ou *condicionadas* quando dependem do cumprimento de requisitos específicos impostos a quem queira delas usufruir, diferentemente das denominadas *simples*, as quais não se sujeita o contribuinte a condições especiais à sua implementação.

Nesse ínterim, Luciano Amaro trata, inclusive, que as isenções *condicionadas* geralmente são concedidas por prazo determinado⁵⁰, o que reflete a isenção *por prazo certo* ou *temporária*.

Quanto à área, temos as isenções *amplas*, incidentes na totalidade do território do respectivo Ente Tributante, e as isenções *regionais* ou *restritas*, cuja aplicação se restringe à parcela do território da entidade tributante, o que se demonstra pela previsão do artigo 176, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁵¹.

No que tange à classificação inerente aos *tributos que alcançam*, subdivide-se em isenções *gerais*, as quais a norma isentiva atinge a totalidade dos tributos de competência do ente tributante e as isenções *especiais*, cuja aplicação fica adstrita aos tributos especificamente atingidos pela norma isentiva.

Por fim, a isenção *objetiva* leva em consideração uma condição peculiar da própria situação material, enquanto a isenção *subjetiva* considera a situação pessoal do indivíduo ligado à situação material, detendo, contudo, a isenção *objetivo-subjetiva* um caráter misto, em que se considera tanto a situação material, quanto os aspectos pessoais a ela ligados.

Ademais, Hugo de Brito Machado revela que o instituto da isenção tributária pode, ainda, ser subdividido na classificação *autônoma* e *heterônoma*, sendo a primeira aquela isenção concedida mediante lei específica da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo, correspondendo, por outro lado, a isenção *heterônoma* àquela

⁵⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 315.

⁵¹ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

concedida mediante lei de pessoa jurídica diversa daquela que detém a titularidade da competência para instituir e cobrar o tributo⁵².

Essa última classificação será minuciada, no que diz respeito à isenção heterônoma, no próximo tópico, uma vez que se demonstra como objeto de primordial importância para o estudo a que se propõe o presente trabalho.

2.3. 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: condição de grupo ou pessoa que receba a lei, a qual deve se submeter, de um elemento que lhe é exterior⁵³.

Nesse ínterim, 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.

Embora, inicialmente, careça de fundamentos frente aos princípios da repartição de competências tributárias e do pacto federativo, fora autorizada a prática da isenção heterônoma pela Constituição Federal de 1967, em seu artigo 20, § 2º, o qual permitia à União conceder, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, isenções de impostos federais, estaduais e municipais⁵⁴.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 238-239.

⁵³ “heteronomia (èt). [De heter(o)- + -nom(o)- + -ia¹.] S.f. Ét. Condição de pessoa ou de grupo que receba de um elemento que lhe é exterior, ou de um princípio estranho à 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.

⁵⁴ “Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.” Constituição Federal de 1967.

De acordo com o autor José Souto Maior Borges, a referida isenção teria, sob a égide da Constituição Federal de 1967, um caráter misto, constituindo para a União uma autolimitação de sua própria competência tributária, e para os Estados e Municípios, a característica de limitação heterônoma de direito interno⁵⁵.

Entretanto, a destacada teratologia fora vislumbrada pelo legislador constitucional originário, tendo sido incluído ao texto da Constituição Federal de 1988 o teor do artigo 151, III, pelo qual restou por vedar à União a instituição de isenções de tributos da competência de Estados, do Distrito Federal ou de Municípios⁵⁶.

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 da repartição de competências tributárias, 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 correspondem 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,

⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 156-157.

⁵⁶ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

em verdade, a Carta Estadual criando uma imunidade constitucional estadual, o que violaria o princípio formal da reserva à Constituição Federal para versar sobre a definição das imunidades tributárias⁵⁷.

Por fim, cumpre-nos esclarecer se tal regra de vedação à União em conceder isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais possui caráter absoluto, ou se existem exceções à sua imposição.

Ressalta-se, pois, que parte da doutrina⁵⁸ 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, deve figurar adstrita 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 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (Tributo Estadual) nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos (art. 155, § 2º, XII, “e”, CF/88⁵⁹) e para dispor sobre a exclusão da incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS (Tributo Municipal) às exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, inciso II, da CF/88⁶⁰).

⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 257.

⁵⁸ MARTINS, 1997. p. 33 apud MOSER, 2006, p. 127.

⁵⁹ “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’;”

⁶⁰ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

Tais hipóteses demonstram-se exceções constitucionalmente previstas, as quais devem ser consideradas como integrantes de um rol taxativo⁶¹ para a interferência da União sobre a desoneração de ICMS (Estadual e Distrital) e de ISS (Municipal e Distrital).

Ademais, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, nos supracitados casos, cuja permissão restou constante do próprio texto constitucional, devem ser excluídas as incidências do ICMS⁶² e do ISS⁶³ por meio de Lei Complementar Federal, o 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.

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.”

⁶¹ MOSER, Claudinei. **Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional**. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. p. 127.

⁶² “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.

⁶³ “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-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.

3. A ISENÇÃO HETERÔNOMA CONCEDIDA ATRAVÉS 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, ponderando os demais princípios e competências constitucionalmente previstos.

Porém, antes de adentrar às teses que se propõem à resolução dos mencionados questionamentos, cumpre-nos demonstrar alguns casos em que o Governo da República Federativa do Brasil firmou acordos internacionais em que restaram desonerados, por meio de isenções diretas e indiretas, tributos de competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios, conforme se destacam: o Tratado de Itaipu, firmado entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai⁶⁴; o Tratado de Montevideú⁶⁵; e o Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia⁶⁶.

⁶⁴ Internalizado por meio do Decreto nº 72.707, de 28 de agosto de 1973:

“ARTIGO XII

As Altas Partes Contratantes adotarão, quanto á tributação, as seguintes normas:

- a) não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, à ITAIPU e aos serviços de eletricidade por ela prestados;
- b) não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre os materiais e equipamentos que a ITAIPU adquira em qualquer dos dois países ou importe de um terceiro país, para utilizá-los nos trabalhos de construção da central elétrica, seus acessórios e obras complementares, ou para incorporá-lo á central elétrica, seus acessórios e obras complementares, ou para incorporá-los à central elétrica, seus acessórios e obras complementares. Da mesma forma, não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, que incidam sobre as operações relativas a esses materiais e equipamentos, nas quais a ITAIPU seja parte;
- c) não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre os lucros da ITAIPU e sobre os pagamentos e remessas por ela efetuados a qualquer pessoas física ou jurídica, sempre que os pagamentos de tais impostos, taxas e empréstimos compulsórios sejam de responsabilidade legal da ITAIPU;
- d) não porão nenhum entrave e não aplicarão nenhuma imposição fiscal ao movimento de fundos da ITAIPU que resultar da execução do presente Tratado;
- e) não aplicarão restrições de qualquer natureza ao trânsito ou depósito dos materiais e equipamentos aludidos no item b deste Artigo;
- f) serão admitidos nos territórios dos dois países os materiais e equipamentos aludidos no item b deste Artigo.

Além dos exemplos apresentados, cumpre-nos ressaltar, conforme tratado superficialmente no primeiro capítulo do presente trabalho, a questão inerente ao Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.

Nota-se, em verdade, que se cuida de pacto que visa assegurar tratamento isonômico tributário, interno, aos produtos, bens, mercadorias e serviços estrangeiros que ingressem no País, entretanto, atingindo, indiretamente, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, uma vez que tais Entes Tributantes deverão observar as normas internacionais constantes do acordo para o exercício de suas competências tributárias.

Analisando o texto do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, nota-se que não há concessão expressa e direta de isenções ou benefícios inerentes a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, contudo, o acordo resta por conferir tratamento isonômico aos produtos, bens, mercadorias e serviços provenientes dos Países signatários, quando similar nacional tiver o mesmo benefício, não se afastando da hipótese no que se refere às isenções conferidas aos produtos nacionais.

Para tanto, Aliomar Baleeiro leciona que, no que se refere ao Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, considerando não ocorrer isenção ou benefício diretamente concedidos pela União, de tributos estaduais ou municipais, bem como que se trata de regra de tratamento igualitário e de atribuição de *status* de nação mais favorecida aos países signatários do acordo, subsiste a discricionariedade de cada Ente Tributante para

⁶⁵ Decreto nº 87.054, de 23 de março de 1982 – Promulgou o Tratado de Montevideo 1980.

“Artigo 46

Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um país-membro gozarão no território dos demais países-membros de um tratamento não menos favorável do que o tratamento que se aplique a produtos similares nacionais.

Os países-membros adotarão as providências que, em conformidade com suas respectivas Constituições Nacionais, forem necessárias para dar cumprimento à disposição precedente.”

⁶⁶ Internalizado pelo Decreto no 2.142, de 5 de fevereiro de 1997:

“Artigo 1º

1 – Estarão isentas dos impostos atualmente vigentes nas diversas esferas de competência das Partes Contratantes, assim como daqueles que se criem no futuro pelas autoridades competentes das referidas Partes, as operações que compreendam:

a) importação de bens e serviços destinados ao uso direto ou a incorporação na construção do gasoduto Brasil-Bolívia;

b) compra, fornecimento e circulação locais de bens e serviços destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do referido gasoduto;

c) financiamento, crédito, câmbio de diversas, seguro e seus correspondentes pagamentos e remessas a terceiros.

2 – Estas isenções serão aplicáveis quando as mencionadas operações forem realizadas ou contratadas pelos executores do gasoduto, diretamente ou por intermédio de empresas especialmente por eles selecionadas para esse fim.”

conceder ou não o benefício fiscal ao bem ou produto nacional, regra esta que deve ser estendida aos Países que firmaram o pacto internacional⁶⁷.

Todavia, embora não se cuide de caso expresso de isenção heterônoma conferida por meio de tratado internacional, uma vez que o acordo diz respeito a um tratamento de nação mais favorecida, no que diz respeito aos produtos estrangeiros similares aos nacionais, nota-se que o conseqüente efeito de tal disposição gera a extensão das eventuais isenções concedidas às mercadorias nacionais, aos seus similares estrangeiros, provenientes de países signatários do acordo.

Ressalta-se, assim, que tais isenções ultrapassam a esfera dos tributos federais, abarcando, portanto, tributos de competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios, embora não sejam expressamente previstas no âmbito do tratado internacional.

Contudo, ainda que pudesse pairar alguma dúvida acerca da ocorrência das isenções heterônomas no âmbito do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, encontra-se firmado pelo Supremo Tribunal Federal, pela edição da Súmula nº 575⁶⁸, o entendimento de que se estende à mercadoria importada de país signatário do acordo, a isenção do imposto de circulação de mercadorias – ICMS – Imposto de competência Estadual - concedida à mercadoria similar nacional.

No mesmo sentido, encontra-se sedimentado igual entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, pela edição da Súmula nº 20⁶⁹, a qual versa que “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.”

Constata-se, pois, que tanto o Supremo Tribunal Federal, quanto o Superior Tribunal de Justiça entendem se tratar, ainda que indiretamente, de caso de isenção tributária,

⁶⁷ Para Aliomar Baleeiro, não pode a União conceder benefícios fiscais e tributários, diretamente, de forma discricionária ou arbitrária, à custa dos cofres públicos Estaduais ou Municipais, contudo, tendo em vista o exercício da competência da União para a atuação em comércio exterior, tanto no plano universal quanto regional, indiretamente, poderá culminar em isenção do ICMS ou do ISSQN, sendo exatamente o que ocorre no GATT, uma vez que, embora exista a atribuição de *status* de nação mais favorecida aos países signatários do acordo, as isenções que incidirão sobre os tributos Estaduais ou Municipais serão criadas pelos respectivos Entes Tributantes, visando atingir os produtos nacionais e sendo estendidas aos produtos similares estrangeiros por força do Tratado Internacional. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 975.

⁶⁸ “Súmula 575 do STF:

À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias concedida a similar nacional.”

⁶⁹ Súmula nº 20 do Superior Tribunal de Justiça – Publicação no DJ 07 dez. 1990.

por meio de acordo internacional, de tributo de competência Estadual, o que reflete um indício de isenção heterônoma concedida por meio de tratado internacional.

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, ora opostos, ora complementares, acerca do assunto.

3.1. Primeira Corrente: Possibilidade de Concessão de Isenção Tributária pela União, Mediante Tratados Internacionais, de Tributos de Competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios

A primeira corrente é aquela adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 229.096-RS⁷⁰, especificamente no voto do Relator Ministro Ilmar 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

⁷⁰ "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 isenção 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).

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 concedida pela União (República Federativa do Brasil) dos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e inclusive dos Municípios.

Ou seja, fica claro que tal vertente sustenta a tese de que somente será caso de isenção heterônoma, vedada pela norma do artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988, quando a União conceder isenção de tributos estaduais, distritais ou municipais em atuação de sua competência interna, na condição de Ente Federativo. Em sendo concedida a isenção tributária mediante tratado internacional, posto figurar a União como pessoa jurídica de direito internacional, reputa-se descaracterizada a existência da intitulada isenção heterônoma.

Em sentido uníssono, parte da doutrina concorda com o entendimento dado pelo Supremo Tribunal Federal, como é o caso do Autor Hugo de Brito Machado⁷¹, 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.”

Trata, outrossim, Vittorio Cassone, no sentido de que só poderá isentar quem possui a competência para tributar, contudo, na hipótese de se cuidar de tratado internacional, pode o Presidente da República tratar, também, de isenções de tributos de competência dos Estados e dos Municípios⁷².

Em igual esteira, entende Antonio Carlos Rodrigues do Amaral que, uma vez firmados pelo Presidente da República e ratificados pelo Congresso Nacional, os tratados

⁷¹ 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.

⁷² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, Definição de Tributos e suas Espécies, Conceito e Classificação dos Impostos, doutrina, Prática e Jurisprudência**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 137.

internacionais detém âmbito nacional (congregando todas as esferas componentes da federação), podendo ser aplicados aos tributos estaduais e municipais⁷³.

Assim como para Celso Ribeiro Bastos⁷⁴, caso fosse engessada a norma de vedação prevista no artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988, os interesses regionais acabariam prevalecendo sobre os interesses maiores da nação, o que tornaria inviável a exportação e o comércio internacional, tendo em vista o interesse na arrecadação dos gestores do Fisco a nível regional.

Robustecendo a corrente ora em destaque, entende Luciano Amaro que não existe no artigo 151, III, da Constituição Federal ou nos demais preceitos constitucionais, fundamento para a inconstitucionalidade de tratado internacional que cria isenções a tributos estaduais ou municipais, posto que a União é a única que detém autoridade para firmar tais acordos em nome do Estado brasileiro, não sendo válida, portanto, a lei Estadual ou Municipal que pretende afastar disposições contidas no tratado de caráter isentivo, sendo este aplicado às situações nele previstas, excepcionando, afastando ou limitando a aplicação da lei local⁷⁵.

Seguindo o mesmo sentido, entende Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁶ 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 apresentado para a presente corrente ressalta que, uma vez celebrado o tratado pelo Estado Brasileiro, envolvendo todas as partes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), bem como pelo teor da previsão do artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal, o qual resguarda os direitos e garantias decorrentes de tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte, e pelo fato de o Código Tributário Nacional ter sido recepcionado pela Carta Constitucional, no que se refere à credibilidade dada aos Tratados Internacionais, assim como pela necessária estabilidade jurídica conferida à pactuação de acordos internacionais pela União, a disposição

⁷³ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Os Tratados Internacionais e o Art. 98 do CTN. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005. p. 78.

⁷⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 199**. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 1. p. 228-229

⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 212.

⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 343.

constitucional do artigo 151, III não visaria limitar a competência do Estado Brasileiro para concluir acordos internacionais que envolvam tributos estaduais ou municipais, não havendo qualquer ofensa ao princípio do federalismo⁷⁷.

Por fim, tendo em vista o apanhado doutrinário e jurisprudencial, cuida-se de tese que 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.

3.2. Segunda Corrente: Impossibilidade da Concessão de Isenção Heterônoma Mediante Tratados Internacionais

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, III⁷⁸, 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 regime federativo, devendo, pois, respeitar a autonomia dos Estados, constitucionalmente prevista⁷⁹.

Nesse mesmo sentido lecionou Roque Antonio Carraza⁸⁰, 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

⁷⁷ COELHO, 2002. p. 343 apud MOSER, 2006, p. 138.

⁷⁸ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

⁷⁹ 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.

⁸⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Mercosul e Tributos Estaduais, Municipais e Distritais**. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 64, p. 187-188, abr.-jun. 1993.

1988, situações em que a União poderá interferir na exclusão da incidência do ICMS (competência Estadual) e do ISS (competência Municipal).

A 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 internacional, uma vez que do contrário se faria presente a inconstitucionalidade do tratado firmado, pelo desrespeito ao artigo 151, III, da Carta Constitucional de 1988, sendo necessária, para a retomada do direito à concessão de tais isenções, assim como era pela vigência da Constituição Federal de 1967, uma reforma constitucional⁸¹.

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.

Além disso, leciona Aliomar Baleeiro que a União, revestida como ente central descentralizado, encontra-se em posição jurídica paritária à dos Estados, Distrito Federal e Municípios, não lhe sendo garantida a prerrogativa de conceder isenção de tributos de competência dos demais entes tributantes, motivo bastante à proibição do exercício da competência para promover a isenção heterônoma dirigir-se à Federação/União dos Estados (ordem jurídica nacional que se encontra em nível superior à ordem Federal, Estadual, Distrital ou Municipal) pessoa una e indivisível⁸².

Prosseguindo com o seu raciocínio, o autor ressalta que a União, ao exercer a sua competência para legislar, por lei complementar, sobre matéria tributária, a faz com caráter unitário e âmbito na ordem jurídica nacional, subsistindo, ainda assim, a proibição de conceder isenções heterônomas, devendo ser afastada a ideia de que tal vedação encontre-se adstrita à competência exonerativa da União enquanto pessoa de ordem jurídica parcial (competências internas de caráter federal). Vejamos:

Entretanto, parece-nos um equívoco supor que a proibição de conceder isenção de tributo estadual ou municipal seja proibição dirigida à competência exonerativa da União, como ordem jurídica parcial (e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Nacional). [...] Não se pode admitir que, no momento em que a União exerce a sua competência exonerativa em

⁸¹ 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.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 971-972.

relação às exportações ou que põe leis complementares como o próprio Código Tributário Nacional, investida do caráter unitário inerente à nação brasileira, seria simples descentralização interna em relação à proibição de conceder outras isenções. A proibição somente tem sentido se endereçada à União como ordem político-jurídica global, inteira e indivisa, a mesma que comparece, no plano internacional, para firmar acordos e convenções internacionais, porque, como ordem jurídica interna, descentralizada, não poderia, de qualquer maneira, invadir o campo de competência de Estados e Municípios.⁸³

A última vertente da segunda corrente traduz uma análise da própria estrutura da República Federativa do Brasil, aproximando as características de Ente Federado e Federação (como União de Estados-membros) desempenhadas pela União, uma vez que as normas editadas na condição desta última não diferem daquelas pactuadas com Estados Estrangeiros, uma vez que ambas detém caráter unitário e nacional, devendo a norma de vedação à concessão de isenções heterônomas contida no artigo 151, III, da Constituição Federal ser aplicada indistintamente.

Por derradeiro, 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 disposição do art. 60, § 4º, I, da Carta da República de 1988⁸⁴.

Nesse ínterim, Rui Barbosa⁸⁵ já havia vislumbrado a importância do instituto do federalismo, versando irretocavelmente no seguinte sentido:

[...] 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. Separá-los é mata-los, procedendo como o anatomista, que opera sobre o cadáver, quando a nossa missão organizadora há de, pelo contrário, inspirar-se na do biólogo, que interpreta a natureza viva. Se me fosse dado buscar uma associação de idéias na ordem dos fenômenos da vida entre os organismos superiores da criação, eu compararia as afinidades da dependência entre as províncias federadas e a União Federal às relações de nutrição e desnutrição entre o sistema nervoso e o corpo, a cuja existência ele preside, estendendo e distribuindo a toda parte as reservas locais. Não

⁸³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 972-973.

⁸⁴ “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;”

⁸⁵ BARBOSA, Rui. **Escritos e Discursos Seletos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Companhia Aguilar Editora, 1966. p. 1.003.

vejamos na União uma posição isolada no centro, mas o resultante das forças associadas disseminando-se equilibradamente até às extremidades.

Afora tais argumentos, ressaltamos aquele invocado por Luciano Amaro, em uma tentativa de aprofundar a temática proposta, o qual lembra que o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988, acrescentado pela Emenda nº 3/93, impõe seja a matéria inerente à isenção tributária disposta mediante lei específica, Federal, Estadual ou Municipal, que regule a matéria de forma exclusiva, cujo objetivo reflete o afastamento da disciplina do assunto por meio de artifícios de inserção de *caudas* em leis que disciplinam matérias não tributárias⁸⁶.

Porém, o referido Autor, que defende, em verdade, a primeira corrente sobre o assunto, destitui o argumento por ele levantado, considerando a ótica de que tal entendimento restaria por inviabilizar a isenção tributária, pela via de tratados internacionais, até mesmo para tributos Federais, uma vez que tal instrumento não configura uma Lei Federal específica⁸⁷, o que esbarraria no teor da disposição dada pelo artigo 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988.

Portanto, a corrente que se apresenta, apoiando-se na norma do artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988, e nos princípios do federalismo e da repartição de competências tributárias, sustenta a impossibilidade de a União, ainda que mediante Tratados Internacionais, invadir o campo de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para conceder isenções de seus respectivos tributos.

3.3. Terceira Corrente: Possibilidade de Concessão pela União de Isenção a Tributos de Competência Estadual, Mediante Tratados Internacionais, mas não a Tributos de Competência Municipal

Por fim, a terceira corrente é eminentemente doutrinária, e defende a possibilidade de isenção heterônoma através de tratado internacional apenas quanto a tributos estaduais⁸⁸.

⁸⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 210.

⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 210.

⁸⁸ MOSER, Claudinei. **Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional**. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. p.166-172.

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 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 podem ser olvidadas, uma vez que o referido Ente, representado pelo Presidente da República, possui funções de Governo e funções de Estado inerentes às próprias competências constitucionalmente previstas, o que poderia aproximar tal argumentação à fundamentação dada pelo Supremo Tribunal Federal, na primeira corrente do presente estudo.

Entretanto, considerando-se a competência constitucional da União para figurar perante tratados internacionais, devendo ser a subscriptora em sede de tais acordos entre países soberanos, pode-se aceitar a possibilidade em se conferir a isenção, pela destacada via, a

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 Moser⁸⁹, 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.

Tal representação dos Estados se apresenta pela conjugação dos artigos 44, *caput*⁹⁰, e 46, *caput*⁹¹, da Constituição Federal de 1988, cujas dicções refletem justamente que o Congresso Nacional possui em sua composição o Senado Federal, o qual, por sua vez, compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal.

George Augusto Niaradi entende, inclusive, que a incorporação dos tratados internacionais se dirige ao alcance sociológico das competências do Congresso Nacional, uma vez que se outorga às casas que o integram, Câmara dos Deputados (representantes do povo) e Senado Federal (representantes dos Estados da Federação), um conjunto de fatores que se prestam para direcionar os legisladores a exercitarem suas tarefas⁹².

Entretanto, retomando as lições de Claudinei Moser, ressaltamos que o Autor assevera que:

Os municípios, ao contrário dos Estados-membros e do Distrito 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.⁹³

⁸⁹ MOSER, Claudinei. **Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional**. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. p. 159.

⁹⁰ “Art. 44. O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

Parágrafo único. Cada legislatura terá a duração de quatro anos.”

⁹¹ “Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário.

[...]”

⁹² NIARADI, George Augusto. O “Iter” de Elaboração dos Tratados Internacionais no Brasil. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005. p. 134.

⁹³ MOSER, Claudinei. **Isenção Heterônoma por Via de Tratado Internacional**. Rio de Janeiro: Corifeu, 2006. p. 162.

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, demonstrando 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 intenção da 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.

Ademais, a doutrina constitucional, representada por Luís Roberto Barroso, explica a interpretação sistemática, no sentido de que “A Constituição, além de ser um subsistema normativo em si, é também fator de unidade do sistema como um todo, ditando valores e fins que devem ser observados e promovidos pelo conjunto do ordenamento.”⁹⁴.

Explica, outrossim, no tocante à interpretação teleológica da Constituição, que o direito se presta para realizar fins sociais, certos e objetivos, ligados à justiça, à segurança jurídica, à dignidade da pessoa humana e ao bem-estar social, devendo observância às normas constitucionais positivadas que indicam tais finalidades do Estado, as quais figuram como vetores interpretativos de todo o sistema jurídico⁹⁵.

Portanto, considerando os valores e fins almejados pela Carta Constitucional de 1988, no que se refere à forma federativa do Estado brasileiro, bem como à repartição de competências tributárias, merece destaque a intenção em promover as interpretações sistemática e teleológica das normas constitucionais, com vistas a resolver a problemática da isenção heterônoma concedida mediante tratados internacionais.

⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 318.

⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 319.

Nota-se, pois, que a última vertente esposada visa balancear os interesses consagrados pelo legislador constitucional, uma vez que permite o exercício harmonioso das competências da União, como pessoa jurídica de direito internacional, juntamente com as competências constitucionais tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que resguarda a irretocável garantia à cláusula pétrea inerente ao pacto federativo.

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

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

Por conseguinte, 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 se submeterá à aprovação parlamentar, mediante Decreto Legislativo, para que, por fim, seja devolvido ao Chefe do Poder Executivo para ratificação e incorporação ao ordenamento interno.

Por fim, adotou-se o entendimento de que os tratados internacionais em matéria tributária, quando internalizados, possuem natureza de leis especiais, que devem conviver com as leis gerais (leis internas), não se prestando aqueles para revogar estas, o que reflete a errônea utilização da expressão “revogam ou modificam a legislação tributária interna” pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Já no tocante à hipótese de revogação superveniente dos tratados internacionais em matéria tributária, adotou-se, para o presente estudo, a tese de que a revogação das disposições contidas em tais tratados deve se dar mediante via própria, e não por leis internas, o que se presta para visar o adimplemento do princípio da moralidade nas relações internacionais, bem como para objetivar o cumprimento do comando adicional contido no artigo 98 do Código Tributário Nacional, no que se refere ao primado dos tratados

internacionais, uma vez que tal norma fora recepcionada pela atual Constituição Federal com natureza de Lei Complementar Federal, obtendo força hierárquica para vedar ao legislador ordinário qualquer desobediência ao tratado.

Ademais, cuidou-se de minuciar o instituto da isenção tributária, o qual recebeu atenção quanto à sua previsão constitucional, cuja dicção conferiu 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 inexigível.

Restou demonstrado o esmiuçamento da isenção tributária mediante a classificação doutrinária dada ao instituto, a qual retrata a sua subdivisão em: *absolutas* ou *relativas* (quanto à forma de concessão); *onerosas/condicionadas* ou *simples* (quanto à natureza); *por prazo indeterminado* ou *por prazo certo* (quanto ao prazo); *amplas* ou *restritas/regionais* (quanto à área); *gerais* ou *especiais* (quanto aos tributos que alcançam); e *objetivas, subjetivas* ou *objetivo-subjetivas* (quanto ao elemento com que se relacionam).

Afora isso, destacou-se a classificação dada pela doutrina inerente às isenções *autônomicas* e *heterônomas*, sendo a primeira aquela concedida mediante lei específica da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo, correspondendo, por outro lado, a segunda àquela concedida mediante lei de pessoa jurídica diversa daquela que detém a titularidade da competência para instituir e cobrar o tributo

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

Partindo de premissas etimológicas e doutrinárias, 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 federativo.

Por fim, adentrou-se à problemática sugerida com o estudo em voga, vislumbrando as três correntes que se propõem à resolução da questão, as quais caminham ora em sentidos opostos, ora em complementação, no que se refere à possibilidade ou não de concessão de isenções heterônomas pela via de tratados internacionais.

Conforme visto, foram levantadas três correntes acerca do assunto, quais sejam:

1ª) Possibilidade de Concessão de Isenção Tributária pela União, Mediante Tratados Internacionais, de Tributos de Competência de Estados, do Distrito Federal e de Municípios; 2ª) Impossibilidade da Concessão de Isenção Heterônoma Mediante Tratados Internacionais; e 3ª) Possibilidade de Concessão pela União de Isenção a Tributos de Competência Estadual, Mediante Tratados Internacionais, mas não a Tributos de Competência Municipal.

A primeira corrente possui amparo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e em parcela da doutrina pátria, a 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, no âmbito de suas competências externas, cujos atos se revestem de caráter nacional.

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, III⁹⁶, 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, o que, em sentido contrário, culminaria em ofensa à cláusula pétrea constitucional inerente ao o pacto federativo brasileiro.

Por fim, cuidou-se da terceira corrente, sustentada por parte da doutrina, pela qual harmoniza o problema proposto, de forma sistemática, aos princípios trazidos pela Carta Constitucional de 1988, considerando, inclusive, parcialmente, o posicionamento dado pelo Supremo Tribunal Federal acerca do assunto.

⁹⁶ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

Isto é, considerou-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 para 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, Órgão composto por representantes dos Estados.

Portanto, passando a 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.

Assim, ainda que não pudesse a União conferir isenções heterônomas por meio de tratados internacionais, pela observância à norma expressa do art. 151, III, da Constituição Federal de 1988, encontra-se o ato de internalização do tratado referendado pelo Congresso Nacional, o qual possui dentre os seus membros representantes dos Estados, demonstrando-se respeitoso ao princípio do federalismo brasileiro.

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.

Por fim, nota-se que a primeira corrente promove interpretação extensiva que relativiza a norma inerente à vedação de isenção tributária heterônoma, o que implica na sua incompatibilização com os princípios do pacto federativo e da repartição de competências, ambos constitucionalmente previstos, bem como, em âmbito infraconstitucional, fere a necessária observância à interpretação literal das normas inerentes às isenções tributárias, conforme previsão do artigo 111, II, do Código Tributário Nacional.

Já a segunda corrente apresentada, embora caminhe em harmonia com os princípios do pacto federativo e da repartição de competências, bem como com as regras de

interpretação da isenção tributária, resta por tratar do assunto de forma restritiva e absoluta, o que poderia, a princípio, prejudicar as relações internacionais entre a República Federativa do Brasil e as demais pessoas jurídicas de direito internacional, uma vez que os tratados não poderiam versar sobre isenção de quaisquer tributos alheios àqueles da União.

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 constitucional sistemática, 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 em garantir a forma federativa do Estado Brasileiro, assim como garante à União o exercício de suas competências externas, no âmbito das relações de direito internacional, permitindo a isenção de tributos de competência Federal e Estadual mediante tratados internacionais, contudo vedando aos tributos de competência de Municípios, uma vez que tais Entes Federados carecem de representatividade no Congresso Nacional, no que se refere à realização do processo de internalização do tratado ao ordenamento jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Os Tratados Internacionais e o Art. 98 do CTN. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

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

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 199**. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 1.

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

BRASIL. **Constituição Federal (1967)**. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 22 jul. 2015.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 abr. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991**. Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (TRATADO MERCOSUL). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0350.htm>. Acesso em 21 jul. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília, 1992. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1992/decreto-678-6-novembro-1992-449028-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 21 jul. 2015.

BRASIL. **Decreto no 2.142, de 5 de fevereiro de 1997**. Promulga o Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2142.htm>. Acesso em 24 jul. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 5.445, de 12 de maio de 2005.** Promulga o Protocolo de Quioto à Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, aberto a assinaturas na cidade de Quioto, Japão, em 11 de dezembro de 1997, por ocasião da Terceira Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5445.htm>. Acesso em 21 jul. 2015.

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 09 jul. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 72.707, de 28 de agosto de 1973.** Promulga o Tratado entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai, para o Aproveitamento Hidrelétrico dos Recursos Hídricos do Rio Paraná, Pertencentes em Condomínio aos dois Países, desde e inclusive o Salto Grande de Sete Quedas ou Salto de Guaira até a Foz do Rio Iguaçu, bem como as seis Notas trocadas entre os Ministros da Relações Exteriores dos dois países. Brasília, 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d72707.htm>. Acesso em 24 jul. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 87.054, de 23 de março de 1982.** Promulga o Tratado de Montevideu 1980. Brasília, 1982. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D87054.htm>. Acesso em 21 jul. 2015.

BRASIL. **Lei nº 313, de 30 de julho de 1948.** Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L313.htm>. Acesso em 21 jul. 2015.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 21 jul. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 20.** DJ de 07 dez 1990, p. 14682. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%2720%27>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-MC. Requerentes: Confederação Nacional do Transporte – CNT e Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Ministro Celso de Mello, 4 set. 1997, DJ 18 mai. 2001. **Lex:** Jurisprudência do STF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347083>>. Acesso em 21 jul. 2015.

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 Assembléia 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 16 jul. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário nº 80.004/SE. Recorrente: Belmiro da Silveira Gois. Recorrido: Sebastião Leão Trindade. Relator Ministro Xavier de Albuquerque, DJ 29 dez. 1977. **Lex:** Jurisprudência do STF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em 30 jul. 2015.

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 16 jul. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 450.342. 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://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474758>>. Acesso em 16 jul. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 575. Aprovação na Sessão Plenária de 15/12/1976. DJ 03 jan. 1977, p. 4; DJ de 04 jan. 1977, p. 36; DJ de 5 jan. 1977. **Lex:** Jurisprudência do STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=575.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 30 jul. 2015.

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.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, Definição de Tributos e suas Espécies, Conceito e Classificação dos Impostos, doutrina, Prática e Jurisprudência**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

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.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos Sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. Tratados Internacionais na Constituição de 1988. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005.

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

NIARADI, George Augusto. O “Iter” de Elaboração dos Tratados Internacionais no Brasil. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Editora: Aduaneiras, 2005.

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.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VELLOSO, Renato Belo Vianna. **Concessão pela União de Isenções de Tributos Estaduais e Municipais por Meio de Tratados Internacionais**. Fortaleza: Premium, 2008.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.