

PATRÍCIA DA SILVA PIRES

**A POSSIBILIDADE DE ISENÇÃO DE TRIBUTO
ESTADUAL OU MUNICIPAL
POR TRATADO**

**FLORIANÓPOLIS - SC
AGOSTO – 2007**

PATRÍCIA DA SILVA PIRES

**A POSSIBILIDADE DE ISENÇÃO DE TRIBUTO
ESTADUAL OU MUNICIPAL
POR TRATADO**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, como exigência para obtenção de título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

**FLORIANÓPOLIS - SC
AGOSTO – 2007**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**A POSSIBILIDADE DE ISENÇÃO DE TRIBUTO
ESTADUAL OU MUNICIPAL
POR TRATADO**

PATRÍCIA DA SILVA PIRES

DR. CARLOS ARAÚJO LEONETTI
Professor Orientador

DR. ANTÔNIO CARLOS WOLKMER
Coordenador do CPGD/CCJ/UFSC

Florianópolis, 2007

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A DISSERTAÇÃO A POSSIBILIDADE DE ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL OU MUNICIPAL POR TRATADO, ELABORADA POR PATRÍCIA DA SILVA PIRES E APROVADA POR TODOS OS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA, FOI JULGADA ADEQUADA PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM DIREITO.

Florianópolis, 31 de agosto de 2007.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
Presidente

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Membro

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo
Velloso da Silveira
Membro

Prof. Dr. Arno Dal Ri Jr.
Suplente

*A Deus, pela coragem para realizar
este sonho.
A minha família, pelo apoio nessa longa
caminhada.*

AGRADECIMENTOS

Ao mestre Professor Dr. Carlos Araújo Leonetti, por seu conhecimento, orientação dedicada, e principalmente pela paciência nos últimos dias de realização deste trabalho, indispensáveis ao seu desenvolvimento e conclusão. Agradeço-lhe, também, pela oportunidade de trabalhar ao seu lado, na condição de aprendiz, durante as aulas lecionadas no Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, especialmente nas disciplinas “Instituições de Direito Financeiro e Tributário” e “Direito Tributário”.

Ao Desembargador Dr. Volnei Carlin, jurista sensível às questões sociais e incansável pesquisador, que me oportunizou trabalhar em sua companhia, pela confiança e estímulo.

À Anelise Tessaro, amiga de todas as horas, que mesmo de longe, jamais deixou faltar seu apoio.

Aos colegas e amigos do Gabinete, pela força e estímulo em cada passo dado no percorrer desta jornada.

Aos colegas e amigos do programa de mestrado, os quais, sem dúvida, muitas vezes me arrancaram do ceticismo e fizeram ver o estudo do Direito por um prisma nunca antes imaginado.

À Universidade Federal de Santa Catarina, instituição pela qual tenho muito carinho e gratidão, especialmente ao Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar e ao Prof. Dr. Orides Mezzaroba, Marco Martins, Telma e a equipe do CPGD; em geral, a todo o corpo docente e aos servidores do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

A todos aqueles que, diariamente, persistem na incessante batalha pelo aperfeiçoamento da pesquisa jurídica.

RESUMO

A presente dissertação analisa a possibilidade de isenção de tributo estadual ou municipal por meio de tratado. Para tanto, inicialmente, aborda o regime jurídico da isenção, examinando sua natureza, conceito, os princípios constitucionais e os critérios de instituição. A seguir, passa-se à apreciação dos aspectos jurídicos relativos à República Federativa do Brasil e aos tratados, examinando os princípios republicano e federativo e os reflexos nas relações entre o Estado Federal brasileiro e os demais países. Finalmente, analisa-se a posição da União na celebração dos tratados e o conteúdo do artigo 151, inciso III, da Constituição da República. Nesse contexto, é examinada a possibilidade de o tratado versar sobre isenção de tributo estadual ou municipal, sem que haja afronta ao regime de discriminação constitucional das competências tributárias ou ofensa ao federalismo brasileiro, como uma das formas de facilitar a integração econômica com outros países.

PALAVRAS-CHAVES: Isenção, tributo estadual ou municipal, tratado

ABSTRACT

The present work analyzes the possibility of tribute exemption by the state or municipal treasure through treaty. To do so, initially, the present essay approaches the legal regime of the fiscal exemption, examining its nature, concept, the constitutional principles and the criteria to institute the benefit. In the sequence, the study is transferred to the appreciation of legal aspects related to the Federative Republic of Brazil and to the treaties, examining the republican and federative principles and the consequences among the relations between Brazilian Federal State and other countries. Finally, it is analyzed the Union's position in the celebration of the settlements and the content to article 151 of the Republic Constitution. In this context, the possibility of the treated one is examined to turn on state or municipal exemption of tribute, without the possibility of confronts to the regime of constitutional discrimination of the abilities taxes or offence to the Brazilian federalism, as one of the forms to facilitate the economic integration toward other countries.

LISTA DE ABREVIATURAS

CTN	Código Tributário Nacional
STJ	Superior Tribunal de Justiça
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1 O REGIME JURÍDICO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	4
1.1 Isenção tributária: conceito e natureza jurídica.....	4
1.1.1 Isenção enquanto dispensa legal do pagamento de tributo devido: análise da teoria e a posição majoritária da doutrina atual.....	5
1.1.2 Isenção enquanto técnica que define o campo de incidência do tributo.....	12
1.2. Isenção tributária e princípios constitucionais correlatos.....	14
1.2.1 Princípio da legalidade.....	16
1.2.2 Princípio da igualdade ou isonomia tributária.....	18
1.2.3 Princípio da segurança jurídica.....	25
1.3 Critérios e procedimentos para se instituir isenção.....	27
1.3.1 Competência e proibição de norma isentiva heterônoma.....	27
1.3.2 Obrigatoriedade de lei exclusiva e específica.....	28
1.3.3 Limites geográficos.....	30
1.3.4 Controle e Fiscalização.....	31
1.3.5 Revogação de norma isentiva: o princípio da não surpresa.....	32
2 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E OS TRATADOS.....	35
2.1 O princípio republicano e a sua repercussão no sistema tributário.....	35
2.2 O princípio federativo e a instituição de isenções.....	40
2.3 Os tratados: considerações iniciais.....	53
2.3.1 Conceito e finalidade jurídica.....	53
2.3.2 O tratado enquanto fonte do direito tributário.....	56
2.3.3 O regime de celebração do tratado no sistema jurídico brasileiro.....	59
2.3.4 A recepção do tratado pelo direito interno: a querela monismo x dualismo.....	61
3 A POSSIBILIDADE DE SE INSTITUIR ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL OU MUNICIPAL POR MEIO DE TRATADO NO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.....	68
3.1 Os tratados e a eficácia do artigo 98 do CTN.....	68
3.2 A União nas ordens jurídicas internacional e interna.....	74
3.3 Isenção autônoma e isenção heterônoma: o artigo 151, inciso III, da Constituição da República.....	79
3.4 A isenção de tributo estadual ou municipal por tratado: as correntes existentes.....	84
3.4.1 A doutrina contrária e os seus fundamentos.....	84
3.4.2 A posição intermediária.....	89
3.4.3 As bases jurídicas da corrente favorável.....	92
CONCLUSÃO.....	104
REFERÊNCIAS.....	108

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo verificar a possibilidade de se instituir isenção de tributo estadual ou municipal por tratado. O tema, de fundamental importância no sistema jurídico tributário, repercute nas relações comerciais mantidas entre a República Federativa do Brasil e os demais Estados soberanos. De outro lado, justifica-se pela existência de posicionamentos doutrinários divergentes sobre o assunto.

No campo das isenções tributárias, cada ente federativo, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, possui competência para instituir determinados tributos e, por conseguinte, isentá-los, desde que atendam aos requisitos da legislação em vigor.

Nesse contexto, parte da doutrina entende que são vedadas isenções por meio de tratados, uma vez que feriria o regime de discriminação das competências tributárias, em razão de que tais instrumentos são celebrados pela União. Outrossim, a concessão dessas isenções macularia a forma federativa do Estado brasileiro, ensejando sua inconstitucionalidade.

Entretanto, indaga-se se, na realidade, seria a União quem concederia essas isenções, ou a própria República Federativa do Brasil, representada por aquela, pois é essa quem detém a soberania.

Por essa razão, se faz necessário um estudo acerca do tema e dos conflitos existentes, na tentativa de demonstrar a possibilidade de se instituir ditas isenções por meio de tratados, sem que isso configure afronta ao regime de discriminação constitucional das competências tributárias ou ofensa ao federalismo brasileiro.

Esclarecido o objetivo principal, passa-se ao exame dos objetivos específicos. A pesquisa encontra-se dividida em três seções ou capítulos, sendo que cada uma apresenta subseções, necessárias à organização dos assuntos a serem trabalhados.

No primeiro capítulo, serão apreciados aspectos referentes à isenção tributária no tocante ao conceito e à natureza jurídica desse instituto, desde sua inserção no Código Tributário Nacional (CTN), até o entendimento doutrinário atual.

Em seguida serão trabalhados alguns princípios constitucionais que lhe são correlatos - legalidade, isonomia, segurança jurídica e os seus desdobramentos - para, na seqüência, abordar os critérios que devem ser observados para a sua instituição.

O segundo capítulo pretende examinar a República Federativa do Brasil no que concerne aos princípios republicano e federativo, assim como os eventuais reflexos no sistema tributário, em especial nas isenções. Na seqüência, serão abordados alguns aspectos concernentes aos tratados, tais como o conceito, a recepção e a relação com o direito interno.

Finalmente, o terceiro capítulo apresentará, inicialmente, algumas considerações acerca do conteúdo do artigo 98 do CTN, pertinentes à propalada hierarquia entre os tratados e as normas internas de direito tributário, assim como a possibilidade de revogação do tratado por norma de direito interno.

Num segundo momento, será examinado o papel da União no cenário interno, enquanto um dos entes de direito público formadores do Estado Federal brasileiro, bem como sua atuação no cenário internacional, no que diz respeito às relações que a República Federativa do Brasil mantém com outros Estados soberanos por meio de tratados.

A seqüência do estudo implica analisar os aspectos concernentes às isenções autonômicas e heterônomas, assim como o conteúdo do artigo 151, inciso III, da Constituição da República, o qual entende-se, para efeitos desta pesquisa, que não recepcionou o artigo 13, parágrafo único, do CTN.

Por conseguinte, verificar-se-á a possibilidade de um tratado instituir isenção de tributo estadual ou municipal, evidenciando as correntes existentes e os seus desdobramentos no sistema jurídico-tributário.

Ao término da pesquisa, serão apresentadas as conclusões a que se chegou.

No desenvolvimento do estudo utilizar-se-á o método indutivo. No tocante ao método de procedimento, o monográfico parece ser o que propicia uma melhor compreensão do tema. Para tanto, faz-se necessária a consulta bibliográfica enquanto técnica de pesquisa.

1 O REGIME JURÍDICO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

O presente capítulo abordará a isenção tributária no tocante a alguns aspectos necessários a sua compreensão, em especial o conceito e a natureza jurídica desse instituto, desde sua inserção no Código Tributário Nacional (CTN), até o entendimento doutrinário atual.

Em seguida, serão apresentados alguns princípios constitucionais que são lhe são correlatos para, na seqüência, abordar a classificação doutrinária, e os critérios e procedimentos que devem ser observados para a sua instituição.

Essa abordagem inicial se faz necessária na medida em que fornece a base para o estudo dos capítulos seguintes, em especial o terceiro capítulo, que versará sobre a possibilidade de instituição de isenção por meio de tratados.

1.1 Isenção tributária: conceito e natureza jurídica.

Ao contrário das imunidades, que estão discriminadas na Constituição da República, as isenções são instituídas na esfera infraconstitucional¹, especificamente na segunda parte (Livro Segundo), Título III, que trata do Crédito Tributário, precisamente no Capítulo V, artigos 175² e seguintes, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, posteriormente denominada Código Tributário Nacional³ (CTN).

¹ Dispõe o artigo 150, § 6º da Constituição de 1988, que “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 [...]” (grifou-se).

² “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.”

³ Formalmente, a Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios, quando da sua publicação, não foi denominada Código Tributário Nacional. Passou a sê-lo após a publicação do Ato Complementar nº. 36, de 13 de março de 1967 (art. 7º).

Depreende-se do artigo supracitado que o legislador entende o instituto da isenção como sendo uma das formas de exclusão do crédito tributário. Não obstante a isenção ter sido tratada como uma graça ou um favor consubstanciado na dispensa legal do pagamento de tributo por muito tempo, doutrinadores vêm questionando ao longo dos anos a natureza jurídica desse instituto e a forma como ele foi inserido no CTN.

Necessário, pois, analisar a teoria que fundamenta o dispositivo legal supracitado e o entendimento da doutrina desde a sua criação, para que se possa delimitar a natureza jurídica da isenção.

1.1.1 Isenção enquanto dispensa legal do pagamento de tributo devido: análise da teoria e a posição majoritária da doutrina atual

A teoria que fundamenta o artigo 175 do CTN contempla a isenção como um favor fiscal consubstanciado na dispensa legal do pagamento de tributo devido. Em outras palavras, ocorrendo o fato gerador, surge a obrigação tributária e, por conseguinte o crédito tributário; entretanto, a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo, dispensando-o do pagamento do tributo então devido.

Desta forma, incidem, ao mesmo tempo, duas normas antagônicas sobre a mesma situação: a primeira, considera o fato ocorrido como sendo gerador de uma obrigação tributária e, por conseguinte, de um crédito tributário; a segunda, dispensa o pagamento desse crédito tributário, como se ocorresse uma verdadeira transformação jurídica.

O fenômeno antagônico descrito acima parece, no mínimo, inadmissível, uma vez que existem duas proposições normativas contraditórias sobre uma mesma situação, gerando efeitos jurídicos diversos.

Todavia, a doutrina clássica se posicionou pela isenção enquanto dispensa do pagamento de tributo devido, inclusive foi prestigiada pelo CTN em 1965. Entre os seus defensores, destacam-se Rubens Gomes de Souza, Aliomar

Baleeiro, Bilac Pinto, Célio Peixoto de Azevedo Loureiro, Ruy Barbosa Nogueira, Gilberto Ulhôa Canto, José Geraldo Ataliba Nogueira, entre outros.

Bilac Pinto, em parecer publicado em 1950, manifestou seu entendimento, defendendo que “as leis de impostos podem, entretanto, sofrer derrogações parciais e específicas, mediante as chamadas leis de isenção, as quais cobrem com a imunidade fiscal certas pessoas ou certos fatos definidos nas leis de impostos como passíveis de tributação”.⁴ Adiante, conclui que “Se um *fato imponível* é, pela lei de isenção, excluído do ônus fiscal, êle perde desde logo essa categoria para transformar-se em *fato não sujeito à imposição*.”⁵

Gilberto de Ulhôa Canto, sobre o assunto, assim discorreu,

Isenção é a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para cobrar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos ou a pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência, renuncia, em razão de circunstâncias de ordem vária (social, política, econômica), ao respectivo exercício.⁶

Aliomar Baleeiro manifestou-se em parecer elaborado em 12 de março de 1960, posteriormente publicado, definindo a isenção como sendo o “[...] caso em que o legislador, por considerações de política legislativa, de sua apreciação discricionária, exclui expressamente do imposto que poderia decretar constitucionalmente, certa pessoa, coisa ou atividade [...]”.⁷

Em adição, Ruy Barbosa Nogueira, em parecer publicado em 1961, conceituou isenção como sendo

A dispensa do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcional. A isenção é um favor fiscal, que retira o objeto do campo da incidência. Por isso só se pode isentar o que esteja “a priori” tributado. Sòmente

⁴ Pinto, 1950, p. 361

⁵ Id. Ibid., p. 362, *ipsis litteris*.

⁶ Canto, 1958, p. 34.

⁷ Baleeiro, 1960, p. 309.

pode isentar quem tenha poder para criar o tributo, pois é uma dispensa da obrigação de pagar. [...] A isenção sendo uma dispensa do impôsto devido, é uma parte liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída, pela lei, dentro do campo da incidência.⁸ (ipsis litteris)

Para Célio Peixoto de Azevedo Loureiro, a isenção consiste na dispensa, legalmente instituída, do pagamento de tributo devido. Assinala, ainda que “o favor só é legitimamente outorgado, portanto, quando essa dupla qualificação [identificação do beneficiário do favor como sujeito passivo de direito e, ao mesmo tempo, de fato da obrigação tributária] possa ser atribuída a uma pessoa única”.⁹

Ao lado disso, José Geraldo Ataliba Nogueira entende que a isenção “é o favor fiscal concedido por lei, consistente em *dispensar o pagamento* de um tributo devido”¹⁰. O autor discorre que a isenção é cabível, quando se torna necessário estimular determinado setor econômico, ou considerando determinadas situações humanitárias, a lei pode desobrigar certos contribuintes do pagamento de impostos.

Nesta esteira, e sintetizando o entendimento da doutrina clássica, Rubens Gomes de Souza, entende que

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.¹¹

Em conjunto, pela teoria na qual se baseou o legislador em 1965, para haver isenção, necessariamente ocorre o fato gerador, surge a obrigação

⁸ Nogueira, R.B., 1961, p. 388-389.

⁹ Loureiro, s.d., p. 346, 348.

¹⁰ Nogueira, J.G. A., 1964, p. 56.

¹¹ Souza, 1975, p. 97.

tributária, constitui-se o crédito; concomitantemente, há a exclusão desse crédito pela dispensa do pagamento do tributo devido. Notam-se dois efeitos contrapostos sobre uma mesma situação que enseja, ao mesmo tempo, obrigação de pagar tributo e dispensa de seu pagamento.

Ao longo dos anos, doutrinadores contestaram essa teoria, e hoje há doutrina majoritária com entendimento diverso do exposto no artigo 175 do CTN.

Para Ernst Blumenstein, a norma isencional possui a finalidade de delimitar a abrangência do fato gerador, o qual normalmente é descrito de maneira mais simples e genérica pelo legislador. Dessa forma, a norma isentiva exige uma diferenciação da norma geral e é concebida a partir desta última.¹²

No mesmo sentido do autor acima mencionado, Ezio Vanoni preleciona que a isenção permite seja a norma geral substituída por uma nova norma que, tendo em vista uma circunstância particular, permite conhecer a capacidade contributiva de cada sujeito passivo.¹³

Alfredo Augusto Becker, questiona a idéia de isenção enquanto dispensa do pagamento de tributo, analisando aspectos da juridicização, da não incidência e da desjuridicização.

Para o autor acima, inexistente obrigação tributária nos casos de isenção; a regra de isenção não é regra *desjuridicizante* total, porque inexistente, anteriormente a ela, uma relação jurídica tributária que imponha ao contribuinte a obrigação de pagar o tributo, que foi desfeita pela incidência da regra jurídica de isenção. Dessa forma, a norma jurídica não funciona para *desjuridicizar* ou não *juridicizar*; a norma jurídica de isenção *juridiciza* sempre, porque inexistente obrigação anterior de pagar tributo.¹⁴

¹² Blumenstein, 1954, p. 164. A respeito, vide HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milão: Dott. Antonino Giuffrè-Editore, 1956. p. 78.

¹³ Vanoni, 1962, p. 213.

¹⁴ Becker, 2002, p. 305.

Como bem leciona Becker,

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência jurídica da regra de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza.¹⁵

Desta forma, o elemento faltante, ao qual se refere Becker, é o elemento que compõe a hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, e que permite diferenciá-la da regra jurídica de tributação, na medida em que resulta uma única incidência, a da isenção, cujo efeito jurídico é justamente o de negar a existência de relação jurídica tributária.¹⁶

José Souto Maior Borges, influenciado pelos estudos de Becker, entende que na isenção não surge a obrigação tributária, não havendo crédito tributário algum. Para o autor, “a norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou *fato gerador isento*, essencialmente distinto do fato gerador tributário”¹⁷.

Assim, “o efeito principal e a finalidade última da isenção é o de impedir o nascimento do débito tributário e, pois, necessariamente o surgimento da obrigação respectiva”¹⁸. Em razão disto, na isenção, não há o crédito tributário, “[...] dado que este não passa de um direito-reflexo da obrigação tributária. Precisamente por esse motivo não se deverá afirmar, como o faz certa doutrina,

¹⁵ Becker, 2002, p. 306.

¹⁶ Id. Ibid., p. 306.

¹⁷ Id. Ibid., p. 191.

¹⁸ Id. Ibid., p. 191.

que a isenção exclui o crédito, mas preserva, na sua integridade, a obrigação tributária”.¹⁹

Para João Roberto Santos Régnier, a isenção não configura dispensa legal do pagamento de tributo devido, uma vez que nem a obrigação nem o crédito chegam a nascer. Nesse sentido,

A isenção não pressupõe anterior relação jurídica pela incidência da regra de tributação, uma vez que esta não chega a incidir. Falta-lhe um dos elementos integrantes da sua hipótese de incidência, o qual passa a integrar a hipótese de incidência da regra de isenção, por isso que esta última incide para impedir a incidência daquela.²⁰

Paulo de Barros Carvalho entende que “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. [...] O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente”.²¹

Nesta senda, destaca Carvalho,

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da conseqüência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não reduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é *isenção parcial*.²²

Em outras palavras, a regra de isenção inibiria parcialmente a funcionalidade da regra-matriz tributária. Carvalho critica a teoria da isenção enquanto favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo

¹⁹ Becker, 2002, p. 199.

²⁰ Régnier, 1975, p. 80.

²¹ Carvalho, 2004, p. 486.

²² Id. Ibid., p. 492.

devido; além disso, destaca que a isenção atua como forte instrumento de extrafiscalidade e deve ser veiculada por lei.²³

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a isenção não é forma de extinção de obrigação pela dispensa do crédito, mas “fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação”²⁴.

Neste sentido, “a isenção não exclui crédito tributário algum, pois é fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária, ao subtrair fato, ato ou pessoa da hipótese de incidência da norma impositiva”²⁵. Assim, a isenção exclui não o crédito tributário, mas a obrigação tributária, posto que impede o seu nascimento.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, em comentário à obra de Aliomar Baleeiro, ocorrendo o fato isento, não há porque se falar na existência do fato gerador:

[...] a norma que concede a isenção altera o âmbito de validade da norma de tributação. A isenção não é superveniente ao nascimento da obrigação e do crédito. Se o fosse, ela se confundiria com a remissão. Ocorrendo o fato isento, inexistente “fato gerador”. Não há tributo, não surge dever tributário, por força da isenção; portanto não se pode falar em hipótese ou fato gerador.²⁶

Ademais, Luciano Amaro, influenciado pelo entendimento de Alfredo Augusto Becker, sustenta que a tese da isenção enquanto dispensa legal do pagamento de tributo devido “ofende o princípio da não-contrariedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, *ao mesmo tempo*, tributado e não tributado”.²⁷

Para o autor supracitado, as normas de isenção juridicizam certos fatos para o efeito de negar-lhes a aptidão de gerar tributos. Dessa forma, a

²³ Carvalho, 2004, p. 492.

²⁴ Coêlho, 2006, p. 178.

²⁵ Id. Ibid., p. 849.

²⁶ Baleeiro, 2003, p. 919.

²⁷ Amaro, 2006, p. 284.

isenção atua no plano da definição da incidência, a ser implementada pela lei, e deve ser harmonizada com o preceito da isonomia:

Quando se fala de *incidência* (ou melhor, de *incidência de tributo*), deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos. Fora desse campo, não se pode falar de incidência de tributo, mas apenas da incidência de *normas de imunidade*, da incidência de *normas de isenção* etc. [...]²⁸

Destarte, para Amaro, no plano da definição da incidência, a isenção é técnica legislativa, pela qual, “de um universo de situações que a lei poderia tributar, algumas situações (ou certas situações com alguma especificidade) são excepcionadas da regra de incidência”²⁹. Como resultado, “a realização concreta dessas situações não importa em realização do fato gerador, mas sim de fato isento”³⁰, portanto, não tributável.

Em suma, o entendimento da doutrina majoritária atual demonstra que a isenção não pode ser considerada como favor consubstanciado na dispensa legal do pagamento de tributo devido. Por conseguinte, passa-se a analisá-la não como dispensa de pagamento, mas enquanto forma que o legislador possui para delimitar a incidência de determinado tributo.

1.1.2 Isenção enquanto técnica que define o campo de incidência do tributo

Como se observou anteriormente, o artigo 175, inciso I, do CTN, enseja alguns comentários.

A primeira consideração a ser feita está relacionada com a teoria que fundamenta a isenção enquanto dispensa legal de pagamento de tributo devido. Neste contexto, a isenção surge como fenômeno tão-somente após o

²⁸ Amaro, 2006, p. 279.

²⁹ Id. Ibid., p. 287.

³⁰ Id. Ibid., p. 287.

nascimento da obrigação tributária, e da constituição do respectivo crédito. Somente após esses acontecimentos é que se poderia “excluir” o crédito tributário através da isenção.³¹

O segundo ponto a considerar refere-se ao fato de que a isenção, nos termos do artigo supracitado, é uma das formas de exclusão do crédito tributário. Partindo do pressuposto de que a expressão “exclusão” significa³² “pôr de lado”, “afastar”, “retirar”, “expulsar”, só se poderia excluir algo que já existe, ou que está em algum lugar.

Pergunta-se, diante da teoria clássica da isenção, se essa serve para excluir o crédito tributário, porque razão esse crédito precisa ser criado, e qual seria o motivo de sua existência anterior, se posteriormente ele seria posto de lado.

Parece, assim, assistir razão aos juristas que criticam essa teoria sob o argumento de refletir verdadeira contradição jurídica.

Em que pesem os argumentos dos que defendem, direta ou indiretamente, a isenção enquanto favor legal, consubstanciada na dispensa do pagamento de tributo devido, não se pode compreender o instituto da isenção como um privilégio ou um favor legal, muito menos como a renúncia total ou parcial ao poder de tributar ou, ainda, como sendo uma autolimitação ao poder de tributar.

A partir dos posicionamentos expostos, entende-se que a isenção atua no campo do exercício da competência tributária, como sendo uma técnica de que dispõe o legislador infraconstitucional para demarcar, definir, precisar, a incidência de um determinado tributo.

De fato, esta técnica legislativa não excepciona da regra de incidência determinadas situações, tendo em vista que existe por si só, em decorrência da lei. Por conseguinte, não se pode equiparar a isenção à hipótese

³¹ Saliente-se que o presente trabalho não considera o fato de haver, necessariamente, lançamento ou não, para a constituição do crédito tributário, pois esse assunto enseja diversas discussões, o que afastaria a análise dos objetivos iniciais do estudo aqui proposto.

³² Houaiss [2001].

de não incidência tributária, uma vez que hipótese cuida-se de fenômeno, enquanto a isenção é em si uma categoria normativa que tem o condão de precisar a incidência do tributo.

Ao lado disso, a isenção não pode ser vista como uma autolimitação ao poder de tributar, pois o poder de tributar e o poder de isentar já nascem limitados pelo princípio constitucional da liberdade, que não é absoluta, mas sim relativa; ou seja, no advento de criação do Estado a própria sociedade limita tal poder.³³

Em conclusão, para os objetivos pretendidos neste trabalho, considerar-se-á a isenção enquanto técnica legislativa que o legislador dispõe para demarcar a incidência de determinado tributo. Para reforçar esse entendimento, faz-se necessário analisar alguns princípios constitucionais correlatos à isenção, e que devem ser observados pelo legislador. Tais princípios serão objetos de análise do próximo item deste capítulo.

1.2. Isenção tributária e princípios constitucionais correlatos

Não obstante ser pacífico o entendimento de que a isenção tributária decorre de lei, como bem estabelece o artigo 150, § 6º, da Constituição da República, não se pode deixar de salientar a necessidade de vinculação da norma de isenção a certos princípios constitucionais que, assim como aos tributos, também lhe são correlatos. De fato, assim como existem limitações ao poder de tributar, também existem limitações ao poder de isentar.

Os princípios são preceitos, proposições que fundamentam o ordenamento jurídico nacional, e estão presentes também no sistema jurídico-tributário constitucional³⁴, sendo projetados no campo infraconstitucional dos tributos e das isenções, assegurando-lhes legitimidade, validade e eficácia.

³³ Torres, 1999, p. 323.

³⁴ Consoante Silveira (2005 (a), p. 379), entender o sistema tributário como um sistema constitucional “significa compreender o direito tributário composto por normas (princípios e regras) no interior de um discurso que fundamentalmente é constitucional”.

Consoante entendimento de Volnei Carlin, os princípios constitucionais são valores fundamentais éticos, políticos, sociais e de justiça, os quais representam os anseios sociais num determinado momento histórico, e que alicerçam o ordenamento jurídico, garantindo-lhe a validade.³⁵

De outro lado, “como norma integrante do ordenamento jurídico, o princípio não é um mero meio de interpretação das regras, possui autonomia e positividade suficientes e capazes de serem utilizados como razão de decidir”.³⁶

Para que possam realizar-se na prática, os princípios precisam ser desdobrados em normas jurídicas. Como leciona Luciano Amaro, os princípios são “uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua plena concretude, do desdobramento em *normas*”³⁷.

Desta forma, o valor da justiça começa a concretizar-se por meio de princípios que, “no estágio subsequente, vai desdobrar-se em normas que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor.”³⁸

Como assinala Konrad Hesse, a concretude dos princípios constitui a força capaz de transformar e realizar as normas, estreitando-as à ordem constitucional, bem como à realidade social.³⁹

Entre os princípios tributários constitucionais existentes, serão privilegiados neste trabalho os princípios das legalidade, igualdade ou isonomia e segurança jurídica. Esses preceitos, juntamente com seus desdobramentos, devem nortear a instituição de isenções tributárias.

³⁵ Carlin, 2007, p. 65.

³⁶ Id. Ibid., p. 66.

³⁷ Amaro, 2006, p. 110.

³⁸ Id. Ibid., p. 110.

³⁹ Hesse, 1992, p. 57.

1.2.1 Princípio da legalidade

Historicamente, Ubaldo Cesar Balthazar leciona que alguns princípios tributários tidos hoje como fundamentos e garantias dos contribuintes, entre eles o da legalidade, surgem com a Magna Carta inglesa de 1215. Entretanto, tais normas protegiam os interesses de classes como a nobreza e o alto clero inglês contra os desmandos da Coroa. Para Balthazar, a “sistematização do agir tributário foi lenta, portanto, como processo de defesa dos interesses do cidadão em face da atividade fiscal do Estado”.⁴⁰

No direito brasileiro, o princípio da legalidade, enquanto enunciado geral, impõe a reserva absoluta de lei, e encontra-se disposto no art. 5º, inciso II, da Constituição da República, o qual determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No direito tributário, o princípio em questão constitui enunciado fundamental, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica e de justiça. Tem a finalidade primordial de garantir que um tributo ou uma isenção não reprimam a liberdade do contribuinte.

Na esfera tributária, esse princípio encontra-se consubstanciado no artigo 150, inciso I, da Constituição da República. Por esse dispositivo, é “vedado à União, aos Estados ao Distrito Federal e os Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...]”.

Luciano Amaro entende que o princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*), encabeça a lista dos princípios constitucionais tributários, sendo “informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.⁴¹

⁴⁰ Balthazar, 2005, p. 22.

⁴¹ Amaro, 2006, p. 111.

Ainda, Amaro ressalta que, por esse princípio, é necessária não apenas a autorização de lei para a exigência de determinado tributo, mas também, que a lei defina os aspectos referentes ao fato gerador, à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que reflita a situação hipotética descrita na lei. Essencialmente, o princípio em comento implica não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei.⁴²

Igualmente, Roque Antônio Carrazza é categórico ao defender a importância do princípio da legalidade no direito tributário brasileiro. Para esse autor, a base de todo ato administrativo deve concentrar-se em lei, que impõe um limite à atividade tributária, garantindo, “decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação”.⁴³

Em se tratando de isenção na esfera tributária, a observância do princípio da legalidade em sua instituição é de fundamental importância, na medida em que garante a segurança do contribuinte frente ao poder de isentar do Estado.

O artigo 150, § 6º, da Constituição da República⁴⁴, demonstra bem a aplicabilidade do princípio em comento à isenção tributária, condicionando sua instituição à lei específica prévia, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as situações que serão isentas de determinado tributo, estabelecendo um elo entre esse e a isenção.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges informa que há um vínculo entre o regime jurídico material da tributação e o da isenção; assim, se os tributos são disciplinados por lei, as isenções devem seguir o mesmo caminho. O princípio da legalidade, em seu entendimento, “atua como um elo, interligando a disciplina das isenções e da tributação. A técnica de elaboração legislativa revela essa conexão porque, via de regra, [...] as leis concessivas de isenção integram a lei tributária material”.⁴⁵

⁴² Amaro, 2006, p. 112.

⁴³ Carrazza, 2006, p. 172.

⁴⁴ Vide nota de rodapé n. 1.

⁴⁵ Borges, 2001, p. 38-39.

Para o autor supracitado, o poder de isentar somente se manifesta por meio de uma norma jurídica. Tanto quanto a relação jurídica tributária, a relação jurídica de isenção é relação obrigacional, e deve submeter-se ao princípio da reserva de lei.⁴⁶

No contexto em estudo, considera-se o poder de tributar (e o de isentar), consoante Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, como sendo o exercício da competência tributária (ou isentiva) amparada em procedimentos e regras previstos no ordenamento jurídico. Assim, por esse poder, a norma jurídica somente será legítima e justificável se for criada conforme o sistema jurídico.⁴⁷

Assim, tanto o poder de tributar quanto o poder de isentar devem observar o princípio da legalidade, não apenas no que diz respeito à autorização de lei que isente, mas também que essa lei defina todos os aspectos do fato isento.

1.2.2 Princípio da igualdade ou isonomia tributária

O princípio da justiça, considerado um primado supremo, traz em seu bojo a idéia da operacionalidade, ou seja, para a consecução da justiça há a necessidade de implementação de uma série de outros princípios. Por essa razão, alguns juristas o consideram como sendo um sobreprincípio⁴⁸, estando consubstanciado nos artigos 5º, *caput*, e 150, inciso II, da Constituição da República.⁴⁹

⁴⁶ Borges, 2001, p. 39.

⁴⁷ Silveira, 2005 (a), p. 382. Concluindo, o autor afirma que o poder de tributar encontra-se ligado à idéia de Constituição. Essa, por sua vez, “deve ser entendida como o conjunto de normas (princípios e regras) que estabelecem a estrutura jurídico-tributária de uma sociedade organizada” (p. 384).

⁴⁸ Carvalho, 2004, p.128.

⁴⁹ “Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade nos termos seguintes: [...]”

“Art. 150 - [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos [...]”

A instituição de tributos e de isenções deve garantir, em seu primado maior, a consecução da justiça, levando em conta não apenas o fato de que a instituição de um tributo ou de uma isenção é justa ou injusta por si só; sobretudo, observar os procedimentos legais utilizados na sua instituição, e todos os demais princípios que se coadunam com o sobreprincípio supracitado.

Para tanto, José Souto Maior Borges leciona que é essencial a implementação dos princípios da isonomia ou igualdade tributária, da observância da capacidade contributiva e da isenção do mínimo vital.⁵⁰

Quando se fala em isonomia ou igualdade, esses enunciados estão consubstanciados nos artigos 5º, *caput*, e 150, inciso II, da Constituição da República, transcritos anteriormente.

Luciano Amaro assinala ser necessário ter em mente que se trata de uma garantia do indivíduo, e não do Estado. Dessa forma, o princípio da isonomia tributária impõe que os contribuintes que se encontrem em situação equivalente não sejam discriminados, e que os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente sejam tributados ou isentados conforme a capacidade contributiva de cada um.⁵¹

O relacionamento desse princípio com a justiça é “íntimo e profundo”, como assinala Ricardo Lobo Torres, mas “não se confundem”, pois, “transcende a justiça, eis que penetra também em outros valores e pode estar presente na própria injustiça. Não se explica circularmente a igualdade pela justiça, nem vice-versa”.⁵²

De outro lado, a igualdade apresenta certa complexidade em sua consecução, tanto no campo dos tributos, quanto no das isenções, tendo em vista a sua *polaridade*. Como leciona o autor supracitado,

A igualdade é o mais importante dos princípios jurídicos e o que oferece a maior dificuldade de compreensão ao jurista e ao filósofo do direito [...]. O aspecto mais intrincado da

⁵⁰ Borges, 2001, p. 42-56.

⁵¹ Amaro, 2006, p.135.

⁵² Torres, 1999, p. 333.

igualdade se relaciona com a sua *polaridade*. Enquanto nos outros valores (justiça, segurança, liberdade) a polaridade significa o momento da sua negação (injustiça, insegurança, falta de liberdade), na igualdade o sentido oposto não a nega, senão que muitas vezes a afirma. Aí está o paradoxo da igualdade. A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade, como definiu brilhantemente Rui Barbosa: 'a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade'.⁵³

Ainda, a igualdade não se trata de um princípio em si, ou seja, que por si só produz todos os efeitos, mas de um princípio *vazio*; em outras palavras, esse princípio também traz em seu bojo a operacionalidade, na medida em que precisa estar relacionado a outros princípios para produzir os efeitos desejados.

Com a palavra, mais uma vez, Ricardo Lobo Torres,

A igualdade tributária é um *princípio vazio*, ao qual repugnam as discriminações arbitrárias, isto é, afastada da natureza das coisas e da fundamentação ética dos valores e dos princípios jurídicos. Serve de medida e harmoniza simultaneamente a *justiça* (e os seus princípios da capacidade contributiva, da redistribuição de rendas, do desenvolvimento econômico), a *segurança* (e os seus princípios da legalidade, da irretroatividade, da vinculação do lançamento, etc.) e a própria *liberdade absoluta* (e as suas imunidades explícitas ou implícitas), mediante a ponderação entre esses valores, que deverão ser sopesados frente aos casos concretos. Do equilíbrio e da ponderação entre tais valores e princípios, que não se posicionam hierarquicamente, resulta a *liberdade relativa*, que nada mais é do que o *direito fundamental ao tratamento impositivo igualitário*.⁵⁴

O princípio da isonomia tributária projeta-se, pois, no campo das isenções tributárias. Com isso, ao legislador é defeso isentar com violação ao princípio da igualdade. As isenções, não podem configurar, portanto,

⁵³ Torres, 1999, p. 325-326.

⁵⁴ Id. Ibid., p. 332.

“transgressões ao princípio da igualdade tributária. Excetua, isso sim, as pessoas isentas, da regra da generalidade da tributação, a fim de que, deste modo, esteja obedecido o princípio de isonomia”.⁵⁵

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, cuja observância também auxilia na consecução do sobreprincípio da justiça, deve ser igualmente observado pelo legislador, de modo que a isenção a ser concedida tenha relação com a disponibilidade em contribuir para as despesas públicas detida pelo contribuinte.

O enunciando em comento encontra-se consubstanciado nos artigos 145, § 1º, e 150, inciso II, da Constituição da República:

Art. 145 - [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...].

Art. 150 - [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...].

A capacidade contributiva avizinha-se ao princípio da igualdade, no sentido de adequar-se a isenção à aptidão para contribuir do sujeito passivo, onde o legislador deve buscar um modelo de incidência que leve em conta as diferentes disponibilidades de contribuição, evidenciadas nas diversas situações eleitas como base.

A respeito, Francesco Moschetti reconhece que a capacidade para pagar tributo reflete os critérios de justiça e racionalidade fiscais, evitando a atuação discricionária do legislador. Para o autor italiano, a presença desse princípio na esfera constitucional possui aplicabilidade imediata no sistema jurídico-tributário.⁵⁶

⁵⁵ Borges, 2001, p. 47.

⁵⁶ Moschetti, 1980, 64-68. Sobre o tema, vide JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

Sobre o princípio em tela, aduz Luciano Amaro,

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.⁵⁷

Entretanto, como enfatiza Hugo de Brito Machado, o princípio da capacidade contributiva “não deve ser interpretado como simples forma de manifestação do princípio geral da isonomia. [...] Embora intimamente a este ligada, a idéia de isonomia é insuficiente para indicar o seu alcance [...]”.⁵⁸

Entende-se, nesta pesquisa, que a capacidade econômica poderia ser uma medida para a capacidade contributiva, ou seja, a demonstração de capacidade econômica por parte de um contribuinte poderia ensejar sua capacidade de contribuir para as despesas públicas.

A capacidade econômica apresenta uma abrangência maior em relação ao patrimônio do contribuinte que a capacidade contributiva. Partindo desse pressuposto, apesar de a doutrina estrangeira utilizar o instituto da capacidade contributiva, o legislador pátrio sabia exatamente o que pretendia quando optou pela expressão “capacidade econômica”. Na medida em que, ao utilizar a essa expressão para analisar a capacidade de demonstrar riqueza como parâmetro para instituir a carga tributária que o contribuinte deve suportar, o

⁵⁷ Amaro, 2006, p. 137.

⁵⁸ Machado, 1993, p. 28.

legislador estaria atingindo os fins inicialmente propostos, entre eles, o de arrecadar mais tributo.⁵⁹

Por sua vez, ressalta-se que esse entendimento não é rígido, pois cada situação na prática deve ser analisada com cuidado, para evitar que haja verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte. Como bem assinala Carlos Araújo Leonetti, em trecho de sua obra transcrito logo abaixo,

[...] Apesar de o texto constitucional usar a expressão capacidade econômica, o princípio é mais conhecido como o da capacidade contributiva. [...] a expressão capacidade econômica parece refletir mais a situação patrimonial do contribuinte do que suas possibilidades de desembolso que, estas sim, externariam sua efetiva capacidade de pagar tributos.⁶⁰

Para frisar seu posicionamento, o jurista supracitado cita, em nota de rodapé, o seguinte exemplo: “uma senhora viúva que (sobre)viva da minguada pensão deixada pelo finado marido e seja proprietária de um único imóvel de valor de mercado elevado – o qual, entretanto, não gera receita – disporia de capacidade econômica mas não de capacidade contributiva”.⁶¹

Percebe-se, pois, que as duas expressões não podem ser tratadas como sendo sinônimas, pois trazem em seu bojo significados distintos. Apesar de sua importância fundamental, esse assunto não será aprofundado nesse momento, tendo em vista os objetivos iniciais deste trabalho.

Em Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, o princípio da capacidade contributiva é visto como aplicação do princípio da justiça fiscal. Nesse ínterim, a capacidade contributiva direciona-se em um duplo plano, quais sejam, o vertical e o horizontal.⁶²

⁵⁹ Leonetti, 2003, p. 52-53.

⁶⁰ Id. Ibid., p. 53.

⁶¹ Id. Ibid., p. 53.

⁶² Silveira, 2005 (a), p. 393.

Assim,

No plano vertical o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível. No plano horizontal exige-se que contribuintes em mesma capacidade econômica sejam tributados da mesma maneira. Se, nesse caso, se produz uma distorção, esta deve ser reparada, mesmo que os tributos em forma isolada respeitem o princípio da capacidade contributiva.⁶³

No tocante à observância da isenção do mínimo vital ou mínimo existencial para a consecução do sobreprincípio da justiça, Fernando Aurélio Zilveti salienta que “é essencial o respeito ao princípio do mínimo existencial para atingir a plenitude do respeito à capacidade contributiva do cidadão. Tributar aquele que não tem condições mínimas de subsistência tende a agravar o problema da pobreza [...]”⁶⁴

No campo das isenções, José Souto Maior Borges vai mais além, quando afirma que,

No sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e pelo direito à vida (art. 5º, *caput*) não será descomedido afirmar que o mínimo vital, mais que isento, é *immune*. E a essa conclusão não será lícito contrapor-se a relativa indeterminação do conceito de “mínimo vital”. Sua determinação caberá aos fios condutores da legislação e, portanto infraconstitucionalmente. Não se trata, porém, de norma [...]. Sua eficácia é plena e independe do seu grau de determinação conceitual. Não postula integração *legislativa*. [...] O ser do mínimo vital é a imunidade; ele tipifica uma *res judica* immune, para cuja aferição é competente o juiz, no ato de aplicação do direito.⁶⁵

⁶³ Silveira, 2005 (a), p.393.

⁶⁴ Zilveti, 1998, p. 36-47.

⁶⁵ Borges, 2001, p. 55-56.

Ademais, a própria Constituição da República, no artigo 150, inciso II, transcrito anteriormente, quando trata das limitações ao poder de tributar, veda a União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios, de instituir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação econômica equivalente.

1.2.3 Princípio da segurança jurídica

No que tange à segurança jurídica, igualmente eleva-se à categoria de sobreprincípio, tendo em vista que, para sua consecução, também é necessária a implementação de outros princípios, tais como o próprio princípio da legalidade e o da igualdade.

O preceito em tela encontra-se consubstanciado no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República, e estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Já o princípio da segurança jurídica tem como escopo garantir uma convivência segura das pessoas e das instituições em nossa sociedade. Roque Carrazza ressalta que esse princípio “ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.”.⁶⁶

Na esfera tributária, a segurança jurídica é de suma importância ao contribuinte e está traduzida no âmbito das limitações ao poder de tributar e de isentar, através da conjugação dos princípios da não surpresa, da irretroatividade, e da vedação do confisco.

Sobre esses princípios leciona José Afonso da Silva,

[...] E o *caput* do art. 5º fala em inviolabilidade do direito [...] à segurança, o que, no entanto, não impede seja ele considerado um conjunto de garantias, natureza que, aliás, se acha ínsita no termo segurança. Efetivamente esse

⁶⁶ Carrazza, 2006, p. 296.

conjunto de direitos aparelha situações, proibições, limitações e procedimentos destinados a assegurar o exercício e o gozo de algum direito individual fundamental (intimidade, liberdade pessoal ou da incolumidade física ou moral) [...]

25. Segurança em matéria tributária

Essa segurança realiza-se nas garantias consubstanciadas no art. 150: (a) de que nenhum tributo será exigido ou aumentado senão em virtude de lei [...]; (b) de que não se instituirá tratamento desigual entre os contribuintes [...]; (c) de que nenhum tributo será cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado [princípio da irretroatividade] nem no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou [princípio da não surpresa] [...]; (d) de que não haverá tributo com efeito confiscatório [...].⁶⁷

Outrossim, sobre a vedação do confisco, ensina Carlos Araújo Leonetti, que referido princípio “objetiva evitar que o Estado, a pretexto de estar exercitando o seu poder fiscal, se aproprie do patrimônio de particular, aqui entendido em sentido amplo, abrangendo os bens e direitos suscetíveis de valoração econômica”.⁶⁸

Por conseguinte,

[...] O que o postulado em comento pretende evitar é que, a título de cobrar tributos de alguém, o Estado na verdade se apodere de porção considerável de seu patrimônio, ou seja, que use a tributação com fins meramente de simulação: o fisco fingiria estar exigindo tributo de alguém quando, em realidade, estaria confiscando, usurpando seus bens ou seus meios de subsistência.⁶⁹

Por todo o exposto, a obediência aos princípios constitucionais supracitados na instituição de isenções tributárias evidencia um importante passo na consecução de um Direito tributário em consonância com a realidade social e com as necessidades dos contribuintes.

⁶⁷ Silva, 2004, p. 415, 420.

⁶⁸ Leonetti, 2003, p. 48-49.

⁶⁹ Id. Ibid., p. 49.

Partindo do conceito e natureza jurídica da isenção, passando pelos princípios constitucionais gerais e específicos que a fundamentam, passa-se a analisar como ocorre a instituição de isenção de tributos no direito nacional.

1.3 Critérios e procedimentos para se instituir isenção

Conforme visto acima, a isenção deve ser respaldada pelo princípio da legalidade, e deve ser instituída por lei infraconstitucional, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição da República.

A partir do pressuposto de que tributo estadual é a prestação não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei, nesse caso, de competência dos Estados-membros, e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público⁷⁰, analisa-se nesse momento como ocorre a instituição de isenção de tributos estaduais no direito tributário brasileiro.

1.3.1 Competência e proibição de norma isentiva heterônoma

No tocante à competência para a instituição da isenção de tributo estadual, a regra geral é a de que, tem competência para instituí-la quem tiver a competência exclusiva para instituir o respectivo tributo.

Nesse contexto, o artigo 151, inciso III, da Constituição da República, proíbe a instituição de isenção heterônoma, quando veda à União a instituição de “isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Evidencia-se que o dispositivo constitucional acima mencionado não recepcionou o artigo 13, parágrafo único, do CTN, que permitia à União,

⁷⁰ Amaro, 2006, p. 24.

mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder. Esse assunto será revisto no terceiro capítulo deste estudo.

1.3.2 Obrigatoriedade de lei exclusiva e específica

Estabelece o artigo 176 do Código Tributário Nacional, que 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 o caso, o prazo de sua duração”.

Analisando o *caput* desse artigo, percebe-se que a instituição da isenção deve ser respaldada pelo princípio da legalidade dos tributos, exigindo que a lei especifique as condições e requisitos para sua instituição, e em relação a quais tributos ela se aplica; ainda, conforme o caso, exige a lei que seja esclarecido o prazo de sua duração.

A lei que institui a isenção de determinado tributo estadual deve ser exclusiva e específica para determinada isenção, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição da República. Conforme comentários à obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi ressalta que esse artigo ressalva, no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, apenas as isenções relativas ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, o ICMS, que devem ser instituídos por meio de convênios firmados entre os Estados membros.⁷¹

Dessa forma, “nenhum Estado pode, unilateralmente, ainda que mediante aprovação de sua Assembléia Legislativa, conceder isenção de ICMS. [...] a Constituição trouxe solução destinada a evitar as chamadas ‘guerras fiscais’”.⁷² A Constituição da República não foge à legalidade e entende a realização de convênios como atos administrativos prévios, uma vez que são

⁷¹ Baleeiro, 2003, p. 932.

⁷² Id. Ibid., p. 932.

“firmados por órgão colegiado, constituído de representantes do Poder Executivo, cuja força de lei, modificadora do direito interno estadual, decorrerá da ratificação das Assembléias Legislativas”.⁷³

Em relação à instituição de isenção de ICMS, estabelece o artigo 155, inciso XII, alínea “g” que é incumbência de lei complementar federal “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. No comentário de Misabel Derzi,

Essa invenção brasileira, a dos convênios interestaduais, resulta do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da necessidade, em um Estado Federal, de se evitarem as regras díspares, unilateralmente adotadas (concessivas de benefícios, incentivos e isenções), prejudiciais aos interesses de uns, falseadores da livre concorrência e da competitividade comercial e, sobretudo, desagregadoras da harmonia político-econômica nacional.⁷⁴

Dessa forma, e aqui partilha-se do entendimento de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, as isenções são institutos do sistema jurídico-tributário que devem se manifestar sob a forma de normas jurídicas, sempre respaldadas pelo princípio da legalidade.⁷⁵

⁷³ Baleeiro, 2003, p. 935.

⁷⁴ Id. Ibid., p. 935. Cabe ressaltar, conforme comentário de Misabel Derzi sobre esse assunto, que o artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, recomenda que “Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”. Nota-se que a Constituição de 1988 “insiste em uma nova lei complementar mais fiel aos seus princípios fundamentais, somente atribuindo à Lei Complementar nº 24/75 papel precário e transitório”. O comentário feito por Misabel Derzi em relação à Lei Complementar nº 24/75 refere-se aos questionamentos levantados a respeito da inconstitucionalidade dessa lei, que dispensava a aprovação dos convênios pelas Assembléias Legislativas, lesando o princípio da legalidade.

⁷⁵ Silveira, 2005, p. 395.

1.3.3 Limites geográficos

Outro aspecto que deve ser analisado, ainda em relação à instituição de isenção de tributo estadual, refere-se à limitação geográfica da isenção, descrita no parágrafo único do artigo 176, o qual assinala que a “isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares”.

É notório que a isenção jamais pode ser instituída como favor legal, ou privilégio a determinadas pessoas ou situações, sem que haja um fim determinado e específico de interesse social, uma vez que “a todos incumbe o dever de contribuir para a manutenção dos serviços públicos”⁷⁶. O parágrafo único do artigo 176 remete ao caso típico de extrafiscalidade, onde nem sempre prevalece o princípio da capacidade econômica, mas nem por isso poderá haver ofensa à igualdade formal, ou seja, do igual tratamento para situações e pessoas da mesma categoria que se pretende isentar.

Nesse contexto, novamente leciona Misabel Derzi, em comentário à obra de Aliomar Baleeiro, que a instituição de isenção restrita a determinada região levanta a discussão em torno do princípio da igualdade. Aqui há uma exceção ao princípio da capacidade contributiva, no que tange aos incentivos fiscais concedidos a algumas regiões brasileiras através da isenção de determinados tributos estaduais.

Não obstante a Constituição da República dispor em seu artigo 151, inciso I, que é vedado à União “instituir tributo que não seja uniforme no território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado [...], em detrimento de outro”, o mesmo inciso admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”.

⁷⁶ Baleeiro, 2003, p. 936.

Conforme Misabel Derzi, trata-se de uma exceção relativa ao princípio da capacidade contributiva, na hipótese dos incentivos fiscais, e

[...] não poderá ofender o princípio da igualdade formal, o qual assegura que as pessoas identicamente situadas devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, o prêmio, a subvenção social ou a isenção do imposto.

A norma de favorecimento não pode se constituir em privilégio de um grupo, mas deve atingir a todos que preencham as condições para gozo da isenção; não poderá anular outros princípios como o da seletividade, inerente ao imposto sobre produtos industrializados, razão pela qual produtos essenciais não poderão ser tributados com o fito de se estimular o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico de determinadas regiões do País.⁷⁷

Portanto, não há que se falar em afronta ao princípio da legalidade no tocante à instituição de tributo para alguns Estados ou regiões menos desenvolvidas do país, desde que a concessão dessas isenções observe os princípios da igualdade formal e o da seletividade, especificamente em relação ao imposto sobre produtos industrializados.

1.3.4 Controle e fiscalização

Outro ponto que toca à isenção diz respeito ao exercício efetivo de uma fiscalização na instituição de isenções de tributos pelos Estados membros, com intuito de aferir o retorno sócio-econômico da adoção dessas isenções tendo em vista o custo da renúncia à tributação para esses Estados membros, e num contexto global, para o país.

⁷⁷ Baleeiro, 2003, p. 938. Misabel Derzi exemplifica, ainda, que “Inconstitucional será a norma legal que, concedendo estímulos à exportação, exclua pessoas que dela poderiam gozar por estarem em igualdade de condições, ou por pertencerem à mesma categoria essencial. As atividades identicamente situadas têm de merecer, sem exceções, o mesmo tratamento nos impostos, nos incentivos, nos prêmios, nas isenções. Qualquer critério de exclusão do tratamento igual para pessoas iguais jamais poderá ser arbitrário, mas dele dever-se-á poder aferir a razoabilidade”.

Nesse sentido, a Constituição da República estabelece, quando aborda o orçamento, em seu artigo 165, § 6º, que o “projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

O dispositivo supracitado visa evitar a inércia legislativa em relação aos benefícios fiscais e isenções concedidos sem prazos, por pressão de grupos econômicos com interesses particulares, fazendo com que tais benefícios e isenções “não funcionem mais como estímulos eficazes, deixando de provocar novos investimentos de sustentação do desenvolvimento, mas passem a atuar como cristalização de privilégios injustos”⁷⁸.

Não há dúvidas de que, a instituição de isenções de tributos estaduais, quando pensadas juntamente com outras medidas estruturais direcionadas ao controle de gastos públicos, às metas concretas que visem o desenvolvimento sócio-econômico, e de acordo com os princípios constitucionais básicos já analisados no item anterior deste capítulo, podem realizar os objetivos constitucionais de reequilíbrio econômico entre as diversas regiões brasileiras.

Entretanto, ausentes um desses critérios, tais isenções configurarão privilégios intoleráveis, como bem assinala Misabel Derzi, se não fiscalizados em seus resultados, prolongarem-se excessivamente, servindo à acumulação e à concentração de renda, à proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria, à qual serão transferidos seus elevados custos sociais.⁷⁹

1.3.5 Revogação de norma isentiva: o princípio da não surpresa

Tal como foi instituída, a isenção de determinado tributo estadual também pode ser revogada, desde que o seja por lei específica e exclusiva. No

⁷⁸ Baleeiro, 2003, p. 942.

⁷⁹ Id. Ibid., p. 944.

caso de isenções instituídas sem prazo certo, a revogação está condicionada a determinados princípios constitucionais.

Com a entrada em vigor da Constituição da República vigente, o artigo 41 do ADCT impôs aos poderes Executivos da União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios, a obrigação de reavaliar todos os benefícios fiscais em vigor, determinando a revogação, em um prazo de dois anos a contar da data de sua promulgação, dos incentivos que não fossem confirmados por lei. Todavia, assegurou no § 2º, que essa revogação não poderia prejudicar os direitos adquiridos em relação a incentivos concedidos sob condição e mediante prazo previamente estabelecido.⁸⁰

Ainda, a Constituição da República impôs o respeito ao direito adquirido nos casos de ser revogada uma isenção concedida por prazo certo. O artigo 5º, inciso XXXVI, é claro ao dispor que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Por sua vez, o artigo 150, inciso III, alínea “b” veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, salvo nas hipóteses do § 1º desse dispositivo.

Posteriormente, com a Emenda Constitucional n. 42, de 19 dezembro de 2003, foi acrescentado a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 da Constituição da República, que ficou conhecido como princípio da noventena, ao dispor que nenhum tributo poderia ser instituído ou majorado, antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou⁸¹, observado o disposto na alínea “b” outrora mencionada.

Pois bem, no campo das isenções, essas regras são plenamente aplicáveis.

⁸⁰ Art. 41 do ADCT: “Os poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º. Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º. A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.”

⁸¹ A vedação desse dispositivo não se aplica aos tributos especificados no § 1º do artigo 150.

A respeito, Mizabel Derzi leciona que,

A segurança jurídica, entre nós, é muito reforçada, porque o princípio da irretroatividade, ao contrário do que ocorre em outros países, tem a mesma dignidade constitucional que os princípios da legalidade, da igualdade e da propriedade. Assim, é cercado de maior rigidez, não sendo cabíveis as teorias atenuadoras que permitem à lei nova atingir os efeitos econômicos de um ato inteiramente ocorrido no passado, efeitos esses que se prolongam no presente. [...] A lei, que cancela uma isenção sem prazo certo ou um outro benefício redutor de imposto, somente gerará efeitos no exercício financeiro subsequente ao de sua publicação. Esse período de espera destina-se a evitar a surpresa do contribuinte, reforçando-lhe a segurança e a previsibilidade.⁸²

Concluindo, deduz-se que a Constituição da República consagrou o princípio da não surpresa, o qual conjuga os princípios da anterioridade e da noventena, os quais devem ser aplicados aos tributos, bem como às isenções concedidas sem prazo determinado.

Ao final deste capítulo, pôde-se constatar que a isenção atua no campo do exercício da competência tributária, sendo uma técnica de que dispõe o legislador infraconstitucional para demarcar, definir, precisar, a incidência de um determinado tributo.

Dentre os requisitos necessários para sua instituição foram realçados a observância aos princípios constitucionais da legalidade, igualdade ou isonomia, capacidade contributiva e do não confisco, assim como os critérios da competência para isentar, a obrigatoriedade de lei exclusiva e específica, os limites geográficos e a relação entre a revogação de isenção, o direito adquirido e o princípio da não surpresa.

Na seqüência do estudo, necessário se faz analisar alguns aspectos concernentes à República Federativa do Brasil e as relações mantidas com outros Estados soberanos por meio de tratados.

⁸² Baleeiro, 2003, p. 661.

2 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E OS TRATADOS

No capítulo anterior foram analisados o conceito e natureza jurídica das isenções tributárias, bem como alguns princípios constitucionais que lhes são inerentes – legalidade, isonomia, segurança jurídica. Por fim, foram apresentados os critérios jurídicos para sua instituição.

O presente capítulo buscará, no primeiro momento, tecer considerações acerca da República Federativa do Brasil, especialmente no que concerne aos princípios republicano e federativo, assim como os seus reflexos no sistema tributário, em especial nas isenções.

Na seqüência, serão abordados alguns aspectos dos tratados no que concerne ao conceito, à recepção e à relação com o direito interno.

2.1 O princípio republicano e a sua repercussão no sistema tributário

No século XVIII, Montesquieu, analisando objetivamente a república enquanto forma de governo, assim a definiu:

[...] o Governo Republicano é aquele onde o Povo no seu todo, ou somente uma parte do Povo, tem o poder soberano” [...] Quando, na República, o Povo no seu todo tem o poder soberano, é uma Democracia. Quando o poder soberano está nas mãos de uma parte do Povo, chama-se Aristocracia.⁸³

⁸³ Montesquieu, 2004, p. 87-88. Frise-se, contudo, que o estudo sobre a república enquanto forma de governo vem de longa data, desde a Idade Antiga. Neste capítulo não se pretende prolongar no tema, mas tão-somente analisar alguns reflexos do princípio republicano relacionados à tributação e que estão contidos na Constituição vigente, como base para o objetivo principal deste trabalho. A propósito, vide ARISTÓTELES. *Política*. Trad. de Mário da Gama Kury. 2. ed. Brasília: Unb, 1988; ARISTÓTELES. *Política*. Intr. e notas de Julian Marias. Madrid: Instituto de Estudos Políticos, 1970.

República, do latim *res publica*, significa “coisa pública”, “o Estado”, a “administração do Estado”⁸⁴. Nessa forma de governo, o poder é entregue à coletividade de pessoas que normalmente são representadas, por meio do voto, por certo lapso de tempo.

Na monarquia, ao contrário, o governo é entregue a apenas uma pessoa, o monarca, que age em nome próprio, vitalícia e hereditariamente.

Dalmo de Abreu Dallari apregoa que a república possui um significado muito próximo da democracia, enquanto estrutura de governo que se contrapõe à monarquia, permitindo a participação do povo na gestão dos interesses coletivos.⁸⁵

E prosseguindo, esclarece que,

Na antiguidade há referências à república, mas o sentido que se dá ao termo não corresponde ao moderno, como se verifica, por exemplo, com a expressão ‘república romana’, que identifica o próprio Estado e não sua forma de governo. Modernamente, é com Maquiavel que aparece o termo *república*, em oposição a monarquia.⁸⁶

Como esclarece Roque Antônio Carrazza, república constitui o modo de governar que possui como base a igualdade formal das pessoas, e na qual “os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.⁸⁷

Para José Joaquim Gomes Canotilho, a república seria uma ordem de domínio de pessoas sobre pessoas, mas um domínio sujeito à deliberação política de cidadãos livres e iguais:

Precisamente por isso, a forma republicana de governo está associada à idéia de democracia deliberativa. Por democracia deliberativa entende-se uma ordem política na

⁸⁴ Houais [2001].

⁸⁵ Dallari, 2005, p. 228.

⁸⁶ Id. Ibid., p. 229.

⁸⁷ Carrazza, 2006, p. 57.

qual os cidadãos se comprometem: (1) a resolver colectivamente os problemas colocados pelas suas escolhas colectivas da discussão pública; (2) a aceitar como legítimas as instituições políticas de base na medida em que estas constituem o quadro de uma deliberação pública tomada com toda a liberdade.⁸⁸ (ipsis litteris)

É cediço que o Brasil adotou a forma republicana de governo desde 1889. Na Constituição da República⁸⁹ vigente, o fundamento da república é a igualdade formal entre os indivíduos, no sentido de que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção pessoal ou social.

No dizer de Carrazza,

Aceitando que todos os homens, indistintamente, possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, a República impõe o *princípio da igualdade*, como fulcro da organização política. E o princípio da igualdade, como é pacífico, tem um conteúdo prevalentemente negativo: a abolição e o afastamento dos privilégios. Evidentemente, esta igualdade é formal, e não substancial.⁹⁰

Não obstante entendimento diverso⁹¹, a república tem como pedras fundamentais a proibição do arbítrio no exercício do poder e a isonomia no tocante a direitos e obrigações entre indivíduos que se encontram em situação semelhante.

De outro lado, o povo é quem, verdadeiramente, detém esse poder, sendo representado por pessoas escolhidas por eleições populares, as

⁸⁸ Canotilho, 2003, p. 224-225.

⁸⁹ “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político.”

⁹⁰ Carrazza, 2006, p. 58.

⁹¹ Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 63) discorda do entendimento de que a república se identifica com a igualdade. Para o autor, “São vozes de um passado remoto. O que está ocorrendo é um remanejamento da Teoria da Tripartição. Os parlamentares governam, os governantes legislam, e o Judiciário a todos controla. Modernas Monarquias Parlamentares são tão ou mais democráticas e igualitárias do que muitas Repúblicas. Mas não se pode negar que a federação, mormente em países de grandes extensões territoriais e povoados heterogeneamente, é uma sobre-garantia adicional de igualdade e liberdade”.

quais atuarão como mandatárias da coletividade, durante período transitório no Poder Legislativo, ocupando os cargos de vereador, deputado estadual, deputado federal, deputado distrital e senador.

Outrossim, os representantes da coletividade exercerão suas funções no Poder Executivo, na qualidade de presidente e vice-presidente, governadores e vice-governadores, prefeitos e vice-prefeitos.

José Joaquim Gomes Canotilho enfatiza que, na forma de governo atualmente predominante no Brasil, “todo o poder reside no povo, quer quanto à sua origem, quer quanto à sua titularidade e exercício”.⁹²

Logo, em se tratando de tributação, é vedada a concessão de privilégios entre contribuintes que apresentam a mesma capacidade contributiva, posto que a isonomia tributária, nos termos da lei, é regra fundamental quando se trata de um Estado que adota a referida forma republicana de governo.

No contexto tributário, pois, o princípio republicano veda qualquer tipo de concessão de vantagens baseadas em privilégios de certas pessoas, estando intimamente ligado ao princípio da isonomia, na medida em todos são iguais perante a lei, conforme estabelece, genericamente, o artigo 5º da Constituição da República, e na esfera tributária, o artigo 150, inciso I.⁹³

O princípio republicano impõe, ainda, a responsabilidade no tocante à destinação pública dos recursos financeiros que ingressam nos cofres do Estado por meio da cobrança de tributos, na medida em que a norma, ao criar ou majorar determinado tributo ou instituir certa isenção, deve observar os reais anseios da coletividade, ou seja, deve prevalecer o interesse coletivo sobre os interesses particulares.

⁹² Canotilho, 1977, p. 120.

⁹³ “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

Sobre o tema, evidencia Carrazza,

Logo, com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação. Essa assertiva há de ser bem entendida. Significa, *não* que *todos* devem ser submetidos a *todas* as leis tributárias, podendo ser gravados com *todos* os tributos, *mas sim*, apenas, que *todos* os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo.⁹⁴

Pelo princípio republicano, infere-se que aquele que realizar o fato gerador de uma obrigação tributária deve ser tratado com igualdade de condições, na medida em que se encontre na mesma situação jurídica de seus semelhantes. O mesmo tratamento se aplica às isenções.

Assim, aos entes de direito público interno, ou seja, a todas as pessoas políticas existentes no Estado brasileiro, desde a União até aos Municípios, é vedado conceder isenção de determinado tributo levando em conta, arbitrariamente, a profissão, a escolha religiosa ou política, o sexo etc., dos contribuintes. Destarte, “são os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proscurem tais práticas”.⁹⁵

Por outra senda, depreende-se que o princípio republicano influencia, também, a definição da competência tributária. Essa, por sua vez, pode ser definida como a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.⁹⁶

A competência tributária engloba, dessa forma, um poder político amplo, desde a criação do tributo até a amplitude de sua incidência, sempre norteadas pelos princípios constitucionais que lhe são inerentes.

⁹⁴ Carrazza, 2006, p. 79.

⁹⁵ Id. Ibid., p. 79.

⁹⁶ Id. Ibid., p. 471. A propósito, vide Amaro, 2006, p. 93-104; Coêlho, 2006, p. 477-484.

Nesse sentido,

A conclusão a tirar, portanto, é que a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser preordenado à manutenção da *res publica*.⁹⁷

Toda pessoa política precisa, pois, agir com cautela e verificar se, no exercício da competência tributária que lhe foi atribuída constitucionalmente, está observando o princípio republicano, seja exigindo tributos, seja concedendo isenções.

Por derradeiro, cabe lembrar que o primado republicano se afina com o princípio da capacidade contributiva, em razão de que a cobrança de exações tributárias deve levar em conta a efetiva capacidade do contribuinte de pagar tributo, consoante dispõe o artigo 145, § 1º, da Constituição da República vigente.⁹⁸

2.2 O princípio federativo e a instituição de isenções

Para os objetivos desta dissertação, é fundamental investigar o princípio federativo e sua eventual influência na instituição de isenções de tributos estaduais por meio de tratados, uma vez que esse preceito constitucional rege o Estado brasileiro, sendo a autonomia dos entes de direito público interno o seu principal consectário⁹⁹. Tão importante quanto o princípio republicano, possui alguns desdobramentos que serão apresentados ao longo deste tópico.

⁹⁷ Carrazza, 2006, p. 85.

⁹⁸ “Art. 145. [...] § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”

⁹⁹ Estabelece o artigo 18 da Constituição: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, *todos autônomos*, nos termos desta Constituição.” (grifou-se).

Para Montesquieu, a forma federativa de Estado,

[...] é uma convenção, pela qual diversos corpos políticos concordam em se tornar cidadãos de um Estado maior, que querem formar. É uma sociedade de sociedades, as quais constituem uma nova, que pode aumentar com novos associados, até que o seu poder baste para a segurança dos que se uniram.¹⁰⁰

O surgimento do federalismo há muito tempo desperta discussões entre os estudiosos do assunto. Contemporaneamente, José Alfredo Baracho defende que o federalismo remonta à antiguidade, mais precisamente à história grega quando, por interesses políticos e econômicos, surgiram as primeiras uniões de comunidades autônomas visando constituir centros de poder representativos.¹⁰¹

Dalmo de Abreu Dallari, por sua vez, defende que a federação¹⁰², enquanto forma de Estado, surgiu nos tempos modernos, com a experiência norte-americana, ao afirmar que “o Estado Federal nasceu, realmente, com a Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787”. Enfatiza, contudo, que no início, as treze colônias britânicas, ao se tornarem independentes, celebraram um tratado de cooperação, dando origem a uma Confederação. Posteriormente, com a promulgação da Constituição americana, é que surgiu a Federação, fortemente influenciada pelos pensamentos de Montesquieu.¹⁰³

A Confederação, por seu turno, seria a reunião de vários Estados, cada qual com sua soberania interna, unidas por uma base jurídica dissolúvel,

¹⁰⁰ Montesquieu, 2004, p. 155-156. Pedro Vieira Mota, em comentário a obra de Montesquieu, frisa que, à época, esse autor não fazia distinção precisa entre Federação e Confederação, usando ora um, ora outro termo ao citar exemplos de Estados, ou de províncias, que se uniram com o intuito de prover a sua segurança.

¹⁰¹ Baracho, 1986, p. 11.

¹⁰² Acerca do aspecto terminológico, Darcy Azambuja (1988, p. 371) assinala que “chama-se indiferentemente Estado Federal ou Federação a essa formação de Estado composto de Estados. No Direito Constitucional dos povos americanos denomina-se também *União* ao próprio Estado Federal e, quando se emprega o termo Estado tem-se em vista particularmente as unidades federativas que o formam, os *Estados-membros* da Federação, os *membros federados* [...]”. Sobre a origem do termo ‘federação’, Michel Temer esclarece: “Federação, de *foedus*, *foederis*, significa aliança, pacto, união. Pois é da união, da aliança, do pacto entre Estados que ela nasce”. No presente trabalho, utilizar-se-á o termo “Estado Federal” brasileiro quando se pretender referir-se ao todo, ao conjunto formado pela reunião de todos os Estados-membros ou unidades federadas do Brasil.

¹⁰³ Dallari, 2005, p. 256.

qual seja, o tratado, o qual, conforme Dallari, “[...] é mais limitado, porque só regula os assuntos nele previstos expressamente, além de ser possível sua denúncia por qualquer dos contratantes, o que não acontece com a Constituição”.¹⁰⁴

Assim, para o autor mencionado, são características fundamentais do Estado Federal:

A união faz nascer um novo Estado e, concomitantemente, aqueles que aderiram à federação perdem a condição de Estados [...] A base jurídica do Estado Federal é uma Constituição, não um tratado [...] Na federação não existe direito de secessão [direito de se retirar livremente, por meios legais] Só o Estado Federal tem soberania [...] No Estado Federal as atribuições da União e as das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências [...] A cada esfera de competência se atribui renda própria [...] O poder político é compartilhado pela União e pelas unidades federadas [...] Os cidadãos do Estado que adere à federação adquirem a cidadania do Estado Federal e perdem a anterior.¹⁰⁵

Acerca do despertar da consciência federalista, Paulo Bonavides assinala que é na Idade Moderna que ela se materializa com as nuances que conhecemos hoje. Segundo o autor, houve na Grécia, com efeito, um federalismo pautado pelo instinto de preservação do Estado-cidade, que mal se distinguia “nos seus diagramas imprecisos da idéia ainda precária de aliança e colaboração, entre povos atados aos destinos da mesma cultura ou da mesma civilização moral”. Logo, é no conceito de segurança invocado para a liberdade que se fundamenta a inspiração do homem político do século XVIII ao dogma federativo.¹⁰⁶

Na visão do doutrinador,

Debalde, buscamos nas épocas clássicas ou nos séculos de transição medieval o federalismo como técnica, arte de

¹⁰⁴ Dallari, 2005, p. 259.

¹⁰⁵ Id. Ibid., p. 258-260.

¹⁰⁶ Bonavides, 2004, p. 178.

governo ou instrumento de organização política, servindo deliberadamente à composição racional do poder político e contribuindo aos fins de proteção da liberdade humana, compreendida, esta, debaixo de um condicionamento ideológico ostensivo.¹⁰⁷

Paulo Bonavides apregoa, ademais, que a existência do Estado Federal, nas configurações atuais, somente se dá quando um poder plenamente soberano, o poder constituinte, estabelece na Constituição da República os preceitos básicos fundamentais da organização, delimitando a competência desse Estado e instituindo órgãos legislativos com ampla competência para criar regras jurídicas de amplitude nacional, “cujos destinatários diretos não são os Estados-membros, mas as pessoas que vivem nestes, cidadãos sujeitos à observância tanto das leis específicas dos Estados-membros a que pertencem, como da legislação federal [...]”.¹⁰⁸ Logo,

Sempre que duas ordens governativas coexistem em planos distintos, animadas e vitalizadas por princípios de estreita coordenação, com independência na promoção de fins específicos, aí temos o princípio federal em toda sua latitude e veracidades.

A dualidade vertical de ordenamentos e sua coordenação sob a égide da Constituição – preservando cada esfera e natureza própria que lhe pertence – assinala a essência das entidades federativas.¹⁰⁹

O federalismo, na visão de José Joaquim Gomes Canotilho, é considerado um elemento fundamental do esquema constitucional de separação de poderes. A presença de Estados dotados de poderes de organização e competências próprias revelou-se como “condição ineliminável para a aceitação de um executivo forte [...]”, indispensável para o desenvolvimento econômico do Estado.¹¹⁰

¹⁰⁷ Bonavides, 2004, p. 178.

¹⁰⁸ Bonavides, 1996, p. 32.

¹⁰⁹ Bonavides, 2004, p. 177.

¹¹⁰ Canotilho, 2003, p. 587.

Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona que, na Confederação, os Estados partícipes são autônomos e soberanos. Por sua vez, na Federação, “[...] os Estados-Membros estão subordinados a uma Constituição que os domina, assim como à União. A soberania é da nação. União e Estados-Membros formam *ordens jurídicas parciais* sob a égide da Constituição”. Destarte, a ordem jurídica interna total seria a conjugação das ordens jurídicas parciais sob a Constituição da República.¹¹¹

A Confederação e a Federação, enquanto formas de Estado, se contrapõem ao Estado Unitário, no qual todos os integrantes sujeitam-se a uma autoridade única, em razão de que inexiste divisão em ordens de governo, constituindo um único organismo político.

Logo, “há sobre o território nacional um só governo, um só Legislativo, um só Poder Judiciário”, compondo uma forma unitária de governo, com uma ordem jurídica comum, como é o caso de França e Portugal.¹¹² No Estado Unitário, conclui o autor mencionado, “inexistem autonomia política, auto-governo, legislatura e jurisdição. Há, tão-somente, poderes de administração, por delegação ou consulta popular”.¹¹³

No Brasil, o esboço do princípio federativo foi estabelecido pelo Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889. Esse documento dispunha que “as Províncias, antes entes administrativos subordinados ao Poder Central [...] passariam a ser denominados ‘Estados federativos’, partícipes dos ‘Estados Unidos do Brasil’”.¹¹⁴

¹¹¹ Coêlho, 2006, p. 65.

¹¹² Id. Ibid., p. 62. O autor ressalta que, “nas comunas [na França, é a menor subdivisão administrativa; em Portugal, seria ‘administração de concelho’], todavia, costumam ter prefeitos eleitos e conselhos à guisa de câmaras de vereadores, cuja competência restringe-se aos interesses estritamente locais”.

¹¹³ Coêlho, 2006, p. 65. Acerca das denominações de formas de organização territorial, José Luiz Quadros de Magalhães (2000, p. 14) manifesta opinião contrária, ao sustentar que, na verdade, “A tradicional classificação [...] em unitário e federal está também absolutamente superada pela evolução das formas de organização territorial e repartição de competências, cada vez mais complexas e ricas, havendo, claramente, em nível mundial, uma valorização crescente da descentralização territorial efetiva, como forma de ganhar em agilidade, eficiência e, principalmente, democracia, consagrando o respeito à diversidade cultural, que permite sejam encontradas soluções criativas que respeitem o sentimento da localidade, da região cultural e principalmente do sentimento de cidadania que se constrói na rica diversidade das culturas das cidades, espaço real e não virtual.”

¹¹⁴ Balthazar, 2005, p. 104.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, inspirada na Constituição dos Estados Unidos da América, foi promulgada em 24 de fevereiro de 1891, acolhendo em seu bojo o princípio federativo, “com autonomia política, administrativa e financeira dos Estados-membros”.¹¹⁵ Desde então, o princípio federativo esteve sempre presente em nosso ordenamento constitucional.

Nos termos do artigo 1º da Constituição vigente, e como dito alhures, o Brasil é uma República Federativa formada pela União indissolúvel dos Estados-membros, pessoas jurídicas de direito público interno, os quais possuem autonomia nas relações entre si, para conduzirem suas atividades consoante os interesses locais.¹¹⁶

A autonomia enseja o poder de autodeterminação de cada Estado-membro, os quais possuem personalidade jurídica interna, mas não detêm a soberania, muito menos firmam tratados. Soberano é o Estado Federal brasileiro, ou seja, a República Federativa do Brasil.

Atente-se para o fato de que, em nossa forma de Estado, os Municípios gozam de reconhecimento constitucional enquanto entes públicos, a teor do artigo 1º supramencionado.¹¹⁷ Dessume-se, então, que cada Estado Federal tem feições próprias que o distingue, de certa forma, dos demais.¹¹⁸

¹¹⁵ Balthazar, 2005, p. 105-106. A propósito, Paulo Bonavides (2004, p. 182) relata que o propugnador da causa federalista no Brasil teria sido Rui Barbosa, que freqüentara a escola constitucional norte-americana. No entanto, o esquema de organização política proposto por Rui Barbosa descendia do federalismo clássico, consubstanciado no domínio político da ordem patronal.

¹¹⁶ “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político.”

¹¹⁷ Historicamente, Balthazar (2005, p. 110-111) evidencia que “o art. 68 da Carta de 1891 já previra o princípio da autonomia municipal ao dispor que “os Estados organizar-se-hão de forma que fique assegurada a autonomia dos municípios, em tudo quanto respeito ao seu peculiar interesse” (ipsis litteris), mas seus artigos 7º a 12 tratavam das receitas próprias das pessoas jurídicas de direito público União e Estados membros, sendo totalmente omissos quanto a uma possível competência tributária municipal. É neste dispositivo que surge pela primeira vez a fórmula referente ‘ao peculiar interesse’ municipal, a qual irá perdurar até o advento da Constituição de 1988. Esta, como sabemos, refere-se ao ‘interesse local’”.

¹¹⁸ Coêlho (2006, p. 118-119) assevera que o nosso federalismo possui características distintas do americano. Nesse, o federalismo cresceu da periferia para o centro: “Ainda hoje, a autonomia dos Estados-Membros é grande, em termos jurídicos, conquanto pareça irreversível o impulso para o centro (unitarismo). Legislam sobre muitas matérias: Direito Penal, Civil, Comercial, etc. Em certos estados há pena de morte, noutros não. [...] O Direito de Família, igualmente, é diverso, dependendo do estado. Nuns, é fácil divorciar, noutros não, e assim por diante. O Direito Tributário não conhece nenhum

Paulo Bonavides ressalta que o Município, em uma organização tal qual a que consta na Constituição da República atual, nunca esteve tão próximo de configurar a realidade de poder designado pelos franceses de *pouvoir municipal*, “almejado por numerosa parcela de publicistas liberais dos séculos XVIII e XIX”.¹¹⁹

Enfatiza o autor,

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta na definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga no tocante à defesa e sustentação daquela garantia.¹²⁰

Outrossim, Sacha Calmon Navarro Coêlho evidencia que a Constituição da República, ao incluir no pacto federativo os Municípios, o fez de maneira inusitada, uma vez que o federalismo, em sua formação clássica, é constituído tão-somente pela União e Estados-membros, conhecido por federalismo dual. À vista disso, “entre nós, o Município ostenta dignidade constitucional, mormente em matéria tributária”.¹²¹

sistema, sequer doutrinário, de repartição de competências. E funciona. Entre nós, a federação e o federalismo vieram de cima para baixo, por imposição das elites cultas, a partir de modelos teóricos e exóticos, sem correspondência com o envolver histórico, político e social do povo brasileiro. Então, ao longo do devir histórico, as instituições foram sendo afeiçoadas à nossa realidade. O federalismo brasileiro, pois, reflete a evolução do país, nem poderia ser diferente. A Constituição de 1988 promoveu uma grande descentralização das fontes de receitas tributárias, conferindo aos estados e municípios mais consistência (autonomia financeira dos entes políticos periféricos, base, enfim, da autonomia política e administrativa dos mesmos). À hipertrofia política e econômica da União dentro da federação e à hipertrofia do Poder Executivo federal em face do Legislativo e do Judiciário, vigorantes na Carta de 67, seguiram-se a distrofia da União na Federação e a hipertrofia do Legislativo federal nos quadros da República federativa.” Igualmente, vide PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na história do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1999.

¹¹⁹ Bonavides, 2005, p. 347.

¹²⁰ Id. Ibid., p. 347. A propósito, nessa obra Paulo Bonavides dedica um capítulo inteiro a esse assunto (Capítulo 10, p. 344-360), o qual versa sobre as inovações introduzidas no sistema federativo pela Constituição de 1988. Outrossim, veja-se Carrazza (2006, p. 158-183) quando analisa a autonomia municipal e a tributação.

¹²¹ Coêlho, 2006, p. 62.

A propósito, José Luiz Quadros de Magalhães ensina que

O federalismo brasileiro, ao contrário do norte-americano, é centrífugo e absolutamente inovador ao estabelecer um federalismo de três níveis, incluindo o município como ente federado e, portanto, com um poder constituinte decorrente. A partir da Constituição de 1988, os municípios brasileiros não só mantêm sua autonomia como conquistam a posição de entes federados, podendo, portanto, elaborar suas Constituições municipais (chamadas pela Constituição de leis orgânicas), organizando os seus Poderes Executivo e Legislativo e promulgando sua Constituição [lei orgânica] sem que seja possível ou permitida a intervenção do Legislativo Estadual ou Federal para a aprovação da Constituição [lei orgânica]. O que ocorrerá com as Constituições municipais [leis orgânicas municipais] será apenas o controle *a posteriori* de constitucionalidade.¹²²

Dessa forma, as competências de cada pessoa política, mormente a tributária, são disciplinadas pela Constituição da República, norma fundamental que traça os campos de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno do Estado Federal.

Por força do princípio federativo, convivem harmoniosamente a ordem jurídica global, ou seja, o Estado Federal brasileiro, bem como as ordens jurídicas parciais, compreendidas pela ordem central (a União) e pelas ordens periféricas (os Estados-membros). Essa convivência somente é possível em razão das competências delimitadas pela Constituição da República.¹²³ Nesse contexto, o princípio federativo permite que a União e os Estados que a compõem, melhor dizendo, Estados-membros e Municípios, ocupem o mesmo plano hierárquico, enquanto entes políticos de direito público interno.

O princípio federativo, além disso, enseja uma igualdade jurídica entre as pessoas políticas que compõem o Estado Federal brasileiro, que em nada se compara a uma relação hierárquica entre os integrantes desse todo.

¹²² Magalhães, 2000, p. 17.

¹²³ Carrazza, 2006, p. 139.

Conforme esclarece Roque Antônio Carrazza, cada ente político possui um campo de atuação autônomo e exclusivo, delimitado pela Constituição da República, e considerado cláusula pétrea, consoante artigo 60, § 4º, inciso I.¹²⁴

Igualmente, Pedro Vieira Mota, ao compreender a divisão de poderes entre a União e os Estados-membros, defende que “apesar de sua verticalidade, nada tem de hierárquico. Porque a União, se os compreende e sobreleva, entretanto depende de cada um deles, seus componentes; ela não existe sem eles [...]”. Nesse caso, os Estados-membros não estão subordinados à União.¹²⁵

O autor acima prossegue em sua narração, concluindo que o equilíbrio de forças resulta no ‘pacto federativo’,

Vem daí que a convivência, o relacionamento da União com os estados-membros pauta-se é por um *modus vivendi*, um respeito mútuo, um sutil equilíbrio de forças políticas, que se denomina Pacto Federativo. Este é, por assim dizer, o espírito político que vivifica a Federação.¹²⁶

Para Geraldo Ataliba, a igualdade jurídica entre a União e os Estados-membros traduz-se na Constituição da República, cuja principal atribuição é discriminar as competências de cada qual, garantindo a inviolabilidade da autonomia por qualquer das partes.¹²⁷

Por conseguinte, inexistente distinção jurídica entre cada Estado-membro, posto que são iguais entre si, enquanto entidades políticas territoriais dotadas de autonomia legislativa e constitucional. Logo, possuem as mesmas obrigações e direitos, “participando, de igual modo, da formação da vontade nacional”, por meio de representantes eleito pelo povo que habita seus territórios,

¹²⁴ Carrazza, 2006, p. 141. Conforme dispõe o artigo citado, não será objeto de liberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado.

¹²⁵ Montesquieu, 2004, p. 204.

¹²⁶ Id. Ibid., p. 204.

¹²⁷ Ataliba, 1980, p. 9-10.

quais sejam, deputados federais, e com representantes deles próprios, Estados, representados pelos senadores, eleitos em número de três por Estado.¹²⁸

No campo tributário, Misabel Abreu Machado Derzi, em comentário à obra de Aliomar Baleeiro, salienta que a isonomia entre as ordens jurídicas parciais central, estadual e municipal, é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica no Estado Federal brasileiro. Para a autora,

Se os tributos de competência dos Estados [Estados-membros] nascem de fonte jurídica própria estadual, se aqueles, atribuídos aos Municípios pela Constituição, somente surgem de atos do Poder Legislativo municipal, órgão estatal eleito pelos munícipes, não pode haver hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder parcial sobre o outro. Caso houvesse, a descentralização dinâmica (político-jurídica), característica essencial do federalismo, estaria prejudicada. Há sim a subordinação das três ordens jurídicas parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente, as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário.¹²⁹

Nesse contexto, as normas gerais de direito tributário não podem usurpar o exercício da competência legislativa da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, inexistindo lei federal sobre norma geral, aos Estados-membros é garantida a competência legislativa plena, afim de atender suas necessidades, conforme dispõe o artigo 24, § 3º, da Constituição da República.¹³⁰

Outra característica do federalismo diz respeito à autonomia dos Estados-membros. Nesse sentido, o artigo 25 da Constituição da República disciplina que estes organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis estaduais

¹²⁸ Carrazza, 2006, p. 156.

¹²⁹ Baleeiro, 2003, p. 76.

¹³⁰ Consoante esse dispositivo constitucional, “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

que adotarem, sendo-lhes reservadas as competências que não lhes sejam rechaçadas constitucionalmente.¹³¹

Os Estados-membros possuem autoridades legislativas, executivas e judiciárias próprias, desde que não destoem da norma constitucional fundamental. Outrossim, detêm competências que lhe são garantidas na esfera tributária, sempre delimitadas pela Constituição da República, conforme estabelecem os artigos 145 e 155.¹³²

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a autonomia enseja a descentralização dentro do pacto federal, mas não a ponto de conduzir à dispersão, o que resultaria na autonomia absoluta de cada Estado, levando-o a se tornar uma ordem jurídica independente. Assim, ocorrem quatro ordens de descentralização, a saber: a *legislativa*, com a produção de normas jurídicas; a *administrativa*, na qual cada Estado-membro pode administrar-se, nos termos da Constituição da República; a *política*, com a formação dos poderes e autogoverno; e a *judiciária*, na medida em que cada Estado-membro possui aparato jurisdicional próprio.¹³³

No mesmo norte é o posicionamento de Misabel Abreu Machado Derzi, quando corrobora que a repartição de competências, enquanto reflexo da autonomia, é essencial à estrutura federal de Estado, de forma que cada ordem jurídica parcial possa surgir de poder legislativo próprio, somente válido dentro do âmbito jurídico do ente descentralizado.¹³⁴

Dessa forma, segundo entendimento dos dois autores acima citados, a autonomia de cada Estado-membro é inerente à federação, sendo que a extensão e os limites dessa autonomia materializam-se nas competências reservadas, que não sejam expressamente vedadas na Constituição Federal ou não contrariem os princípios nela dispostos. Por outro lado, a ordem jurídica

¹³¹ “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. § 1º. São reservados aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.” Acerca dos aspectos históricos da discriminação dos tributos por competências nas Constituições da República brasileira, vide Balthazar (2005, p. 115-124; 170-194).

¹³² Carrazza, 2006, p. 145. O artigo 145 da Constituição Federal dispõe acerca dos tributos que a União, os Estados, Distrito Federal de Municípios devem instituir. Por sua vez, o artigo 155 delimita quais impostos serão instituídos pelos Estados e Distrito Federal.

¹³³ Coêlho, 2006, p. 62.

¹³⁴ Coêlho; Derzi, 1997, passim.

interna, que somente vale nos limites territoriais de cada Estado, nasce e decorre da vontade do povo-membro da comunidade estadual e não de vontade estranha.¹³⁵

Michel Temer assinala que, aos Estados-membros compete, de forma residual, dispor sobre a organização da Administração Pública e de seus servidores. Nesse contexto estão a matéria financeira, bem como as disposições acerca da atuação dos agentes públicos.¹³⁶

Prosseguindo, o autor mencionado esclarece que, a teor da Constituição da República, os Estados-membros possuem as competências expressas, em comum, concorrentes e suplementares¹³⁷. No que diz respeito a essa última, tem-se que decorre da competência concorrente¹³⁸, na medida em que à União é reservado apenas editar normas gerais¹³⁹, enquanto que àqueles é facultado suplementá-las. Por fim, inexistindo norma geral sobre determinada matéria, o Estado-membro exercerá a competência legislativa plena.¹⁴⁰

Se cada Ente federativo possui autonomia para fomentar suas necessidades, deve instituir e arrecadar os tributos que possibilitarão o seu pronto atendimento. De outro lado, e levando em conta o interesse público, também poderão instituir isenções de tributos sobre os quais possuem competência, sempre respaldados por legislação expressa e prévia.¹⁴¹

Oportuno lembrar que a autonomia detida por cada Estado-membro não é absoluta, mas sim, relativa. Ao delimitar as faculdades de cada

¹³⁵ Coêlho; Derzi, 1997, passim.

¹³⁶ Temer, 2005, p. 86-87.

¹³⁷ Id. Ibid., p. 86-87.

¹³⁸ Dispõe o artigo 24 da Constituição da República que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.

¹³⁹ “Art. 24. [...] § 1º. No âmbito da legislação concorrente [sobre direito financeiro e tributário, por exemplo], a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.”

¹⁴⁰ “Art. 24. [...] § 2º. A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados; § 3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência plena, para atender as suas peculiaridades.” Importante frisar que, na hipótese de superveniência de lei federal sobre normas gerais, aquela suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe contrariar, conforme determina o § 4º desse dispositivo.

¹⁴¹ A respeito, Carrazza (2006, p. 147) enfatiza que “O Estado, refletindo a vontade de seu povo, navega ao grado de sua Constituição e das leis votadas por sua Assembléia. Desde que guarde a forma republicana e representativa e não se afaste dos princípios cardeais da Constituição Nacional, pode governar-se (por seus delegados e representantes) como bem lhe apetercer”.

pessoa jurídica de direito público interno, a Constituição da República impõe-lhes restrições, por meio da obediência aos princípios nela estabelecidos, visando preservar a unidade federativa, sob pena de, em não o fazendo, se sujeitar à intervenção.¹⁴²

Dessa forma, aos Estados-membros e à União é vedado usurpar a competência tributária uns dos outros, porquanto são juridicamente iguais e autônomos entre si.

Depreende-se, diante disso, que o princípio federativo garante a coexistência entre as autonomias federal, estadual e municipal, sendo a Constituição da República a norma fundamental que delimita as competências tributárias de cada ente político.¹⁴³

Na seara tributária, tanto a União como os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios são, cada qual, autônomos para instituir e reger os seus tributos, bem como suas isenções, estando adstritos às regras de elaboração imposta pela legislação respectiva.¹⁴⁴

¹⁴² “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: [...] VI – prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial; VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático; [...]”

¹⁴³ Não obstante as inovações trazidas pela Constituição de 1988 no tocante à discriminação das competências tributárias, “o número de competências destinadas à União em detrimento dos Estados e Municípios é muito grande, fazendo com que tenhamos um dos Estados federais mais centralizados no mundo. Esta é uma grave distorção com raízes no autoritarismo das ‘democracias formais constitucionais’ que tomaram conta da América-Latina na década de 90 com a penetração do perverso modelo neoliberal: os neo-autoritarismos ou neopresidencialismos autoritário, segundo o constitucionalista Friedrich Muller” (Magalhães, 2000, p. 19).

¹⁴⁴ Coêlho, 2006, p. 65. Em outro momento de sua obra, o autor salienta a hipertrofia do Poder Legislativo federal nos quadros da República Federativa brasileira ao longo das constituições que tivemos. Como consequência, “o Congresso Nacional assumiu desmesurados poderes e competências legislativas em desfavor de estados e municípios. O sistema tributário da Constituição bem demonstra a assertiva. O domínio do Congresso Nacional no campo do Direito Tributário, inegavelmente, é avassalador, pelo domínio das leis complementares” (p. 119). Confira, ainda, p. 101-128 desse autor. Acerca da introdução das leis complementares no sistema tributário brasileiro, Balthazar (2005, p. 155) evidencia que, “No regime da Constituição de 1946, promulgada a Emenda Constitucional 18/65, inexistia um regime próprio para as chamadas ‘leis complementares’. A expressão já fora adotada pela Emenda Constitucional nº. 17, de 26 de novembro de 1965 [...] A própria Emenda nº. 18/65, promotora da mais profunda reforma tributária jamais feita no país, igualmente fez referência à lei complementar [...]. Em momento algum, porém, os textos de tais emendas fixaram um regime especial para a aprovação de referida lei complementar. Esta era então compreendida como uma lei de caráter especial, complementar de dispositivo constitucional, mas seguindo regime idêntico de aprovação reservado às leis ordinárias. Inexistindo, portanto, um regime diferenciado para estas, foi a Lei nº. 5.172/66 (CTN), aprovada como lei ordinária”. Por sua vez, após a Constituição de 1967, que exigiu que normas gerais de direito tributário fossem instituídas apenas por meio de lei complementar, tornou-se pacífico o entendimento de que, a partir daí, o Código somente poderia ser alterado por meio de lei complementar (Id. Ibid., p. 156).

Assim, a autonomia do Estado-membro se materializa no fato de que ele possui auto-governo, cria os seus poderes, sua legislatura, sua jurisdição, nos termos da Constituição da República. Todavia, falta-lhe a soberania e a representação no cenário internacional. Ainda, como dito anteriormente, no caso brasileiro o Município também possui poderes políticos de governo, administração e legislatura.¹⁴⁵

Por último, o princípio federativo implica a indissolubilidade do Estado Federal brasileiro, afirmada no *caput* do artigo 1º, assim como no artigo 60, § 4º, inciso I, ambos da Constituição da República, verdadeira cláusula pétreia. Tais imposições constitucionais em nada interferem na autonomia de cada pessoa pública de direito interno, pelo contrário, busca justamente resguardar a personalidade política de cada uma.

2.3 Os tratados: considerações iniciais

Nesta seção serão abordados alguns aspectos acerca dos tratados em matéria tributária, considerados fontes desse sistema jurídico, bem como delimitado o seu conceito. Em seguida, será objeto de estudo a recepção dessas normas pelo direito interno, bem como a eficácia do artigo 98 do CTN.

2.3.1 Conceito e finalidade jurídica

O Estado pode ser considerado como sendo a consolidação dos diversos focos de poder em um único centro, o qual comanda e emana todas as decisões. Por conseguinte, com essa reunião de poderes surgiu a condição de pessoa jurídica política e geograficamente organizada.

¹⁴⁵ Dispõe o art. 29 da Constituição da República: “O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição [...]”.

Se, de um lado, o Estado possui personalidade jurídica interna, de outro, também adquiriu prerrogativas que o possibilitam se relacionar com outros Estados que se encontram nas mesmas condições. A essa possibilidade dá-se o nome de personalidade jurídica de direito público externo, sendo a soberania sua principal característica.¹⁴⁶

Consoante leciona Celso Ribeiro Bastos, são dois os princípios que regem a atuação do Estado no cenário internacional, quais sejam, o da igualdade de competências e direitos de todos, bem como o da independência recíproca ou da impermeabilidade do seu território às medidas executórias de outras nações.¹⁴⁷

No tocante ao segundo princípio,

Cada Estado mostra-se extremamente cioso de sua prerrogativa de excluir do âmbito de sua jurisdição a prática de atos de autoridade emanados do estrangeiro. Aqui reside a essência da soberania estatal. O afastar do exercício de soberanias estranhas ao seu próprio território é a manifestação empírica do princípio da soberania.¹⁴⁸

Contudo, o autor em comento assinala que, em virtude da globalização, compreendida como sendo “um conjunto de medidas adotadas pelos Estados no que concerne à facilitação do trâmite de pessoas, mercadorias, capitais, tecnologia e informação”, a soberania absoluta passa por transformações.¹⁴⁹

Na realidade, o autor apregoa que a soberania absoluta nunca existiu, em razão de que,

Um Estado sempre teve que limitar-se a situações políticas, geográficas, econômicas que sua realidade impunha [...] dessa maneira, o Estado perde a capacidade de regular toda a atividade e todos os comportamentos sociais

¹⁴⁶ Bastos, 2002, p. 290.

¹⁴⁷ Id. Ibid. p. 290.

¹⁴⁸ Id. Ibid., p. 291.

¹⁴⁹ Id. Ibid., p. 303-306.

desenvolvidos em seu território. De fato, encontra-se obrigado a levar em consideração o mercado internacional para saber qual assunto poderá legislar e se essa legislação será eficaz.¹⁵⁰

Nesse contexto, e dentro da atual conjectura sócio-econômica, os tratados representam um meio eficaz de regulação das relações entre os Estados sem que, com isso, esses entes de direito público internacional comprometam suas respectivas soberanias. Destarte, são poderosos instrumentos às relações tributárias entre os países, com implicações no âmbito internacional.

Para Sérgio Feltrin Corrêa, os tratados são “o resultado de entendimentos destinados a moldar rumos nas relações dos Estados signatários”.¹⁵¹

Hildebrando Accioly compreende o tratado enquanto “ato jurídico por meio dos quais se manifesta o acordo de vontade entre duas ou mais pessoas internacionais”.¹⁵²

Alberto Xavier considera que os tratados de conteúdo especificamente tributário visam “eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou ainda procurando disciplinar a colaboração administrativa entre Estados em matéria de impostos”.¹⁵³

A Convenção de Viena sobre direito dos tratados, em seu artigo 2º, item 1, “a”, assim os define:

“Tratado” significa um acordo internacional celebrado 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 particular.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Bastos, 2002, p. 306.

¹⁵¹ Freitas (Coord.), 2004, p. 496.

¹⁵² Accioly, 1991, p. 120.

¹⁵³ Xavier, 2005, p. 96. Segundo o autor, os tratados coletivos em matéria tributária ocupam lugar secundário. Destarte, os acordos internacionais são, via de regra, bilaterais.

¹⁵⁴ Angher (Org.), 2007, p. 1.551.

A partir dos conceitos mencionados acima, entende-se por tratado o acordo, entre dois ou mais Estados, objetivando regular as relações comerciais internacionais desenvolvidas no âmbito de seus respectivos territórios. Destarte, o tratado é a expressão singela dos princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, tendo por escopo normatizar determinada matéria de interesse de dois ou mais Estados, destinada a produzir efeitos jurídicos.¹⁵⁵

Passa-se, pois, à apreciação do tratado considerado enquanto fonte do direito tributário em nosso sistema jurídico.

2.3.2 O tratado enquanto fonte do direito tributário

Inicialmente, entende-se por fonte do direito os modos ou as formas pelas quais ele se manifesta.

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “fontes são os meios pelos quais se formam ou pelos quais se estabelecem as normas jurídicas. São os órgãos sociais de que dimana o direito objetivo”.¹⁵⁶

O sistema jurídico tributário é norteado pelo princípio da legalidade insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição da República¹⁵⁷. Logo, a fonte básica desse sistema é a lei. A doutrina e a jurisprudência contribuem para sua construção, sendo limitadas, contudo, por esse princípio.

Utilizando-se a classificação adotada por Luciano Amaro¹⁵⁸, são consideradas fontes do direito tributário: a Constituição da República; as leis complementares; as leis ordinárias e os atos a elas equiparados, quais sejam, leis delegadas e medidas provisórias¹⁵⁹; os tratados; os atos do poder executivo

¹⁵⁵ No presente trabalho, as expressões “tratado” e “convenção internacional” serão utilizadas enquanto sinônimas, uma vez que traduzem o acordo firmado entre dois ou mais Estados objetivando regulamentar suas relações comerciais internacionais.

¹⁵⁶ Ferraz Jr., 1990, p. 204.

¹⁵⁷ Vide p. 16 deste trabalho.

¹⁵⁸ Amaro, 2006, p. 165-192.

¹⁵⁹ Sobre a impossibilidade de medida provisória regular matéria reservada à lei complementar, vide Amaro, 2006, p. 173-177.

federal com força de lei material¹⁶⁰; os atos exclusivos do poder legislativo, tais como resoluções¹⁶¹ e decretos legislativos; convênios; decretos regulamentares¹⁶²; e normas complementares¹⁶³.

Os decretos legislativos são atos do Congresso Nacional que têm por finalidade disciplinar as matérias relativas a esse órgão, tais como as que versam sobre tratados, nos termos do artigo 49, inciso I, da Constituição da República.¹⁶⁴

Ademais, os costumes são considerados práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, a teor do artigo 100, inciso III, do CTN, que trata das normas complementares das leis, dos tratados e dos decretos.¹⁶⁵

Para Alberto Xavier, dentre as fontes internacionais do direito tributário, os tratados ocupam lugar de primordial relevo. Segundo o autor,

De há muito, com efeito, se celebram convenções internacionais que, versando embora essencialmente matérias de outra natureza, contemplam, acidental ou

¹⁶⁰ Com relação aos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializado e sobre operações financeiras, a Constituição da República confere prerrogativa ao Poder Executivo para modificar as alíquotas de incidência, observados os limites e condições estabelecidos em lei ordinária. Ainda, por ato desse Poder pode ser reduzida e restabelecida a alíquota da contribuição referida no § 4º do artigo 177 (contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível). Cabe salientar que tais atos não se confundem com os decretos regulamentares expedidos objetivando a execução de lei, a teor do artigo 84, inciso IV, porquanto tais decretos não possuem o condão de criar ou alterar o fato gerador da exação tributária (Amaro, 2006, p. 188-189).

¹⁶¹ A Constituição da República prevê, ainda, a possibilidade de o Senado Federal, por meio de resolução, fixar as alíquotas de certos impostos, como o ITCMD (artigo 155, § 1º, IV) e o ICMS (art. 155, § 2º, IV e V).

¹⁶² O artigo 99 do CTN determina que o conteúdo e alcance dos decretos regulamentares estão adstritos aos das leis em função das quais eles são expedidos, ou seja, lhes é defeso inovar em matéria sujeita à reserva de lei. A propósito, vide CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

¹⁶³ O artigo 100 do CTN regula a instituição de normas complementares. Sobre o assunto, Amaro (2006, p. 191) evidencia que a designação de tais atos pode levar à associação com as leis complementares, o que em nada se assemelha, porquanto referem-se às “portarias, instruções etc. editadas pelas autoridades, com vistas a explicitar preceitos legais, ou instrumentar o cumprimento de obrigações fiscais (por exemplo, ao aprovar modelos de documentos a serem utilizados pelos contribuintes)”.

¹⁶⁴ “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; [...]” Ainda, nos termos do artigo 62, § 3º, da Constituição da República, compete aos decretos legislativos dispor sobre os efeitos das medidas provisórias não convertidas em lei.

¹⁶⁵ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; [...]”

acessoriamente, disposições tributárias: basta pensar nos acordos de comércio, nos que visam a formação de uniões aduaneiras ou zonas de comércio livre, nos que regulam os portos marítimos, os aeroportos, a viação rodoviária, a navegação aérea, o trânsito e a baldeação, o serviço postal, a emigração, a proteção de investimentos, a cooperação cultural, científica ou militar, ou as convenções relativas às imunidades diplomáticas e consulares ou ao regime fiscal das organizações internacionais e seus empregados.¹⁶⁶

Paulo Bonavides entende que os tratados, as normas de direito canônico, a legislação estrangeira, bem como as resoluções da comunidade internacional pelos seus órgãos representativos, são fontes do direito constitucional desde que o Estado os aprove ou os reconheça como válidos no âmbito interno.¹⁶⁷

Cabe salientar, no entanto, que o tratado não possui o condão de instituir tributos, apenas os autorizam nos limites inicialmente fixados nos sistemas jurídicos dos países signatários. Nesse sentido, Alberto Xavier evidencia que os tratados possuem efeito negativo ao “delimitar, por via convencional, pretensões tributárias dos Estados cujo fundamento seja a respectiva lei interna”.¹⁶⁸

Igualmente, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que não se pode falar em tributação internacional, mas apenas em “imponibilidade de fatos com elementos de estraneidade”, uma vez que se trata, sempre, de uma norma interna, cuja eficácia jurídica implica no surgimento de uma obrigação tributária que ocorre no interior do Estado que pretende fazer incidir determinado regramento jurídico tributário.¹⁶⁹

Enquanto fonte do direito tributário, os tratados possuem fundamental importância ao criar mecanismos buscando evitar a dupla tributação internacional de rendimentos, assim como objetivam reduzir ou excluir o ônus tributário no comércio internacional.¹⁷⁰

¹⁶⁶ Xavier, 2005, p. 95.

¹⁶⁷ Bonavides, 2005, p. 53

¹⁶⁸ Xavier, 2005, p. 103-104.

¹⁶⁹ Coêlho, 2006, p. 629.

¹⁷⁰ Amaro, 2006, p. 178.

Por conseguinte, necessário se faz apreciar a maneira como essas normas são recepcionadas pelo sistema jurídico interno.

2.3.3 O regime de celebração do tratado no sistema jurídico brasileiro

A celebração de um tratado requer, em nosso sistema jurídico constitucional, o cumprimento de três etapas: a preparatória ou das negociações, a constitutiva ou da celebração e a integrativa de eficácia ou da promulgação.¹⁷¹

A Constituição da República entrega à União, a competência de “manter relações com Estados estrangeiros e organizações internacionais”, consoante artigo 21, inciso I. A celebração fica a cargo privativo do Presidente da República, sujeita, todavia, a referendo pelo Congresso Nacional, conforme estabelecem, respectivamente, os artigos 84, inciso VIII, e 49, inciso I.¹⁷²

A fase *preparatória* ou de *negociações* tem início com a participação de agentes do Poder Executivo no processo de elaboração do acordo que leva em conta, logicamente, interesses dos futuros Estados signatários. Essa etapa inicial vai até a *autenticação* e reflete “mera intenção do Governo de prosseguir no procedimento de celebração do tratado, notadamente de o submeter a referendo e a ratificação”.¹⁷³

A etapa seguinte, *constitutiva* ou de *celebração* tem como termo inicial o *referendo* do Congresso Nacional. Esse ato limita-se a permitir ou rejeitar a ratificação, sendo vedada qualquer interferência no conteúdo do tratado. Pode ser compreendido como sendo uma autorização para ratificação, que reiteradamente vem sendo feita por meio de decreto legislativo.¹⁷⁴

¹⁷¹ Xavier, 2005, p. 105.

¹⁷² “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”; “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”.

¹⁷³ Xavier, 2005, p. 106.

¹⁷⁴ Id. Ibid., p. 106.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,

O Decreto Legislativo é o estatuto expressivo das competências exclusivas do Congresso Nacional e está no nível de lei ordinária. Aprovado por maioria simples, não tem sanção, sendo promulgado pelo Presidente do Congresso que o manda publicar. Adquire grande relevância no Direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados [...] no sistema normativo [...] transformando-os em regras jurídicas válidas.¹⁷⁵

Importa salientar que o decreto legislativo não cria o direito, ou seja, não inova a ordem jurídica. Apenas aprova ou não as obrigações e direitos previamente acordados nos tratados. Dessa forma, é o tratado, e não aquele ato do Congresso Nacional, que introduz os direitos na ordem jurídica interna.¹⁷⁶

O próximo passo, ainda na fase *constitutiva*, se refere à *ratificação*, e constitui ato unilateral¹⁷⁷ do Presidente da República, o qual confirmará o tratado celebrado, “declarando que esse encontra-se apto a produzir os seus devidos efeitos”. Tal qual o *referendo*, o ato de *ratificação* deve ser expresso, “tomando a forma de ‘instrumento de ratificação’, assinado pelo Presidente da República e referendado pelo Ministro das Relações Exteriores”.¹⁷⁸

No tocante à natureza jurídica da ratificação, sintetiza Heleno Tôrres que

[...] não é mais do que uma comunicação formal dirigida à parte depositária das ratificações, quando se trata de acordos multilaterais, ou ao outro Estado, no caso de acordo bilateral, vinculando o Estado plenamente, nos termos da autorização legislativa (se houver alguma reserva). Por isso, o ato de ratificação é irreatável, cabendo apenas a denúncia do tratado, caso o Estado

¹⁷⁵ Carvalho, 2004, p. 54.

¹⁷⁶ Grupenmacher, 1999, p. 61.

¹⁷⁷ Antônio de Moura Borges, em artigo intitulado *Convenções sobre dupla tributação internacional entre estados desenvolvidos e estados em desenvolvimento*, São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário, v. 8, 1996, p. 21-38, enfatiza que a ratificação é um ato unilateral e discricionário, na medida em que o chefe de Estado possui liberdade para confirmar ou não, ainda que o Poder Legislativo já tenha aprovado o projeto de tratado, bem como para realizá-la no momento que lhe seja ou pareça oportuno, salvo se houver prazo fixado para a realização do ato.

¹⁷⁸ Xavier, 2005, p. 106-107.

deseje posteriormente afastar-se do compromisso assumido.¹⁷⁹

O momento do ingresso do tratado na ordem jurídica internacional ocorre com a troca dos instrumentos de ratificação, que formaliza a intenção dos Estados, o consenso em celebrá-lo.

Por derradeiro, a *fase integrativa da eficácia* comporta a promulgação e a publicação. A primeira representa ato formal do Presidente da República, realizado no âmbito interno, e tem por objetivo “tornar pública a existência de um tratado por ele celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão”. A promulgação está sujeita à publicação no Diário Oficial, “produzindo efeitos ‘ex tunc’ com relação às datas previstas no tratado para a vigência deste”.¹⁸⁰

Investigado o regime de celebração de tratados consoante o sistema jurídico-tributário interno, na próxima seção abordará alguns aspectos referente ao ingresso do tratado no sistema jurídico interno.

2.3.4 A recepção do tratado pelo direito interno: a querela monismo x dualismo

Na esfera tributária, a recepção de um tratado pelo ordenamento jurídico interno leva em consideração o relacionamento entre o direito pátrio e o estrangeiro.

Para tanto, duas correntes abordam essa relação, quais sejam, o monismo e o dualismo, sendo que ambas produzem efeitos específicos na tentativa de estabelecer o modo pelo qual o tratado será recebido internamente,

¹⁷⁹ Tôres, 2001, p. 566.

¹⁸⁰ Xavier, 2005, p. 107.

assim como a existência ou não de uma ordem e subordinação entre o acordo internacional e o sistema jurídico tributário interno.¹⁸¹

Pela teoria dualista, o ordenamento jurídico internacional e o interno constituem dois planos distintos, com características próprias.

Por essa concepção, esclarece Alberto Xavier, para que o conteúdo de uma norma internacional vigore no sistema jurídico do país é necessário que seja reproduzida por uma fonte interna, porquanto “há uma rejeição absoluta, por parte do direito interno, quanto à vigência do direito internacional na ordem interna”. Por conseguinte, a norma externa não vigora como tal, mas apenas enquanto norma interna, mediante transformação ou ordem de execução.¹⁸²

No entendimento de Celso Ribeiro Bastos, no dualismo inexistente ponto de contato entre o direito internacional e o direito interno, sendo que “cada um deles é inoperante no que diz respeito à possibilidade de produzir efeitos no outro”.¹⁸³ Dessa forma, muito embora as normas internacionais vinculem o Estado, não produzem efeitos imediatos na órbita nacional. Nesse caso, dependem de legislação interna que promulgue, com força de norma jurídica, as disposições celebradas por meio dos tratados.¹⁸⁴

No entanto, como assevera o autor,

A única hipótese aceita para que o direito interno prevaleça é a de a própria Constituição assim dispor. Se a Lei Maior disser que ficam fazendo parte integrante do direito legislado as obrigações assumidas internacionalmente ou, ainda, se disser mais, que em caso de conflito predomina o tratado, assim se passará. Isto não quebra o rigor da doutrina, já que remanesce intacto o seu postulado fundamental que dita não se tangenciarem as duas ordens jurídicas, separadas por um fosso que estão.

É esta, certamente, a teorização que melhor explica o funcionamento do Estado, do ponto de vista de

¹⁸¹ Acerca das premissas teóricas da distinção entre as vertentes dualista e monista, vide MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito internacional público*. 8. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1986, v. I. p. 74-99.

¹⁸² Xavier, 2005, p. 114.

¹⁸³ Bastos, 2002, p. 294.

¹⁸⁴ Id. *Ibid.*, p. 293.

convergência da dúplice situação de sujeito de direito interno e de direito das gentes.¹⁸⁵

Heleno Tôrres entende que as fontes de produção normativa e a definição dos critérios de validade são diferentes no direito interno e no direito internacional.

Em relação ao direito interno, as fontes e critérios de validade são previstos na Constituição, que os indica, bem como delimita as competências normativas de cada ente político. Diante disso, “somente existirá para o sistema uma norma que vier a ser produzida por órgão dotado de competência e que tenha obedecido o respectivo processo de criação, nos termos da Constituição e das demais leis internas”.¹⁸⁶

Por sua vez, o direito internacional envolve a escolha de outros critérios a fim de obrigar os Estados, uma vez que sua fonte de produção decorre do *pacta sunt servanda*, ou seja, emana do acordo de vontade dos países signatários. Em razão dessa separação de ordenamentos jurídicos, a relação entre ambos não é de validade, mas sim, de aplicação, porquanto é defeso às normas internas dispor acerca de preceitos de direito internacional, assim como é vedado às normas internacionais substituir as fontes internas de direito, salvo disposição em contrário prevista constitucionalmente.¹⁸⁷

Por essa razão,

Entre ambas [normas internas e internacionais] existem relações de aplicabilidade, mas não de validade. Uma norma interna pode ser usada para admitir a entrada sistêmica de uma norma internacional ou dizer da sua inaplicabilidade, mas, não pode se referir à sua validade ou colocar esta em questão.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Bastos, 2002, p. 294.

¹⁸⁶ Tôrres, 2001, p. 555.

¹⁸⁷ Id. Ibid., p. 555.

¹⁸⁸ Id. Ibid., p. 556.

Assim, depreende-se, pois, que existe um pluralismo sistêmico de ordens jurídicas, porquanto há nítida separação entre as ordens jurídicas internacional e interna, seja em relação às fontes de produção, seja no tocante aos critérios de validade definidos, em razão de “entre tais ordens existem princípios e relações sistêmicas muito precisas, os quais exigem necessariamente tal diferenciação”.¹⁸⁹

Por sua vez, na construção monista a ordem interna e a internacional constituem manifestações do direito enquanto unidade.

Para Celso Ribeiro Bastos, nessa corrente o direito internacional vincula os Estados e possui o condão de, por si mesmo, produzir efeitos no âmbito interno, independentemente de qualquer ato relacionado a transformação ou recepção na ordem interna.¹⁹⁰

Alberto Xavier evidencia que, sob o prisma do monismo, na hipótese de conflito entre as ordens interna e internacional, há duas variantes, a saber, dependendo de qual norma prevaleceria sobre a outra, ter-se-á o monismo com primado do direito interno ou o monismo com primado do direito internacional.¹⁹¹

A vertente monista com primado do direito interno, conforme o autor citado, “conduz à negação pura e simples do direito internacional – assim se identificando com os dualistas -, porque parte, tal como estes, de uma idéia de recepção individual ou transformação material, para justificar o caráter paritário de ambos”¹⁹². Por essa teoria, depois de transformada, a norma de direito internacional assumiria o grau hierárquico do respectivo ato que operou a transformação, salvo disposição expressa em contrário no ordenamento interno.¹⁹³

Por sua vez, no monismo com primazia do direito internacional as diferenças entre as duas fontes não impede a convivência sistemática da ordem

¹⁸⁹ Tôres, 2001, p. 558-559.

¹⁹⁰ Bastos, 2002, p. 293.

¹⁹¹ Xavier, 2005, p. 112.

¹⁹² Id. Ibid., p. 115.

¹⁹³ Id. Ibid., p. 116.

interna e externa, cada uma mantendo suas características. Logo, é possível a vigência autônoma, e ao mesmo tempo articulada, de ambas as fontes. Nesse norte, “a repercussão na ordem jurídica interna de normas constantes de tratados faz-se a título de ‘vigência plena’ destas e não já a título da sua ‘transformação’ material em direito interno, como sustenta a solução dualista”¹⁹⁴.

Destarte, os Estados reconhecem a plena vigência da norma oriunda de tratado na ordem interna, ou seja, reconhece cada ordenamento como tal. Por conseguinte, a recepção no sistema interno ocorre de modo formal, por meio da cláusula geral de recepção, ou por meio de certos atos e formalidades de direito interno, como a promulgação ou a publicação.

Por esse caminho, Alberto Xavier sustenta, no que concerne à relevância dos tratados de dupla tributação na ordem interna, que a Constituição da República consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena, especificamente no artigo 5º, § 2º.¹⁹⁵

Ademais, o autor evidencia que, em razão de a celebração do tratado ser um ato de competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional, consoante artigos 84, inciso VIII, e 49, inciso I, da Constituição da República, não há que se falar em revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo.

Logo, mais uma razão para Xavier deduzir a consagração do sistema monista, uma vez que o regime de celebração demonstra a impossibilidade de se aceitar a teoria dualista de transformação do tratado em lei interna, essa sim passível de revogação por meio de ato exclusivo do Poder Legislativo.¹⁹⁶

O autor em comento não é voz solitária quanto à adoção do monismo com prevalência do direito internacional pelo sistema jurídico-tributário. Outros juristas partilham do mesmo posicionamento, entre eles, Ives Gandra da

¹⁹⁴ Xavier, 2005, p. 113.

¹⁹⁵ “Art. 5º. [...] § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

¹⁹⁶ Xavier, 2005, p. 149-150.

Silva Martins¹⁹⁷, Maria Tereza de Almeida¹⁹⁸, Ricardo Abdul Nour¹⁹⁹, Fernando de Oliveira Marques²⁰⁰, Halley Henares Neto²⁰¹, Vinicius T. Campanile²⁰².

De fato, Cristiano Kinchescki, em abordagem às teorias ora analisadas, infere que a escolha pelo direito internacional como fundamento de validade da ordem jurídica interna na vertente monista se dá justamente em razão da forma como o direito internacional é criado, ou seja,

Através do consenso entre os Estados que pactuam entre si. É evidente que tal concordância de opiniões, além de ser alcançada com maior dificuldade, só ocorre, em tese, porque cada um daqueles sujeitos de direito internacional só assume um compromisso internacional se devidamente legitimado para tanto. O princípio da boa-fé, o qual impede que um Estado invoque as disposições do seu direito interno para justificar a não-execução de um tratado, bem como o princípio do *pacta sunt servanda*, pelo qual o Estado é vinculado ao tratado e ao seu cumprimento, ambos estatuídos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, demonstram e servem para exemplificar o porquê da escolha do direito internacional como referencial teórico do monismo internacional.²⁰³

Por derradeiro, saliente-se que, não obstante as duas ramificações do monismo, quais sejam, com destaque para o direito internacional e para o direito interno, existe, ainda, uma terceira subdivisão, conhecida por monismo moderado, no qual o direito interno é equiparado ao direito internacional. Nesse caso, havendo antinomia entre as duas normas, o conflito se resolve pelo critério da especialidade.

Ultrapassada a análise dos princípios republicano e federativo, os reflexos no sistema tributário, em especial nas isenções, e alguns aspectos pertinentes aos tratados, passa-se, pois, ao próximo capítulo, no qual será

¹⁹⁷ Martins (Org.), 2002, p. 34-37.

¹⁹⁸ Id. Ibid., p. 134.

¹⁹⁹ Id. Ibid., p. 286.

²⁰⁰ Id. Ibid., p. 327.

²⁰¹ Id. Ibid., p. 437.

²⁰² Id. Ibid., p. 437.

²⁰³ Kinchescki, 2006, p. 32.

investigada a possibilidade de isenção de tributo estadual e municipal por meio de tratado.

3 A POSSIBILIDADE DE SE INSTITUIR ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL OU MUNICIPAL POR MEIO DE TRATADO NO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Neste capítulo será investigada a possibilidade de isenção de um tributo, seja ele estadual ou municipal, por uma norma advinda de tratado.

Para tanto, a primeira parte apresentará algumas considerações acerca do conteúdo do artigo 98 do CTN, pertinentes à propalada hierarquia entre os tratados e as normas internas de direito tributário, e a possibilidade de revogação do tratado por norma de direito interno.

Num segundo momento, será examinado o papel da União no cenário interno, enquanto um dos entes de direito público formadores do Estado Federal brasileiro, bem como sua atuação no cenário internacional, no que diz respeito às relações que a República Federativa do Brasil mantém com outros Estados soberanos por meio de tratados.

A seqüência do estudo implica analisar os aspectos concernentes às isenções autonômicas e heterônomas, assim como o conteúdo do artigo 151, inciso III, da Constituição da República.

Por conseguinte, verificar-se-á a possibilidade de um tratado instituir isenção de tributo estadual ou municipal, evidenciando as correntes existentes e os seus desdobramentos no sistema jurídico-tributário.

3.1 Os tratados e a eficácia do artigo 98 do CTN

Questão que se discute na atualidade, no direito tributário, diz respeito à posição do tratado na ordem interna, ou seja, se há hierarquia entre o tratado e a lei.

Como assinala Alberto Xavier, a problemática em torno dos tratados surge quando se discute as relações existentes no âmbito interno, ou seja, em quais condições as normas internacionais ganham relevância na ordem interna e qual o valor formal hierárquico, melhor dizendo, se um tratado vale internamente como norma internacional ou como norma de direito interno.²⁰⁴

A discussão em comento tem origem na redação do artigo 98 do CTN, o qual dispõe que os tratados e acordos internacionais “revogam ou modificam a legislação interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”, evidenciando a possibilidade de um conflito de normas. Faz-se, pois, necessário a apreciação desse dispositivo.

Alberto Xavier entende que o artigo 98 do CTN expressamente reconhece a supremacia hierárquica dos tratados, não sendo esses passíveis de transformação em lei interna, nem por força do decreto legislativo que formaliza o referendo do Congresso Nacional nem, muito menos, pelo decreto do Presidente da República, que concretiza a promulgação.²⁰⁵

O autor ressalta, contudo, que a superioridade do tratado não implica revogação da norma interna, ou seja, não importa abrogação mas, tão-somente, uma limitação da eficácia da norma interna, uma vez que essa permanece aplicável nas situações que não forem subtraídas ao tratado.²⁰⁶

Destarte,

Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da *derrogação* e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.²⁰⁷

No tocante aos efeitos produzidos pelo artigo 98 do CTN, Sacha Calmon Navarro Coêlho defende que não se trata de revogação, mas tão-

²⁰⁴ Xavier, 2005, p. 108.

²⁰⁵ Id. Ibid., p. 131-132.

²⁰⁶ Id. Ibid., p. 131.

²⁰⁷ Id. Ibid., p. 131.

somente de uma paralisa parcial da parte regrada diferentemente pela legislação interna. O dispositivo legal em tela assegura a autonomia do tratado como fonte do direito tributário, independentemente da legislação interna. Assim, o tratado vale, internamente, como tal, o que enseja sua superioridade hierárquica frente às normas tributária internas.²⁰⁸

Hugo de Brito Machado entende que existe uma impropriedade terminológica na redação do artigo 98 do CTN, pois, o que ocorre é a suspensão temporária dos efeitos produzidos pela norma interna em detrimento da aplicação do tratado à situação nele descrita. Em verdade, um tratado não revoga, muito menos modifica a legislação interna.²⁰⁹

Na visão daquele autor, na hipótese de denúncia do tratado, a lei interna com ele outrora incompatível volta a produzir os efeitos até então suspensos. Destarte, faz-se necessário compreender 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 posterior”.²¹⁰

Machado esclarece, ainda, que os tratados não podem ser revogados por lei interna, tanto no plano da ciência do Direito, quanto no plano ético. No plano da ciência do Direito, a Constituição da República estabelece que a criação legislativa cabe ao Congresso Nacional²¹¹ e que essa competência não pode ser obstaculizada por um tratado. De outro lado, compete a esse órgão²¹², privativamente, resolver sobre o tratado na hipótese desse acarretar encargo gravoso ao patrimônio nacional.²¹³

Prosseguindo, o autor citado afirma que a Constituição da República atribui ao Presidente a competência para iniciar o processo legislativo na forma e nos casos nela previstos²¹⁴, bem como para celebrar tratados sujeitos

²⁰⁸ Coêlho, 2006, p. 628.

²⁰⁹ Machado, 2006, p. 104.

²¹⁰ Machado, 2006, p. 104.

²¹¹ “Art. 44. O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.”

²¹² “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;”

²¹³ Machado, 2006, p. 105.

²¹⁴ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] III – iniciar o processo legislativo, na forma e nos casos previstos nesta Constituição;”

a referendo do Congresso Nacional²¹⁵. Dessa forma, Machado entende pelo equilíbrio na aplicação dos preceitos constitucionais, concluindo que os tratados devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, e somente podem ser alterados pela via própria, no âmbito das relações entre a República Federativa do Brasil e o outro Estado soberano, sendo vedado alteração unicamente por lei interna brasileira.²¹⁶

Segundo a posição de Machado,

A norma que atribui ao Congresso Nacional a função legislativa, e a que lhe atribui competência privativa para resolver definitivamente sobre tratados internacionais, devem ser entendidas em harmonia com norma, da mesma Constituição, que atribui ao Presidente da República competência para iniciar o processo legislativo na forma e nos casos nela previstos (CF, art. 84, inc. III) e também para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (CF, art. 84, inc. VIII). Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas.²¹⁷

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira entende que inexistem, nas normas constitucionais brasileiras, quaisquer regras expressas que permitam a interpretação do primado do direito internacional sobre as normas nacionais e, especialmente sobre a Constituição da República.²¹⁸

De outro lado, pertinente ao artigo 98 do CTN, esclarece o autor que o dispositivo em comento estabeleceu a primazia dos tratados em matéria tributária sobre a legislação tributária interna, tendo sido plenamente recepcionado pela Constituição da República vigente. Assim, na circunstância de

²¹⁵ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”

²¹⁶ Machado, 2006, p. 105.

²¹⁷ Id. Ibid., p. 105.

²¹⁸ Silveira, 2005 (b), p. 168.

ser celebrado um acordo que evite a bitributação, o Brasil não poderia tomar nenhuma medida unilateral que confronte o pactuado no acordo internacional.²¹⁹

Refletindo sobre o assunto, Luciano Amaro afirma que o tratado está para a norma interna assim como a norma especial está para a norma geral. Ao invés de colisão de normas ou confronto normativo, tem-se um convívio harmonizado de disposições, independentemente de qual regra surgiu em momento posterior. Assim, o tratado deve ser aplicado sempre que estiver presente a situação que especializa o fato gerador e o afasta da imposição do preceito geral ditado pela norma interna.²²⁰

Nos dizeres do autor,

O que aí se faz, portanto, nada mais é do que aplicar os preceitos convencionais (do tratado) em harmonia (e não em confronto) com a legislação interna. Nesse plano, não se põe, tecnicamente, a questão de o tratado “revogar” ou não a lei interna. Cuida-se de normas *especiais* que, anteriores ou posteriores à lei *geral* (lei interna), com ela convivem. Na situação especial (qualificada no tratado), ou a lei interna não se aplica (porque o tratado afasta – na hipótese – sua incidência), ou a lei interna é aplicável com a limitação prevista no tratado.²²¹

Não obstante o conteúdo do artigo 98 do CTN dispor que o tratado revoga ou modifica a lei interna e que deve ser observado pelo legislador na elaboração das normas posteriores à sua celebração, acredita-se, e aqui se corrobora com o posicionamento de Luciano Amaro²²², que o assunto é de natureza constitucional, e não de norma infraconstitucional. Destarte, cabe à Constituição da República delimitar a posição do tratado, e não à norma infraconstitucional fazê-lo.

A propósito, José Souto Maior Borges sustenta que o artigo 98 do CTN nada acrescenta ou retira em eficácia vinculante dos tratados, uma vez que essa, no âmbito interno, própria Constituição da República e, no âmbito

²¹⁹ Silveira, 2005 (b), p. 171.

²²⁰ Amaro, 2006, p. 179.

²²¹ Id. *Ibid.*, p. 179.

²²² Id. *Ibid.*, p. 182.

interestatal, do tratado mesmo, nunca do CTN. Dessa forma, os tratados não podem ser revogados por leis federais, mas tão-somente por denúncia.²²³

Ademais, discorda-se da redação do artigo 98 do CTN, em razão de que o tratado, quando em contato com a lei interna, não provoca o fenômeno da revogação total (ab-rogação), muito menos o da revogação parcial (derrogação).

Para tanto, basta observar que, em relação a outro Estado estrangeiro que não recepcione o tratado ou que não seja signatário, a norma interna nacional vale em toda a sua plenitude. O tratado, ao invés de ab-rogar ou derrogar certo dispositivo legal interno, apenas o modifica nos limites da circunstância ao qual se refere.

Por conseguinte, a denúncia do tratado pressupõe que a situação que, até então, estava submetida a norma especial (tratado), volte a ser alcançada pela norma geral (lei interna) então vigente. Assim, não ocorre a reprivatização, em razão de que a norma geral não foi revogada. O que acontece é que a norma de tratado, que afastava da incidência da norma infraconstitucional, perde a sua eficácia, dando lugar, novamente, à norma nacional.

Conforme afirma Luciano Amaro, ao invés de revogar a norma interna, o tratado cria, nas situações por ele previstas e em relação aos países com os quais foi firmado, verdadeiras exceções à aplicação da norma interna. Por sua vez, a denúncia do acordo internacional restabelece a eficácia da norma interna.²²⁴

À vista disso,

Nas várias hipóteses em que o tratado se aplique (afastando ou modificando a disciplina que decorreria da lei interna), o efeito do preceito convencional é o de norma especial, cuja eventual revogação devolve as situações “especializadas” à disciplina da norma geral (da lei interna). Ou seja, a revogação de tratado que, em certa hipótese, limitasse em 15% a alíquota da lei interna (que fosse, por exemplo, de 25%) faria com que aquela hipótese passasse

²²³ Borges, 2001, p. 291.

²²⁴ Amaro 2006, p. 180.

a sujeitar-se novamente à alíquota da lei interna (de 25%), sem necessidade de modificação dessa lei.²²⁵

A partir da leitura da doutrina apresentada nesta seção, vislumbra-se que não é a norma interna que deve observar o tratado, mas sim, o intérprete é que, ao examinar a legislação interna superveniente, deve observar o tratado naquela situação específica que ele regula, porquanto trata-se de norma especial que convive com a norma geral, excepcionando-a, independentemente do fato de ser essa norma interna anterior ou posterior ao tratado.

Assim, na hipótese de o preceito internacional ser anterior ou posterior à norma interna, crê-se que deve ser aplicada a primazia do tratado ao conflito, não por força do artigo 98 do CTN, mas sim, em virtude do critério da especialidade.

Acrescente-se, ademais, que sendo o acordo internacional anterior, também é de se entender pela prevalência do tratado, uma vez que a própria Constituição da República recomenda, implicitamente, quando assinala, no artigo 5º, § 2º, que os direitos e garantias expressos na norma fundamental em apreço não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos acordos internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Apresentadas algumas considerações acerca do conteúdo do artigo 98 do CTN, passa-se ao exame do papel da União no cenário interno e no cenário internacional no que tange à celebração dos tratados.

3.2 A União nas ordens jurídicas internacional e interna

Foi visto, no capítulo anterior, que o Estado Federal brasileiro é composto pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, todos sob a égide da Constituição da República.

²²⁵ Amaro, 2006, p. 180.

Por seu turno, importa conhecer a natureza jurídica dúplice da União, pois é de fundamental importância definir o seu papel na esfera interna, bem como no plano internacional, posto ser essa distinção a base para compreensão do objetivo principal deste trabalho.

Consoante Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel de Abreu Machado Derzi e Humberto Theodoro Jr., a União desempenha papéis distintos nos cenários nacional e internacional. Na ordem jurídica externa, representa o Estado Federal, uno e indivisível, uma vez que, para o direito internacional existe apenas o Estado soberano brasileiro, enquanto sujeito de direitos e obrigações.²²⁶

Entretanto, no âmbito nacional, a União é simples pessoa de direito público interno, ao lado dos Estados-membros, Distrito Federal e dos Municípios, expressando uma ordem jurídica parcial. Dessa forma, a reunião das ordens jurídicas parciais, quais sejam, União, Distrito Federal, Estados-membros e Municípios formam a ordem jurídica total, sob o abrigo da Constituição da República.²²⁷

Na mesma senda, Roque Antônio Carrazza, defende a dupla personalidade da União. No plano interno, seria pessoa jurídica de direito público, fruto da aliança dos Estados-membros que, conjugados, formam o Estado Brasileiro, consoante artigo 1º da Constituição da República²²⁸. No cenário internacional, a União representa a República Federativa do Brasil. Internamente, pois, corresponde à ordem jurídica central, formada pela reunião das ordens jurídicas parciais, e que subordina-se à Constituição da República, a qual lhe dá competências exclusivas.²²⁹

De outro norte, na seara internacional, a União

[...] representa a totalidade do Estado Brasileiro, isto é, atua perante o 'direito das gentes', em nome da República Federativa do Brasil, exercendo seus direitos e cumprindo

²²⁶ Coêlho et al., 2004, p. 157.

²²⁷ Id. Ibid., p. 157.

²²⁸ "Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: a) a soberania;"

²²⁹ Carrazza, 2006, p. 142.

seus deveres. Sob este enfoque, concentra a soberania da Nação, que exerce, em pé de igualdade, perante os demais Estados independentes (art. 21, I e II, da CF). Desfruta, pois, da chamada personalidade de 'direito das gentes', *status* que é negado aos Estados que a compõem.²³⁰

José Afonso da Silva enfatiza que o Estado Federal, ou seja, a República Federativa do Brasil, é que é pessoa jurídica de direito internacional.²³¹ Quando se diz que a União detém personalidade de direito internacional, quer-se dizer que essa mantém relações com outros Estados estrangeiros em nome da República Federativa do Brasil.²³²

Assim, entende-se que, na esfera externa, os Estados-membros não possuem competência para atuar em nome do Estado Federal, muito menos são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, em razão de que são apenas pessoas jurídicas de direito público interno.

José Souto Maior Borges evidencia o caráter bifronte da União no Estado Federal brasileiro, o qual constitui uma ordem jurídica total, integrada pelas leis e outros atos normativos instituídos pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Nesse contexto, as normas da União integram apenas uma ordem jurídica parcial centralizada, ao lado das normas dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, estruturantes das ordens parciais locais ou descentralizadas.²³³

É na ordem internacional, pois, que a natureza bifronte da União se acentua, na medida em que a ela compete manter relações com os Estados estrangeiros, em nome da República Federativa do Brasil.²³⁴

No âmbito interno, conforme Celso Ribeiro Bastos, a União exerce o poder central. Logo, suas competências são aquelas que os Estados-membros

²³⁰ Carrazza, 2006, p. 142. Igualmente, veja-se Coêlho, 2006, p. 630.

²³¹ Silva, 2004, p. 492.

²³² "Art. 21. Compete à União: I – manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais; II – declarar a guerra e celebrar a paz; III – assegurar a defesa nacional; IV – permitir, nos casos previstos em lei, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente;"

²³³ Borges, 2001, p. 286-287.

²³⁴ Id. *Ibid.*, p. 289.

lhes delegam, ou seja, tudo o que não pertence expressamente ou implicitamente à União é da alçada dos Estados-membros, Distrito Federal ou dos Municípios.²³⁵

Dos entendimentos doutrinários carreados acima deduz-se, pois, que a União, mesmo no plano externo, não detém a soberania. A República Federativa do Brasil é que é soberana, sendo esse atributo externado, na seara internacional, pela União enquanto representante do Estado Federal.

Nessa esteira, urge definir a soberania enquanto atributo do Estado Federal brasileiro, uma vez que representa condição de sua existência. Compartilha-se, mais uma vez, do entendimento de Celso Ribeiro Bastos:

A soberania é, pois, um atributo do Estado. Traduz-se a soberania pela circunstância de não reconhecer nenhum outro poder superior nem igual ao seu na ordem interna nem outro superior na externa. Nesta, a relação que se instaura entre os Estados é de coordenação, em que todos se limitam reciprocamente, não podendo um invadir a esfera de ação dos outros. Já no plano doméstico, a relação é outra. O poder tem de ser superior a todos os demais, sob pena de ocorrer o próprio desmembramento do Estado.²³⁶

Dessa forma, para o autor mencionado, os Estados-membros são autônomos, da mesma forma que os Municípios que os integram, possuindo competências que lhes são próprias, podendo organizar-se conforme as condições previstas na Constituição da República. Por seu turno, a autonomia pode ser conceituada como sendo “a área de competência circunscrita pelo direito”.²³⁷

No entender de Heleno Tôrres, o termo ‘soberania’, aplicado aos domínios institucionais do direito, exprime um poder geral, mas não absoluto, uma vez que encontra limites, tanto no direito interno quanto no direito internacional, “como é o respeito aos direitos humanos, aos limites constitucionais impostos ao

²³⁵ Borges, 2001, p. 237.

²³⁶ Bastos, 2002, p. 94.

²³⁷ Id. *Ibid.*, p. 237.

Estado e aos preceitos do direito das gentes, decorrentes da ambiência interestadual ou da ambiência supra-estatal”.²³⁸

Contudo, o autor assinala que, mesmo sendo a soberania limitada, essa qualifica o poder do Estado Federal como sendo um poder jurídico unitário, que prevalece sobre todas as expressões internas de poder, além de dotar-se, no âmbito internacional, de pleno e exclusivo domínio sobre os atos criados sob a égide do respectivo ordenamento.²³⁹

Na visão de Roque Antônio Carrazza, o Estado Federal distingue-se das demais pessoas pela soberania que lhe é inerente. Assim, a soberania pode ser entendida como o poder supremo autônomo, originário e inalienável. Autônomo aqui não deve ser confundido com a autonomia detida por cada Estado-membro no âmbito do Estado Federal brasileiro. Quando se afirma que a soberania é autônoma, pretende-se compreender o Estado no sentido de decidir sua conduta e eficácia de seu Direito.²⁴⁰

Por conseguinte,

Soberania é a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontrastável, que não reconhece, acima de si mesmo, nenhum outro poder. Bem por isso, ele sobrepairá toda e qualquer autoridade [...].²⁴¹

Pode-se afirmar que a essência da República Federativa brasileira, dotada de soberania, reside na presença dos Estados-membros na formação da vontade federal, bem como na autonomia desses, considerados pessoas jurídicas de direito público interno. Ainda, o reconhecimento da dignidade constitucional é garantido aos Municípios, os quais integram a ordem jurídica federal.

²³⁸ Tôres, 2001, p. 63.

²³⁹ Id. Ibid., p. 63-64.

²⁴⁰ Carrazza, 2006, p. 127-128.

²⁴¹ Id. Ibid., p. 126.

Há, também, a garantia constitucional de atribuições exclusivas de cada pessoa política partícipe da Federação brasileira, assim como a participação no Estado Federal, apenas no âmbito interno, posto que na seara internacional a República Federativa é externada pela União.

Assim, resta claro que a União, no cenário interno, constitui um dos entes de direito público, formando uma das ordens parciais, juntamente com os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. A reunião dessas ordens parciais resulta na ordem total, qual seja, o Estado Federal brasileiro.

De outro lado, no âmbito internacional, a República Federativa do Brasil, ao manter relações com outros Estados soberanos, é exteriorizada pela União. Contudo, é a República, e não a União, quem possui personalidade jurídica de direito internacional.

Assim, na seara interna, cada Estado-membro é autônomo, sendo soberano tão-somente o Estado Federal, *in casu*, a República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público internacional, a quem compete, externada pela União, a celebração de tratados com os demais Estados no cenário internacional, conforme será visto a seguir.

Antes, porém, se faz necessário distinguir as isenções heterônomas das isenções autonômicas, tema objeto do próximo estudo.

3.3 Isenção autonômica e isenção heterônoma: o artigo 151, inciso III, da Constituição da República

Conforme apresentado no primeiro capítulo deste estudo, a isenção atua no campo do exercício da competência tributária, sendo uma técnica de que dispõe o legislador infraconstitucional para demarcar, definir, precisar, a incidência de um determinado tributo.

Por outro lado, entre os requisitos para sua instituição foram realçados a observância aos princípios constitucionais da legalidade, igualdade

ou isonomia, capacidade contributiva e do não confisco, assim como os critérios da competência para isentar, a obrigatoriedade de lei exclusiva e específica, os limites geográficos e a relação entre a revogação de isenção, o direito adquirido e o princípio da não surpresa.

Nesse contexto, cabe distinguir a isenção autonômica da isenção heterônoma. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, o critério de diferenciação baseia-se na fonte legislativa de onde essas isenções promanam.

Dessa forma,

Autonômica é a isenção concedida pelo Poder Legislativo de pessoa jurídica de Direito Público titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma pessoa jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo objeto da isenção. A isenção heterônoma é isenção de tributo de alheia competência.²⁴²

Hugo de Brito Machado leciona que a isenção autonômica é aquela concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere. Por sua vez, a isenção heterônoma é aquela concedida por lei de pessoa jurídica diferente daquela que é titular da competência tributária.²⁴³

Segundo o autor citado, a Constituição da República anterior estabelecia, expressamente, a possibilidade de a União conceder, por meio de lei complementar, isenção de impostos estaduais e municipais. Tinha-se, nesse caso, um exemplo de isenção heterônoma. Na Constituição Federal de 1988, porém, a regra inverteu-se. Agora, a União está proibida de conceder tais isenções.²⁴⁴

²⁴² Coêlho, 2006, p. 325.

²⁴³ Machado, 2006, p. 247.

²⁴⁴ Id. Ibid., p. 247.

José Souto Maior Borges denomina ‘limitações heterônomas de direito interno’ as isenções concedidas pela União, de impostos estaduais e municipais, e ‘limitações autônomas’ aquelas isenções outorgadas pela própria pessoa constitucional competente para a instituição de impostos de que ela mesma isenta.²⁴⁵

Não obstante o artigo 151, inciso III, da Constituição da República proibir a instituição de isenções heterônomas²⁴⁶, excepciona a exportação de serviços, objeto do ISS, no artigo 156, § 3º, inciso II²⁴⁷, permitindo que a União, mediante lei complementar, isente serviços tributados por esse imposto.

Sacha Calmon Navarro Coêlho comenta que a vedação de isenção heterônoma é útil ao federalismo. De outro lado, a exceção é justificável, em razão do necessário controle das exportações pela União, bem como suas responsabilidades na representação do país no exterior.²⁴⁸

E prossegue o autor:

O instrumento utilizável igualmente é correto, pois a lei complementar possui “*quorum* qualificado”, metade mais um dos membros do Congresso Nacional. Ao cabo, os deputados federais são eleitos nos estados, e suas bases são *municipais*. São representativos da vontade nacional. E o Senado é paritário. Igual número de senadores para todos os estados de que são representantes. Certamente bem ajuizarão sobre a conveniência da isenção heterônoma.²⁴⁹

Igualmente, Misabel de Abreu Machado Derzi, em comentário à obra de Aliomar Baleeiro, esclarece que a União utilizou-se dessa faculdade, com o intuito de fomentar as exportações brasileiras, por meio da Lei Complementar n.

²⁴⁵ Borges, 2001, p. 293.

²⁴⁶ “Art. 151. É vedado à União: [...] III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

²⁴⁷ “Art. 156. [...] § 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.”

²⁴⁸ Coêlho, 2006, p. 326.

²⁴⁹ Id. Ibid., p. 326.

87, de 13 de setembro de 1996, concedendo a isenção ampla do ICMS a todas as exportações, inclusive de produtos semi-elaborados.²⁵⁰

Dessa forma, na visão da autora, os produtos exportados passaram a chegar em seus destinos livres de qualquer imposto. Por sua vez, surgiu a necessidade de se fazer incidir o IPI e o ICMS sobre a importação de bens e produtos, equilibrando a balança comercial e, de certa forma, incentivando também a indústria nacional.²⁵¹

Luciano Amaro, sobre o assunto, afirma que as disposições contidas nos artigos 155, § 2º, XII, “e”, e 156, § 3º, II, da Constituição da República, demonstra a preocupação, no âmbito internacional, com a disciplina de tributos estaduais e municipais que possam afetar as relações comerciais entre o Brasil e outros Estados soberanos. Destarte,

O que nelas [em ambas as disposições constitucionais citadas] se prevê é apenas um dos meios de atuação com efeito no plano internacional; trata-se de mecanismo *unilateral* (lei interna) estabelecido para disciplinar a não-incidência de tributos estaduais e municipais que poderiam incidir na exportação de bens ou serviços. Esse instrumento, logicamente, só poderia estar na esfera da União. Assim também o mecanismo *bilateral* (ou *plurilateral*) dos tratados só pode ser manejado pela União (e foi por isso mesmo que a Constituição reservou à União a representatividade da nação perante os Estados estrangeiros).²⁵²

Aqui faz-se uma ressalva em relação ao artigo 155, § 2º, inciso XII, “e”, o qual é identificado pela doutrina²⁵³ como sendo um segundo caso de isenção heterônoma. Na verdade, desde a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, o ICMS passou a não mais incidir, frise-se, na esfera constitucional, sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como os serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a

²⁵⁰ Baleeiro, 2003, p. 945.

²⁵¹ Id. Ibid., p. 945.

²⁵² Amaro, 2006, p. 187.

²⁵³ Machado, 2006, p. 247; Coêlho, 2006, p. 326; Misabel Abreu M. Derzi (Baleeiro, 2003, p. 945) e Amaro, 2006, p. 2006, p. 187.

manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, consoante alínea “a”, do inciso X, do § 2º, do artigo 155, da Constituição da República.

Logo, o dispositivo supracitado estabelece uma imunidade, e não mais uma isenção. A alínea “e”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, na verdade, discorre sobre as hipóteses da alínea “a”, do inciso X, do § 2º desse mesmo dispositivo constitucional, que já se encontra protegido pela imunidade, não havendo falar em possibilidade de isenção por lei complementar.

A partir da leitura dos dispositivos relacionados nesta seção e da doutrina apontada, percebe-se que a proibição de isenção heterônoma não é absoluta em nosso sistema constitucional tributário, tendo em vista o interesse do país nas relações comerciais com outros Estados soberanos, o qual prevalece sobre o interesse meramente estadual ou municipal, pois visa beneficiar o Estado Federal brasileiro.

De outro lado, depreende-se que, quando a Constituição da República, em seu artigo 151, inciso III, veda a isenção heterônoma, está se referindo, sem sombra de dúvida, à relação entre a União e os demais entes de direito público interno, quais sejam, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Logo, o dispositivo delimita um comportamento na esfera interna, que em nada se confunde com as relações entre a República Federativa do Brasil e os demais Estados soberanos.

Nesse sentido, partilha-se do posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Assim, quando o art. 151, III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de *instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*, não está limitando a competência do Estado brasileiro para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67, aspecto, dentre outros, da hipertrofia brutal da União no quadro federativo, em paralelo com a hipertrofia do Executivo federal nas

relações entre os Poderes. A isenção oriunda de lei da União invasiva da competência estadual e municipal é algo diverso da isenção decorrente de tratado...²⁵⁴

Lembre-se, ademais, que a Constituição da República vigente não recepcionou o artigo 13, parágrafo único, do CTN, que permitia à União, mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º do mesmo diploma legal.

Pelas razões expostas até o presente momento, é de fundamental importância discernir a União quando exterioriza o Estado Federal brasileiro no âmbito internacional e a União enquanto ente político de direito público interno. A partir dessa distinção, passa-se à análise das correntes que versam sobre as isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados, delimitando o tema do presente trabalho.

3.4 A isenção de tributo estadual ou municipal por tratado: as correntes existentes

Nesta seção, será investigada a possibilidade de uma norma oriunda de tratado conceder isenção de tributo de competência dos Estados-membros ou dos Municípios. Para tanto, será analisada a vertente contrária a essa hipótese e a corrente intermediária para, em seguida, abordar a posição favorável a sua concessão.

3.4.1 A doutrina contrária e os seus fundamentos

A corrente que apregoa a impossibilidade de instituição de isenção de tributo estadual ou municipal por meio de tratado fundamenta sua posição, de

²⁵⁴ Coêlho, 2006, p. 631.

forma geral, no artigo 151, inciso III, da Constituição da República, assim como na supremacia do princípio federativo e no pressuposto de que a Constituição vigente adota o dualismo no que tange à recepção dos tratados pelo ordenamento jurídico interno.²⁵⁵

Para essa parte da doutrina, o procedimento adotado pela Constituição da República no que diz respeito à celebração dos tratados e a recepção pelo direito interno enseja a supremacia do direito nacional, sendo que o tratado somente passaria a fazer parte do sistema jurídico-tributário interno após sua transformação, ocasião na qual lhe seria concedido o *status* de lei ordinária. Logo, o referendo do Poder Legislativo resultaria na transformação do tratado em lei interna, o que colocaria o acordo internacional na mesma posição hierárquica das normas infraconstitucionais.

Outro argumento dessa corrente para a proibição de isenção de tributo estadual ou municipal por tratado diz respeito à garantia do princípio federativo. Por esse princípio, a União não poderia, de forma alguma, invadir a competência tributária e isentiva dos demais entes federados (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), sob pena de quebra do pacto federativo e ofensa ao artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição da República, que eleva à posição de cláusula pétrea a forma federativa do Estado brasileiro.

Ademais, para a posição doutrinária em comento, a instituição de isenção de tributo estadual ou municipal por norma de tratado, com exceção das hipóteses previstas nos artigos 155, § 2º, inciso XII, “e”²⁵⁶, e 156, § 3º, inciso II, ambos da Constituição da República, configuraria verdadeira isenção heterônoma, vedada pelo artigo 151, inciso III, dessa norma fundamental. Dessa forma, salvo as exceções acima, não estaria o Presidente da República autorizado a celebrar tratado ou acordo internacional veiculador de isenções que só as entidades federadas com competência impositiva poderiam conceder.

²⁵⁵ Ives Gandra da Silva Martins (2002, p. 34), Roque Antônio Carrazza (2006, p. 838-841), Diva Malerbi (Martins (Coord.), 2002, p. 82), Celso Ribeiro Bastos (Martins (Coord.), 2002, p. 121), Cláudio Finkelstein (Martins (Coord.), 2002, p. 121), Luis César Ramos Pereira (Martins (Coord.), 2002, p. 121), Marilene Talarico Martins Rodrigues (Martins (Coord.), 2002, p. 152), Vittorio Cassone (Martins (Coord.), 2002, p. 189), Ricardo Abdul Nour (Martins (Coord.), 2002, p. 324) e Helenilson Cunha Pontes (Martins (Coord.), 2002, p. 384-385).

²⁵⁶ Conforme ressaltado na seção anterior, esse dispositivo é caso de imunidade, não mais de isenção, consoante EC n. 42/03

Na visão de Ives Gandra da Silva Martins, a concessão de isenção de tributo estadual ou municipal por tratado implica verdadeira isenção heterônoma, não podendo o “governo brasileiro dispor das competências estaduais e municipais que se repartem entre 5 mil entidades federativas – para definir isenções, pois só o pode fazer no que concerne a seus próprios tributos”.²⁵⁷

Para Roque Antônio Carrazza, é nítida tal proibição, forte no artigo 151, inciso III, da Constituição da República, salvo as exceções previstas nos artigos 155, § 2º, inciso XII, “e”, e 156, § 3º, inciso II já mencionados. Se à União, enquanto ordem jurídica global (nacional) é vedado conceder isenções heterônomas, nada autoriza concluir que lhe seja permitido fazê-lo quando comparece no cenário internacional, celebrando tratados.²⁵⁸

E justifica sua posição:

É que a União, mesmo no plano internacional, está subordinada à Constituição [...] que não prescreve a supremacia dos tratados internacionais sobre as leis estaduais, municipais ou distritais [...]. E em face dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, nem esta supremacia pode ser inferida [...] O tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências tributárias. Nem mesmo quando aprovado, ratificado e promulgado.²⁵⁹

Diva Malerbi, por seu turno, assinala que, no regime constitucional em vigor, inexistente supremacia dos tratados sobre as leis gerais de incidência tributária. Em razão da rigidez constitucional consubstanciada no princípio federativo, o tratado versando sobre isenção tributária estadual ou municipal tem sua eficácia maculada, por força do artigo 60, § 4º, incisos I a IV da Constituição da República.²⁶⁰

²⁵⁷ Martins (Coord.), 2002, p. 35-36.

²⁵⁸ Carrazza, 2006, p. 840.

²⁵⁹ Id. Ibid., p. 840.

²⁶⁰ Martins (Coord.), 2002, p. 82.

Destarte,

A Constituição não prescreve a supremacia dos Tratados internacionais sobre as leis estaduais, distritais e municipais. E esta supremacia sequer poderá ser deduzida em face do princípio federal e da autonomia municipal e distrital, diante da rigidez constitucional [...].

Nesse passo, o Tratado, mesmo validamente introduzido no Direito interno brasileiro mediante decreto legislativo, não é materialmente lei produtora de normas isentivas de tributos estaduais e municipais. Isto porque o Congresso Nacional não tem competência constitucional para legislar sobre matérias reservadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios.²⁶¹

Celso Ribeiro Bastos enfatiza que, por força do artigo 151, inciso III, da Constituição da República, para que a União discipline tributos estaduais e municipais, incluindo as isenções oriundas de normas de tratados, torna-se essencial consultar previamente os entes políticos “e negociar a alteração pretendida através de convênios ou da emanção dos competentes atos pelas autoridades estaduais, municipais ou do Distrito Federal”.²⁶²

Na mesma senda, Ricardo Abdul Nour, ao discorrer sobre o assunto, enfatiza que, realmente, no plano internacional, a União está autorizada constitucionalmente a representar o Brasil. Contudo, os tratados firmados pela Constituição Federal do Brasil são integrados na ordem jurídica interna, “razão pela qual não pode haver um só Estado, vez que os demais entes da Federação sofrem diretamente os reflexos de tais tratados”.²⁶³

Para o autor acima, a vedação do artigo 151, inciso III, da Constituição da República, se aplica tanto à União enquanto ente de direito público interno quanto à União representante do Estado Federal brasileiro e, portanto, pessoa de direito internacional.²⁶⁴ E vai mais longe,

²⁶¹ Martins (Coord.), 2002, p. 82.

²⁶² Id. Ibid., p. 122.

²⁶³ Id. Ibid., p. 323.

²⁶⁴ Id. Ibid., p. 323.

[...] na eventualidade de ser adotada a posição de que a lei interna (complementar, ordinária ou Decreto Legislativo) não revoga nem modifica os Tratados, por força inclusive do tão controverso art. 98 do CTN, então, apresentar-se-ia a esdrúxula forma de que somente outro Tratado, entre as mesmas partes, é que poderia revogar a isenção concedida. Esse é um grande argumento para que *não se aceite* que as leis tributárias posteriores devem observar os Tratados já firmados. Caso contrário, a isenção perderia sua natureza de provisória e passaria a ser tão permanente enquanto fosse o Tratado. Ora, se a fonte da concessão da isenção não é o Tratado, mas o Decreto Legislativo, há que se acatar que um decreto posterior possa revogar o anterior e desconstituir de efeitos a isenção.²⁶⁵

Compartilhado do posicionamento dos autores citados anteriormente, Helenilson Cunha Pontes explica que, no sistema constitucional brasileiro, os Tratados ocupam a mesma hierarquia das leis internas, o que os submete ao controle de constitucionalidade tanto quanto as leis nacionais. Nesse cenário, a Constituição da República, em seu artigo 102, inciso III, “b”, prevê a competência do Supremo Tribunal Federal para analisar a compatibilidade constitucional de um tratado.²⁶⁶

De outro lado, a Constituição da República delimita as competências de cada ente federado. Por sua vez, a regra contida no artigo 151, inciso III, não pode ser interpretada isoladamente. Uma interpretação sistemática daquela norma evidencia o caráter federal atribuído ao Estado brasileiro. Portanto, é inaceitável que a União invada “a competência tributária das demais unidades federadas, concedendo isenções de tributos no âmbito da competência atribuída privativamente pela Constituição a essas políticas”.²⁶⁷

Em síntese, a supremacia da Constituição da República em face dos tratados, a proibição expressa de concessão de isenção heterônoma, a forma federativa de Estado e sua rigidez constitucional evidenciada pelo artigo 60, § 4º, inciso I, a repartição de competência, bem como as autonomias estadual e municipal são os principais argumentos da corrente que se posiciona contrária à

²⁶⁵ Martins (Coord.), 2002, p. 323.

²⁶⁶ Id. Ibid., p. 323.

²⁶⁷ Id. Ibid., p. 385.

instituição de isenção de tributo estadual ou municipal por norma oriunda de tratado.

Passa-se, na seqüência, à análise dos fundamentos da vertente doutrinária intermediária e o seus reflexos na prática, concernentes às relações entre os entes de direito público interno formadores do Estado Federal.

3.4.2 A posição intermediária

No intermédio das posições contra e a favor pertinente à isenção de tributo estadual ou municipal por tratado, alguns autores defendem a possibilidade de instituição, pela União, desde que haja o consentimento expresso de todos os entes de direito público interno que detêm a competência para instituir o tributo que se pretende estabelecer a isenção por via de tratado.

Depreende-se, na prática, que essa posição conciliadora se aproxima da corrente contrária, na medida em que limita o exercício da soberania pela República Federativa do Brasil no que tange à celebração de acordos internacionais com outros Estados soberanos.

Assim, ao se exigir o consentimento dos Estados-membros ou dos Municípios como condição para a celebração, validade e eficácia do tratado, na prática acaba refletindo proibição, salvo autorização expressa.

Numa tentativa conciliatória, Mônica Cabral da Silveira de Moura defende que o tratado só teria validade quando cada ente competente para legislar sobre o tributo desse sua anuência, pelo meio competente, ou seja, por lei.²⁶⁸

Logo, na opinião da autora, equivale dizer que cada Estado ou Município deve pronunciar-se por seu legislativo, para que o referido tratado não

²⁶⁸ Martins (Coord.), 2002, p. 396.

seja evitado de inconstitucionalidade, em virtude de ter havido invasão na competência de outro ente tributante.²⁶⁹

José Augusto Delgado, igualmente, se manifesta favorável à participação dos Estados-membros e Municípios, e fundamenta sua opinião no artigo 151, inciso III, da Constituição da República. Dessa forma, a disciplina de tributos ou isenções de tributos estaduais ou municipais só poderia ser aceita, se houvesse aprovação de cada um desses entes de direito público interno.²⁷⁰

No mesmo caminho, Yoshiaki Ichihara sugere a celebração de convênios internos, devidamente ratificados pelos legisladores dos Estados-membros, como condição precípua para a concessão de isenções por meio de acordos internacionais quando se tratar de exações tributárias estaduais ou municipais.²⁷¹

Por derradeiro, Marco Aurélio Greco, em consonância com os demais autores da corrente mediadora, sugere que, a rigor, um tratado não poderia versar sobre isenção de tributo cuja competência pertença aos Estados-membros ou aos Municípios.

No entanto,

Pode prever que a competência estadual ou municipal *não alcança* determinada mercadoria, situação, pessoa, etc. Esta possibilidade resulta da conjugação do art. 146, III, “a” da CF/88 (pois ‘definir fatos geradores’ implica dar os lindes da incidência, demarcá-la”, com o art. 98 do CTN, na medida em que a legislação interna deverá atender suas disposições (= não extrapolar); vale dizer, não instituir onde o tratado disser que não cabe.²⁷²

Por seu turno, José Eduardo Soares de Mello defende que o tratado não pode disciplinar tributo estadual ou municipal porque a esses dois

²⁶⁹ Martins (Coord.), 2002, p. 396.

²⁷⁰ Id. Ibid., p. 73.

²⁷¹ Id. Ibid., p. 245.

²⁷² Id. Ibid., p. 47.

entes federados a Constituição da República outorga competência exclusiva e indelegável para dispor sobre tributos de seu exclusivo interesse, por meio de regras de instituição, exclusão e extinção, salvo se referida regulamentação ocorrer por meio jurídico adequado, qual seja, lei ordinária ou lei local, ou, no caso do ICMS, por meio de convênio ratificado pelas respectivas casas legislativas.²⁷³

À vista disso,

Somente em casos excepcionais, e expressamente previstos na Constituição Federal, é que a União – como pessoa de Direito público interno – poderá conceder isenções de tributos estaduais e municipais.

O disposto no art. 151, III, da Constituição, tem como única destinatária a União, na qualidade de pessoa jurídica de Direito público interno, com a competência de conceder incentivos fiscais de tributos de sua competência, em nada afetando os tributos estaduais e municipais.²⁷⁴

Infere-se, no entanto, que inexistente previsão constitucional que embase o entendimento intermediário da doutrina acima transcrita. De outro lado, questionam-se quais seriam os parâmetros a serem utilizados para efetivar esse consentimento: por votação, pela totalidade, pela maioria simples ou por maioria absoluta; por lei ordinária ou complementar.

Ademais, pode-se imaginar, na prática, o enorme lapso temporal necessário para reunir o consentimento legislativo dos entes de direito público interno, e o caos que esse procedimento causaria no âmbito externo, comprometendo a credibilidade da República Federativa do Brasil em face dos demais Estados soberanos.

Ultrapassada a análise da posição intermediária, passa-se ao exame da corrente que entende ser possível o tratado versar sobre tais isenções sem que, com isso, haja qualquer ofensa aos dispositivos constitucionais carreados pela corrente contrária a essa possibilidade.

²⁷³ Melo, 2005, p. 318.

²⁷⁴ Martins (Coord.), 2002, p. 203.

3.4.3 As bases jurídicas da corrente favorável

Como visto no capítulo anterior, a celebração de um tratado versando sobre matéria tributária envolve a República Federativa do Brasil, ente soberano resultante do somatório indissolúvel das ordens parciais, quais sejam, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, fundamentado na soberania, cidadania e na dignidade da pessoa humana.

No plano internacional, não é a ordem parcial quem detém soberania para celebrar o tratado, mas sim, a República Federativa do Brasil, enquanto ente de direito público internacional a quem compete estabelecer relações comerciais com outros Estados soberanos.

Nesse cenário, à União, enquanto representante do Estado Federal no plano internacional, cabe manter relações com os Estados estrangeiros, por meio da celebração de tratados que, uma vez referendados pelo Congresso Nacional, não ferem de modo algum o federalismo brasileiro, consoante artigo 21, inciso I, da Constituição da República.²⁷⁵

Dentre os doutrinadores²⁷⁶ que entendem ser possível a isenção de tributo estadual ou municipal por meio de tratado, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel de Abreu Machado Derzi e Humberto Theodoro Jr. Entendem que o argumento fundado na proibição de isenção heterônoma na ordem interna

²⁷⁵ “Art. 21. Compete à União: I – manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.”

²⁷⁶ Alberto Xavier (2005, p. 150-153); Luciano Amaro (2006, p. 186-188); Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel de Abreu Machado Derzi e Humberto Theodoro Jr. (2004, p. 158-189); José Souto Maior Borges (2001, p. 292-294); Heleno Tôrres (2001, p. 584-587); Hugo de Brito Machado (Martins (Coord.), 2002, p. 93); Maria Tereza de Almeida Rosa Cárcomo Lobo (Martins (Coord.), 2002, p. 136-138); Kiyoshi Harada (Martins (Coord.), 2002, p. 212); Moisés Akselrad (Martins (Coord.), 2002, p. 231); Wagner Balera (Martins (Coord.), 2002, p. 260); Cecília Maria Marcondes Hamati (Martins (Coord.), 2002, p. 276-277); Valdir de Oliveira Rocha (Martins (Coord.), 2002, p. 282-283); Fernando de Oliveira Marques (Martins (Coord.), 2002, p. 342); Edison Carlos Fernandes (Martins (Coord.), 2002, p. 360); Halley Henares Neto (Martins (Coord.), 2002, p. 455); Vinicius T. Campanile (Martins (Coord.), 2002, p. 455); Plínio José Marafon (Martins (Coord.), 2002, p. 469); Maria Helena Tinoco Soares (Martins (Coord.), 2002, p. 469); Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (Martins (Coord.), 2002, p. 506-507); Marcos da Costa (Martins (Coord.), 2002, p. 524); Paulo Lucena de Menezes (Martins (Coord.), 2002, p. 524); Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (Martins (Coord.), 2002, p. 494-495).

em nada se aplica à relação internacional que a República Federativa do Brasil mantém com outros Estados soberanos.²⁷⁷

Logo, para os três autores acima mencionados, tal vedação não pode ser utilizada como fundamento para impedir o Estado Federal de celebrar tratado envolvendo tributo estadual ou municipal, porquanto dita proibição se restringe ao âmbito interno, ou seja, é restrição à competência tributária exonerativa da União enquanto ordem jurídica parcial, e não como pessoa jurídica de direito público externo.²⁷⁸

Ademais,

A Constituição [da República] reconhece o tratado como fonte de direitos; o tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro plenipotenciário e autorizado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do estado em que residam; o CTN assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos estados e dos municípios; [...] o interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais e orienta a exegese dos tratados; a competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo [...] nem arranha o federalismo arrumado na Constituição de 1988 [...].²⁷⁹

Helena Tôrres sustenta que a União, enquanto representante da República Federativa do Brasil, logo, pessoa jurídica de direito público internacional, constitucionalmente competente para comprometer a República brasileira na ordem internacional, não se confunde com a União enquanto pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a organização político-administrativa brasileira de forma federativa e é dotada das atribuições constitucionalmente distribuídas segundo os interesses do Constituinte.²⁸⁰

²⁷⁷ Coêlho, 2006, p. 633.; Coêlho et. al, 2004, p. 158-189.

²⁷⁸ Id. Ibid., p. 633.; Id. Ibid., p. 158-189.

²⁷⁹ Id. Ibid., p. 633.

²⁸⁰ Tôres, 2001, p. 584.

Assim, na visão de Tôrres,

A União, na qualidade de pessoa de Direito Público Internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, *in casu*, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de Direito Internacional, seja na ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não 'soberanos', seja de ordem externa, quanto ao direito de Estados estrangeiros.²⁸¹

Diante disso, Heleno Tôrres conclui que o tratado prevendo isenção de tributo estadual ou municipal é norma cogente e plenamente vinculante, obrigando a todos.²⁸²

Por sua vez, Alberto Xavier aduz que a celeuma em torno da questão de se saber se a União pode celebrar tratado em matéria de tributo estadual ou municipal, ou se deverá restringir-se aos tributos de sua competência, tem sua raiz no artigo 18 da Constituição da República, cujo conteúdo determina que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.²⁸³

Para Xavier, essa autonomia se reflete na distribuição das competências tributárias, e especialmente no artigo 151, inciso III, “considerada uma conquista em relação a experiências constitucionais passadas em que a União era livre de outorgar isenções de tributos de outros entes políticos, liberdade essa reputada ofensiva do princípio autonomístico”.²⁸⁴

Por conseguinte, o autor supracitado sustenta ser inócuo o argumento de que a vedação do artigo 151, inciso III, da Constituição da República se aplica tanto à lei federal quanto ao tratado. Tais limitações se restringem ao âmbito das relações internas entre os elementos componentes da

²⁸¹ Tôrres, 2001, p. 586.

²⁸² Id. Ibid., p. 587.

²⁸³ Xavier, 2005, p. 150-151.

²⁸⁴ Id. Ibid., p. 151.

Federação, e se dá por via de lei federal. Todavia, é inaplicável ao contexto internacional, sendo incabível estender referida limitação aos acordos internacionais.²⁸⁵

Justificando sua posição, Xavier entende que,

A voz da União, nas relações internacionais, não é a voz de uma entidade com interesses próprios e específicos, potencialmente conflitantes com os dos Estados e dos Municípios, mas a voz de uma entidade que a todos eles engloba – a República Federativa do Brasil. E é assim, porque, por razões de unidade do sistema federativo, a Constituição vedou aos Estados e Municípios, privados de personalidade jurídica de Direito Internacional, a possibilidade de manterem relações com Estados soberanos e organizações internacionais, atribuindo a representação dos seus interesses, no plano internacional, à União.²⁸⁶

O autor mencionado assinala, ainda, que a Constituição da República, em seu artigo 5º, § 2º²⁸⁷, reconhece a qualidade de parte nas relações internacionais à República Federativa do Brasil, e não à União. Essa, no cenário internacional, atua como mero órgão da pessoa jurídica de direito internacional público, que é, justamente, a República Federativa brasileira.²⁸⁸

Assim, para Xavier, a União é pessoa jurídica de direito público interno, mas não é pessoa jurídica de direito internacional público, pois essa posição é ocupada tão-somente pela República Federativa do Brasil, a qual é formada pela União indissolúvel dos Estados-membros, Municípios e Distrito Federal.²⁸⁹

No mesmo caminho, José Souto Maior Borges ressalta que não se deve confundir a República Federativa do Brasil com uma das entidades que a

²⁸⁵ Xavier, 2005, p. 151.

²⁸⁶ Id. Ibid., p. 152.

²⁸⁷ “Art. 5º. [...] § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

²⁸⁸ Xavier, 2005, p. 153.

²⁸⁹ Id. Ibid., p. 152.

integra, a União, que não é sujeito de direito internacional, juntamente com os Estados-membros e Municípios, em razão de que nenhuma dessas três entidades é dotada de personalidade internacional. A União é, pois, uma pessoa jurídica de direito público interno, considerada uma ordem jurídica parcial.²⁹⁰

Segundo Borges, a doutrina se equivoca ao considerar, na isenção contemplada em tratado, uma limitação heterônoma do poder de tributar, na medida em que constitui verdadeira confusão transportar os critérios constitucionais de repartição de competências para o plano das relações interestaduais.²⁹¹

Nesse campo,

A Constituição Federal dá à União competência para vincular o Estado Brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios. A procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, *in fine*, ao referir expressamente os “tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil (*sic*: não a União Federal) é parte”. São, pois, áreas diversas e autônomas de vinculação jurídica.²⁹²

Por conseguinte, José Souto Maior Borges insiste ser a República Federativa do Brasil quem celebra o tratado e é por ele vinculada, abrangendo os Estados-membros e Municípios, não apenas a União. Nessa ocasião, inclusive, salienta, ainda, que o Presidente da República comparece não como chefe do governo federal, mas como Chefe de Estado.²⁹³

Destarte,

Que coerência terá, porém, sustentar-se que as pessoas constitucionais de direito interno, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, podem isentar de tributos e a Federação Brasileira, que a todos conjuga, não o pode?

²⁹⁰ Borges, 2001, p. 292.

²⁹¹ Id. *Ibid.*, p. 292.

²⁹² Id. *Ibid.*, p. 292-293.

²⁹³ Id. *Ibid.*, p. 293.

Em conclusão: colocar o problema de aplicação da Constituição Federal, art. 151, III, no âmbito das relações externas, é fazê-lo em lugar inapropriado. Aí esse dispositivo não tem a mínima aplicabilidade. Inteiramente consonante com a CF/88 será a disciplina do tratado internacional que envolva a isenção de impostos estaduais e municipais.²⁹⁴

Por conseguinte, as isenções de tributos estaduais ou municipais previstas em tratados não configuram isenções heterônomas, ao contrário, são verdadeiras isenções autônomas no plano internacional das relações entre os Estados soberanos signatários dos tratados, ou seja, a principal característica dessas isenções é a plurilateralidade da sua instituição, pois resultam de atos de direito interestatal.²⁹⁵

No mesmo caminho, Hugo de Brito Machado entende que o artigo 98 do CTN não é inconstitucional. Por essa razão, uma norma de tratado que institui isenção de tributo estadual ou municipal é plenamente válida e se sobrepõe às leis internas em sentido contrário.²⁹⁶

Ademais, o autor sustenta que, na celebração do tratado, a União atua como representante da República Federativa do Brasil, devendo aquela ser entendida por um prisma diferente do que se vê nas relações com os demais entes de direito público interno (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). Nos atos internacionais, a União representa a nação em sua totalidade, na qual todos esses entes se incluem.²⁹⁷

Luciano Amaro constata que o conteúdo dos artigos 155, § 2º, inciso XII, “e”, e 156, § 3º, inciso II, da Constituição da República, na realidade, introduzem normas de *direito tributário internacional*, ou seja, prevêm apenas um dos meios de atuação com efeito no plano internacional ao dispor sobre a isenção de tributo estadual ou municipal que poderia incidir na exportação de mercadoria

²⁹⁴ Borges, 2001, p. 293-294.

²⁹⁵ Id. Ibid., p. 293.

²⁹⁶ Machado, 2004, p. 78.

²⁹⁷ Id. Ibid., p. 78-79.

ou serviço. Assim, a União atua com respaldo nos citados dispositivos constitucionais, e somente ela está autorizada a fazê-lo.²⁹⁸

De outro ângulo, argumenta o autor que o mecanismo dos tratados só pode ser manejado pela União, uma vez que detém a representatividade da nação perante Estados estrangeiros. Nesse caso, o tratado veicula norma de *direito internacional tributário*, ou seja, a União atua com base em sua competência exclusiva para representar o Estado Federal brasileiro no plano internacional.²⁹⁹

Diante desses fatos, Luciano Amaro conclui que não há falar em inconstitucionalidade de isenção de tributo estadual ou municipal fundamentado no artigo 151, inciso III, da Constituição da República. Colhe-se de sua obra:

Se a norma de um tratado afasta, reduz ou condiciona a aplicação de norma tributária estadual ou municipal, vale, pois, o preceito do tratado e não o da lei do Estado ou do Município. Não é válida a lei (estadual ou municipal) que pretender afastar as disposições do tratado; o tratado, por sua vez, *anterior ou posterior* à lei estadual ou municipal definidora da incidência, aplica-se às situações nele previstas, excepcionando, afastando ou limitando a aplicação da lei local.³⁰⁰

O autor supracitado assevera, ainda, que o fundamento da prevalência da norma do tratado sobre a lei interna estadual ou municipal é a eficácia natural do acordo internacional, enquanto único modelo legislativo idôneo para firmar e revogar normas de conduta entre o Estado Federal brasileiro e os demais Estados soberanos, e não o primado do tratado sobre a lei interna.

E isso ocorre porque, na visão daquele autor, os tratados são atos de competência da União, única pessoa política autorizada pela Constituição da República para firmá-los. É cediço que os Estados-membros e os Municípios não possuem soberania, de tal sorte que, na seara das relações com outros Estados

²⁹⁸ Amaro, 2006, p. 187-188.

²⁹⁹ Id. Ibid., p. 188.

³⁰⁰ Id. Ibid., p. 188.

soberanos, é o Congresso Nacional quem ratifica os acordos internacionais, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não, restritivamente, o direito sobre tributos federais.³⁰¹

Por derradeiro, Maria Tereza de Almeida C. R. Lobo entende que o artigo 151, inciso III, da Constituição da República, deve ser interpretado à luz dos artigos 155, § 2º, X, “a”, XII, “e”³⁰², e 156, § 3º, II, e considerado o artigo 4º³⁰³, parágrafo único, proporcionando, dessa forma, a integração, “não se podendo, por mero conservadorismo, interpretar o dispositivo constitucional à luz de um arsenal tradicional, ultrapassado pelo ‘devir’ da História”.³⁰⁴

Assim, é nítida a possibilidade de um tratado conceder isenções de tributos estaduais ou municipais. Logo, podem-se citar três fontes das normas isençionais em nosso sistema jurídico-tributário: a) as leis federais, estaduais e municipais, no âmbito interno de suas respectivas competências; b) leis complementares da União, nos casos previstos na Constituição da República no tocante ao ISS (isenções heterônomas); c) tratados, no âmbito internacional, abrangendo não apenas os tributos federais, mas também as exações tributárias estaduais e municipais, por força da prevalência do direito dos tratados sobre a legislação interna, em matéria tributária.³⁰⁵

Dessa forma, resta evidente a distinção entre a União enquanto ente público de direito interno e a República Federativa do Brasil enquanto ente público de direito internacional, ainda que representada por aquela. Essa diferenciação foi observada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no parecer PGFN/CA/863/93, abaixo transcrito:

[...]

19. Assim, não se pode confundir as limitações da União como pessoa jurídica de direito público interno e enquanto

³⁰¹ Amaro, 2006, p. 188.

³⁰² Aqui, mais uma vez, faz-se a ressalva de que, para efeitos deste trabalho, o art. 155, § 2º, inciso XII, “e” foi englobado na hipótese de imunidade, não se tratando, mais, de isenção.

³⁰³ “Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais, pelos seguintes princípios: [...] Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

³⁰⁴ Martins (Coord.), 2002, p. 138.

³⁰⁵ Coêlho et al., 2004, p. 182.

representante da na Federação, com sua atuação no concerto das Nações na qualidade de legítima representante da República Federativa. [...]

20. O previsto no artigo 151, III, da CF/88, é vedação explícita às isenções heterônomas no âmbito das competências das pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), não estabelecendo conflitos nos aspectos do direito internacional, pois ali todos os entes da Federação respondem juntos pelo ato emanado.

21. Não há que se fala em invasão de competências nos casos de isenções estaduais ou municipais concedidas através de tratados internacionais, vez que a República Federativa do Brasil, indubitavelmente, é também composta por Estados e Municípios.

[...]

24. Alguns doutrinadores sustentam a tese de que a concessão de isenções de impostos estaduais ou municipais em tratados é inconstitucional em virtude do art. 151, III, da CF/88. Na verdade, estes caem num enleio jurídico quando tratam de duas situações diferentes como se uma só fosse, abstraindo o princípio basilar da Federação e baseando-se na mera interpretação literal de um dispositivo isolado da Constituição Federal.³⁰⁶

No tocante ao entendimento jurisprudencial, pertinente à isenção de tributo estadual por tratado, o Supremo Tribunal Federal vem, pouco a pouco, se posicionando pela possibilidade de sua instituição.³⁰⁷ No mesmo caminho, é o recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE LEITE DE PAÍS MEMBRO DE TRATADO FIRMADO COM O MERCOSUL. POSSIBILIDADE. LEI ESTADUAL ISENCIONAL.

1. Pacto de tratamento paritário de produto oriundo do país alienígena em confronto com o produto nacional, com "isenção de impostos, taxas e outros gravames internos" (art. 7º, do Decreto n.º 350/91, que deu validade ao Tratado do Mercosul).

2. Pretensão de isenção de ICMS concedida ao leite pelo Estado com competência tributária para fazê-la.

³⁰⁶ Cf. Xavier, 2005, p. 153-154; Coêlho et al., 2004, p. 185-186. Ressalte-se que não foi possível localizar o Parecer CA/863/93 diretamente no site da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional <www.pgfn.fazenda.gov.br> em razão de que, no mesmo, aparecem apenas os pareceres publicados a partir do ano de 1994.

³⁰⁷ RE n. 114063/SP, Relator Ministro Aldir Passarinho, julgado em 16/4/91; ADI n. 1600/UF, Relator Ministro Sydney Sanches, Relator para o Acórdão: Ministro Nelson Jobim, julgado em 26/11/01.

3. A exegese do tratado, considerado lei interna, à luz do art. 98, do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E. STJ, no sentido de que "Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força." (AgRg no AG n.º 438.449/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 07.04.2003)

4. O Tratado do Mercosul, consoante o disposto no art. 7º, do Decreto n.º 350/91, estabelece o mesmo tratamento tributário quanto aos produtos oriundos dos Estados-Membros em matéria tributária e não limita que referido tratamento igualitário ocorra somente quanto aos impostos federais, de competência da União.

5. Deveras, a Súmula n.º 71/STJ ("O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM") confirma a possibilidade de, em sede de Tratado Internacional, operar-se o benefício fiscal concedido por qualquer Estado da federação, desde que ocorrente o fato isentivo em unidade federada na qual se encarte a hipótese prevista no diploma multinacional.

6. A Lei n.º 8.820/89 do Estado do Rio Grande do Sul, com a redação conferida pela Lei n.º 10.908/96, isenta do ICMS o leite fluido, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado, por isso que se estende o mesmo benefício ao leite importado do Uruguai e comercializado nesta unidade da federação.

7. Decisão em consonância com a doutrina do tema encontrada in "Tributação no Mercosul", RT, págs. 67/69.

8. Recurso Especial provido.³⁰⁸

Assim sendo, verifica-se que a República Federativa do Brasil, ente dotado de soberania, ao celebrar tratado que implique isenção de tributo estadual ou municipal, atua no âmbito internacional representando a totalidade de interesses do país, prevalecendo sobre interesses meramente regionais.

³⁰⁸ REsp n. 480563/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 6/9/05. Na mesma senda: AgRg no REsp n. 365105/RJ, Rel(a) Min(a) Denise Arruda, j. em 18/3/04; REsp n. 309769/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, j. em 4/5/04; REsp n. 63879/SP, Rel(a) Min(a) Eliana Calmon, j. em 5/9/00; REsp n. 7381/SP, Rel. Min. Hélio Mosimann, julgado em 6/3/91; REsp n. 3968/SP, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 24/4/91; REsp n. 5464/SP, Rel. Min. Hélio Mosimann, julgado em 17/12/90.

Depreende-se, ainda, que o artigo 151, inciso III, da Constituição da República, no tocante à proibição de isenção heterônoma, de forma alguma representa óbice a se conceder isenção de tributo estadual ou municipal por meio de tratado, porquanto dita vedação restringe-se às relações internas, entre as ordens jurídicas parciais, quais sejam, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Logo, a proibição do dispositivo acima citado está adstrito às relações de autonomia dos entes de direito público interno, a teor do artigo 18 da Constituição da República, que não se confunde com as relações mantidas pela República Federativa do Brasil com outros Estados soberanos.

Dessa forma, não há falar em quebra do pacto federativo, muito menos em ofensa ao artigo 60, § 4º, inciso I, uma vez que a União, ao exteriorizar o Estado Federal no âmbito internacional, se despe de sua personalidade jurídica de direito público interno para desenvolver relações com outros Estados estrangeiros, consoante artigo 21, inciso I, sempre em nome da República Federativa do Brasil, essa sim, soberana.

Saliente-se, sobretudo, que a celebração do tratado que visa isentar determinado tributo estadual ou municipal deve seguir os procedimentos insculpidos na Constituição da República, segundo artigos 49, inciso I, e 84, inciso VIII, ou seja, o referendo do Congresso Nacional e a ratificação pelo Presidente da República.

O argumento de que a isenção em apreço seria inconstitucional em virtude de ausência de participação dos Estados-membros ou dos Municípios carece de fundamento, porquanto o tratado, para ser válido no sistema jurídico-tributário interno, depende do referendo do Congresso Nacional. Esse, por sua vez, é composto justamente de representantes desses entes de direito público interno.

Ademais, a possibilidade de se instituir isenção de tributo estadual ou municipal por tratado evidencia a prevalência do interesse nacional, que deve transcender os interesses regionais. Assim, a República Federativa do Brasil, externada pela União, pode e deve conceder tais isenções, sempre que se

fizerem necessárias aos objetivos de integração com outros Estados soberanos, forte no artigo 4º, parágrafo único, da Constituição vigente. Impedir a celebração de tratado com tal objetivo representa verdadeira contradição ao conteúdo desse dispositivo.

Portanto, a corrente que entende pela possibilidade de se instituir isenção de tributo estadual ou municipal por meio de tratado constitui a posição mais coerente com os preceitos constitucionais, bem como com os interesses do Estado Federal brasileiro em sua totalidade.

CONCLUSÃO

Findo o presente estudo, verificou-se a hipótese segundo a qual é possível se instituir isenção de tributo estadual ou municipal por meio de tratado.

No primeiro capítulo, pôde-se constatar que a isenção atua no campo do exercício da competência tributária, sendo uma técnica de que dispõe o legislador infraconstitucional para demarcar, definir, precisar, a incidência de um determinado tributo.

Dentre os requisitos necessários para sua instituição foram realçados a observância aos princípios constitucionais da legalidade, igualdade ou isonomia, capacidade contributiva e do não confisco, assim como os critérios da competência para isentar, a obrigatoriedade de lei exclusiva e específica, os limites geográficos e a relação entre a revogação de isenção, o direito adquirido e o princípio da não surpresa.

Na segunda parte desta pesquisa, verificou-se que, no campo das isenções, os princípios federativo e republicano, preceitos constitucionais que informam a República Federativa do Brasil, assim como os eventuais reflexos no sistema tributário, em especial no campo das isenções.

O princípio republicano exige que qualquer contribuinte que se envolver com o fato gerador de uma obrigação tributária deve ser tratado com igualdade de condições, na medida em que se encontre na mesma situação jurídica de seus semelhantes. O mesmo tratamento deve ser aplicado às isenções.

Outrossim, foi demonstrado que o princípio federativo garante a coexistência entre as autonomias federal, estadual e municipal, sendo a Constituição da República a norma fundamental que delimita as competências tributárias de cada ente político, tanto para tributar, quanto para isentar.

Na seqüência do segundo capítulo, foram apresentados alguns aspectos referentes aos tratados. Enquanto fonte do direito tributário, esses possuem fundamental importância na criação de mecanismos com o intuito de

evitar a dupla tributação, assim como objetivam reduzir ou excluir o ônus tributário no comércio internacional.

Ainda, verificou-se que a celebração de um tratado requer, em nosso sistema jurídico constitucional, o cumprimento de três etapas: a preparatória ou das negociações, a constitutiva ou da celebração e a integrativa de eficácia ou da promulgação. Dessa forma, a celebração do tratado que visa isentar determinado tributo estadual ou municipal deve seguir os procedimentos insculpidos na Constituição da República, segundo artigos 49, inciso I, e 84, inciso VIII, ou seja, o referendo do Congresso Nacional e a ratificação pelo Presidente da República.

No tocante à recepção de um tratado pelo ordenamento jurídico, foram examinadas as teorias dualista e monista. Naquela, existe um pluralismo sistêmico de ordens jurídicas, porquanto há nítida separação entre as ordens jurídicas internacional e interna, seja em relação às fontes de produção, seja no tocante aos critérios de validade definidos. Por sua vez, na construção monista a ordem interna e a internacional constituem manifestações do direito enquanto unidade.

Na terceira e última parte desta dissertação, foram analisados aspectos relativos ao conteúdo do artigo 98 do CTN, pertinentes à propalada hierarquia entre os tratados e as normas internas de direito tributário, e a possibilidade de revogação dos tratados por norma de direito interno.

Verificou-se, pois, que não é a norma interna que deve observar o tratado, mas sim, o intérprete é que, ao examinar a legislação interna superveniente, deve observar o tratado naquela situação específica que ele regula, porquanto trata-se de norma especial que convive com a norma geral, excepcionando-a, independentemente do fato de ser essa norma interna anterior ou posterior ao tratado.

Outrossim, foi examinado o papel da União no cenário interno, enquanto um dos entes de direito público formadores do Estado Federal brasileiro, bem como sua atuação na seara internacional, no que diz respeito às

relações que a República Federativa do Brasil mantém com outros Estados soberanos por meio de tratados.

Do estudo realizado, depreendeu-se que a União, no âmbito interno, constitui um dos entes de direito público, formando uma das ordens parciais, juntamente com os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. A reunião dessas ordens parciais resulta na ordem total, qual seja, o Estado Federal brasileiro.

De outro lado, na esfera internacional, a República Federativa do Brasil, ao manter relações com outros Estados soberanos, é exteriorizada pela União. Contudo, é a República, e não a União, quem possui personalidade jurídica de direito internacional.

Quando a Constituição da República, em seu artigo 151, inciso III, veda a isenção heterônoma, está se referindo, sem sombra de dúvida, à relação entre a União e os demais entes de direito público interno, quais sejam, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Logo, o dispositivo constitucional em tela delimita um comportamento interno, que em nada se confunde com as relações entre a República Federativa do Brasil e os demais Estados soberanos.

A partir de todos esses apontamentos, procedeu-se à análise das correntes existentes acerca da isenção de tributo estadual ou municipal por tratado e os seus desdobramentos no sistema jurídico-tributário.

Nesse contexto, concluiu-se que a República Federativa do Brasil, ente dotado de soberania, ao celebrar tratado que implique isenção de tributo estadual ou municipal, atua internacionalmente representando a totalidade de interesses do país, prevalecendo sobre interesses meramente regionais.

Dessa forma, não há falar em quebra do pacto federativo ou desrespeito ao regime de discriminação de competências tributárias, muito menos ofensa ao artigo 60, § 4º, inciso I, uma vez que a União, ao exteriorizar o Estado Federal no âmbito internacional, se despe de sua personalidade jurídica de direito público interno para desenvolver relações com outros Estados estrangeiros,

consoante artigo 21, inciso I, sempre em nome da República Federativa do Brasil, esta sim, soberana.

Por fim, a possibilidade de se instituir isenção de tributo estadual ou municipal por tratado evidencia a prevalência do interesse nacional, que deve transcender os interesses regionais. Dessa forma, a República Federativa do Brasil, externada pela União, pode e deve conceder tais isenções, sempre que se fizerem necessárias aos objetivos de integração com outros Estados soberanos.

REFERÊNCIAS

ANGHER, Anne Joyce (Org.). *Vadem Mecum acadêmico de direito*. 4. ed. São Paulo: Rideel, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ACCIOLY, Hildebrando. *Manual de direito internacional público*. São Paulo: Saraiva, 1991.

ATALIBA, Geraldo. Princípio federal – rigidez constitucional e poder judiciário. *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 3. São Paulo: RT, 1980.

AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do Estado*. 27. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1988.

BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por Lei federal, imunidade recíproca, sociedades de economia mista, poderes implícitos, Companhia Siderúrgica Nacional. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 61, jul. 1960.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de teoria do Estado e ciência política*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Teoria do Estado*. São Paulo: Malheiros, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto dell' imposto*. Milão: Dott. Antonino Giuffrè-Editore, 1954.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Almedina, 1977.

_____. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos entes públicos. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 52, abr. 1958.

CARLIN, Volnei. *Manual de direito administrativo: doutrina e jurisprudência*. 4. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____.; DERZI, Misabel Abreu Machado. A competência do Senado Federal e a emissão de letras financeiras do tesouro do Estado de Pernambuco. *Direito administrativo, contabilidade e administração pública*. cap. 4. São Paulo: IOB, abr/97.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro., et al. *Direito tributário contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1990.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 1999.

HESSE, Konrad. *Escritos de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

HOUAISS, Antônio. Dicionário eletrônico da língua portuguesa. versão 1.0. São Paulo: Objetiva, [2001].

KINCHECKI, Cristiano. *A supraconstitucionalidade dos tratados internacionais de direitos humanos fundamentais: o caso do pacto de San José da Costa Rica*. Brasília: OAB Editora, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri, São Paulo: Manole, 2003.

LOUREIRO, Célio Peixoto de Azevedo. Isenção fiscal. *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*. Rio de Janeiro, vol. 29, s.d.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. *Temas de direito tributário*. São Paulo: RT, 1993.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros (Coord). *Pacto Federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2005.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, baron de, 1689-1755. *O espírito das leis: a forma de governo, a federação, a divisão dos poderes*. Trad. Pedro Vieira Motta. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Problemática do direito tributário. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 63, jan. 1961.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. *Noções de direito tributário*. São Paulo: RT, 1964.

PINTO, Bilac. Isenção fiscal, fato imponible ou gerador do imposto, isenções pessoais e reais, realidade econômica contra forma jurídica, evasão fiscal. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 21, jul. 1950.

RÉGNIER, João Roberto Santos. *A norma de isenção tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1975.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005 (a).

_____. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005 (b).

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VANONI, Ezio. Elementi di diritto tributario. In: *Opere Giuridiche*. v. II. Milão: Dott. Antonino Giuffrè-Editore, 1962.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.