

RAFHAEL WASSERMAN

**A CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS,
DISTRITAIS E MUNICIPAIS POR MEIO DE TRATADOS
INTERNACIONAIS**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Betina Treiger
Gruppenmacher.

Co-orientadora: Tatyana Scheila Friedrich.

CURITIBA

2005

TERMO DE APROVAÇÃO

RAFHAEL WASSERMAN

A CONCESSÃO DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Monografia aprovada como requisito parcial para graduação no Curso de Direito,
Setor de Ciências de Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte
banca examinadora:

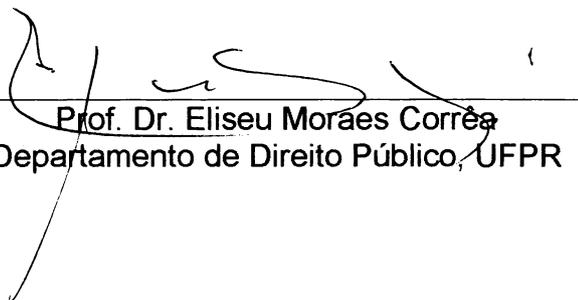
Orientadora:



Prof. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR



Prof. Dra. Tatyana Scheila Friedrich
Departamento de Direito Privado, UFPR



Prof. Dr. Eliseu Moraes Corrêa
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 31 de outubro de 2005.

SUMÁRIO

RESUMO	iii
INTRODUÇÃO	1
1 O PRINCÍPIO FEDERATIVO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	3
1.1 O ESTADO FEDERAL	3
1.2 CARACTERÍSTICAS.....	7
1.3 AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS.....	11
1.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - DEFINIÇÃO DO OBJETO.....	15
1.5 CARACTERÍSTICAS.....	19
1.6 PARTILHA DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	23
2 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS	31
2.1 NOÇÕES PRELIMINARES	31
2.2 CONCEITO DE ISENÇÃO – DISPENSA DO PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO	37
2.3 ISENÇÃO COMO HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA	40
2.4 CONCEITO DE ISENÇÃO – AS NOVAS TEORIAS	43
2.5 COMPETÊNCIA PARA ISENTAR.....	46
2.6 CLASSIFICAÇÃO.....	51
2.7 REVOGAÇÃO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	55
3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS	60
3.1 FONTES DE DIREITO TRIBUTÁRIO: OS TRATADOS INTERNACIONAIS.....	60
3.2 CONDIÇÕES DE VALIDADE E EFEITOS SOBRE TERCEIROS	65
3.3 PROCEDIMENTO DE CELEBRAÇÃO E RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS.....	70
3.4 RELAÇÕES ENTRE DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO INTERNO	77
3.5 CONFLITOS ENTRE TRATADOS E ORDEM INTERNA.....	86
4 AS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS CONCEDIDAS PELA UNIÃO POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS ..	93
4.1 A NATUREZA JURÍDICA DA UNIÃO.....	93
4.2 A INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ÀS ISENÇÕES DECORRENTES DE TRATADOS INTERNACIONAIS.....	98
4.3 A CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	104
4.4 A INTEGRAÇÃO REGIONAL E O INTERESSE NACIONAL	112
CONCLUSÃO	121
REFERÊNCIAS	124

RESUMO

A presente monografia discorre sobre a vedação prevista no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que proibiu à União isentar tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Para tanto, analisa-se o princípio federativo brasileiro, cuja formação demonstra a existência da autonomia das pessoas políticas e a soberania da Federação. A Constituição partilhou as competências tributárias, atribuindo aos diferentes entes federados a faculdade de instituir tributos. Diante disso, a criação das isenções, instrumentos de desoneração do pagamento de tributos pelos respectivos devedores, devem ser instituídas pelos entes competentes para tributar. Contudo, exceções estão presentes no texto constitucional, quando a União isenta tributos de competência alheia, as chamadas isenções heterônomas. As isenções decorrentes de tratados internacionais, por sua vez, quando versam sobre tributos estaduais, distritais e municipais, não se enquadram nessa categoria. Isto porque, a União, ao celebrar tratados, representa a República Federativa do Brasil e não pessoa jurídica de direito interno. Assim, percebe-se a inaplicabilidade da vedação do artigo 151, inciso III, às isenções decorrentes de tratados internacionais, pois não se tratam de isenções heterônomas, mas sim autônomas, eis que são instituídas pela própria Federação. Não obstante, ao pactuar acordos, o Estado brasileiro deve respeitar os princípios *pacta sunt servanda* e a integração regional, indispensáveis para a garantia de estabilidade nas relações internacionais, da mesma forma que o interesse nacional, que não pode ser obstaculizado por interesses individuais dos entes federados.

INTRODUÇÃO

A presente monografia examinará o tema das isenções tributárias decorrentes de tratados internacionais e a vedação prevista no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que prescreve a proibição da União isentar tributos da competência de Estados, Distrito Federal e Municípios.

O objeto do trabalho tem como contexto o aumento das relações econômicas internacionais, com a conseqüente integração entre os Estados, demandando a adaptação dos ordenamentos jurídicos nacionais para esta realidade, na qual o Brasil está inserido. O país, com o intuito de ampliar as trocas comerciais, através da eliminação de barreiras alfandegárias, formou o Mercosul com outros países da América Latina.

Nesse sentido, analisa-se de que forma o sistema jurídico brasileiro disciplina tais relações, mais especificamente, a possibilidade de isenções, pela União, de tributos de competência alheia, por meio de tratados internacionais. Dessa forma, devem-se cotejar dois sistemas distintos, o primeiro inserto no plano interno do Estado brasileiro, e o segundo no campo das relações internacionais.

Diante disso, o primeiro capítulo realiza o exame do princípio federativo no Brasil, a sua estrutura e peculiaridades. A autonomia dos entes federados e a soberania da ordem jurídica total, a Federação, são objetos de observação, permitindo-se firmar premissas para a dedução da questão objeto do estudo. Ademais, trata-se de analisar a distribuição de competências atribuídas pela Constituição aos entes participantes do pacto federativo brasileiro.

As isenções tributárias, por sua vez, são analisadas no segundo capítulo, que atenta para o conteúdo do fenômeno isentivo, questão controversa na doutrina nacional. Além disso, se discorre sobre a competência para isentar, tendo em vista que a relação jurídica isentante é o inverso da tributante, o que demanda o respeito aos princípios relativos a relação jurídica tributária.

O terceiro capítulo destaca os tratados internacionais, instrumentos introdutórios de normas na ordem jurídica interna. Os tratados, através dos quais duas ou mais pessoas de direito público internacional materializam formalmente seus interesses, necessitam de recepção no ordenamento jurídico brasileiro para

que surtam efeitos. Com efeito, devem passar pelo procedimento de recepção devido, definido pela Constituição Federal. Porém, não está previsto constitucionalmente o grau hierárquico atribuído aos tratados ao serem incorporados, gerando conflitos com a ordem interna.

Por derradeiro, o quarto capítulo destaca a natureza jurídica da União, pessoa jurídica de direito interno e representante da República Federativa do Brasil no campo das relações internacionais. Realiza ainda uma reflexão quanto à posição a ser empregada para resolver a questão nuclear do estudo, a defesa da aplicação da vedação prevista no artigo 151, inciso III, ou a sua inaplicabilidade, atentando-se para princípios como a integração regional e *pacta sunt servanda*, que permitem o desenvolvimento conjunto dos países celebrantes de acordos.

1 O PRINCÍPIO FEDERATIVO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1.1 O ESTADO FEDERAL

O princípio federativo, positivado no ordenamento pátrio no artigo 1º da Constituição Federal de 1988¹ constitui o primeiro objeto de observação, dada à relação existente entre a federação e a distribuição de competências tributárias.

O princípio federativo compõe, junto com outros princípios constitucionais, como a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais, as bases que sustentam o ordenamento jurídico pátrio, vez que não é possível ser alterado mesmo por Emenda Constitucional², encontrando-se dentre as chamadas cláusulas pétreas³.

Assim sendo, parte-se para a definição do conteúdo do Estado Federal que, nos dizeres de Dalmo de Abreu DALLARI, trata de uma forma de Estado e não de governo⁴.

¹ 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.*

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.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

² Art. 60 - *A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

(...)

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

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

³ Defendia essa posição Geraldo ATALIBA ao tratar da Constituição de 1967, contudo, os seus ensinamentos continuam atuais: "(...) só por via revolucionária, só mediante quebra da ordem jurídica podem eles (princípio federativo e republicano) ser alterados, atingidos, reduzidos, modificados (...) Na verdade, qualquer proposta que indiretamente, remotamente ou por consequência, tenda a abolir quer a federação, quer a república é igualmente proibida, inviável e insuscetível de sequer ser posta como objeto de deliberação." (ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT, 1980, p. 11).

⁴ Nesse sentido, leciona Dalmo de Abreu DALLARI: "O Estado Federal indica, antes de tudo, uma forma de Estado, não de governo. Entretanto, há um relacionamento muito estreito entre a adoção da organização federativa e os problemas de governo, pois quando se compõe uma federação isto quer dizer que tal forma de convivência foi considerada mais conveniente para que,

O termo federação surge do latim (*foedus, foederis*), com significado de pacto ou aliança. Portanto, é da união ou pacto entre Estados que ele advém⁵. Contudo, como já asseverava Hans KELSEN⁶, seguido por Karl LOEWESTEIN⁷, a forma federativa decorre da própria Constituição⁸.

O Estado Federal tem origem recente, datada do século XVIII, nos Estados Unidos, criada pela Constituição dos Estados Unidos da América. O federalismo americano decorreu da união entre as treze colônias emergindo a figura do Estado Federal⁹. Diferentemente do ocorrido no Brasil, no qual o Estado unitário se descentralizou da sua forma unitária.

A Federação está presente na convergência de alguns elementos, conforme expõe João MANGABEIRA, citado por Paulo BONAVIDES:

Há Federação onde a tutela constitucional garante a autonomia dos Estados, onde estes participam da competência constitucional própria, onde a Constituição não se reforma sem a audiência e o consentimento dos Estados-membros, onde, por último, acima da vontade dos componentes da organização política, paira uma instancia judiciária superior, tribunal supremo, com poderes para dirimir conflitos porventura suscitados entre a União e os referidos Estados.¹⁰

sob um governo comum, dois ou mais povos persigam objetivos comuns." (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 254).

⁵ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 55. DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. Cit., p. 255.

⁶ KELSEN, Hans. **Teoria general del derecho y del Estado**. Mexico: Imprenta Universitaria, 1949, p. 334.

⁷ LOEWESTEIN, Karl. **Teoría de la Constitución**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1983, p. 356.

⁸ LACOMBE, Américo Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 102.

⁹ Não cabe um longo discorrer sobre as origens históricas do pacto federativo, mas apenas elucidar seu nascedouro com a Constituição dos Estados Unidos da América, tendo em vista que em períodos anteriores ao século XVIII o fenômeno não era conhecido. Trazemos à colação as lições de Dalmo de Abreu DALLARI: "*O Estado Federal nasceu, realmente, com a Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787. Em 1776 treze colônias britânicas da América declaram-se independentes, passando a constituir, cada uma delas, um novo Estado. (...) o Congresso continuou a reunir-se, o que influiu para que em 1776 houvesse a Declaração de Independência, assinada em conjunto pelas treze colônias. (...)*" Pode-se observar que em um primeiro momento, as colônias recém independentes se reuniram em um sistema chamado Confederação, o que se provou com o tempo de uma imensa fragilidade. Isso levou a uma nova reunião em 1787, na qual foram apresentados dois projetos, o primeiro tratava de apenas revisar as cláusulas do Tratado da Confederação, e o segundo propôs "*(...) a aprovação de uma Constituição comum a todos os Estados, com a conseqüente formação de um governo ao qual todos se submetessem. Em outras palavras, propunham que a confederação se convertesse em federação, constituindo-se um Estado Federal.*"(DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. Cit., p. 255-257). Como resultado, resta evidente que a segunda corrente prevaleceu, dando origem aos Estados Unidos da América.

¹⁰ MANGABEIRA, João *apud* BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed. São Paulo:

A Federação, conforme aduz Carl SCHMITT, consiste em uma união durável, baseada em um livre acordo, servindo ao bem comum de todos os membros da federação, modificando o *status* político de seus Estados-membros em função do bem comum¹¹.

Pode-se perceber que o termo Federação encarna diversas definições distintas, como indica Roque Antônio CARRAZZA, ao citar autores como Hans KELSEN¹² e Georg JELLINEK¹³, concluindo com a afirmação de que cada autor atenta para algo distinto dos demais e, além disso, porque: "(...) *cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local.*"¹⁴

Contudo, traz a sua própria definição de Federação, que consiste em:

(...) uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania.¹⁵

Roque Antonio CARRAZZA retira seus ensinamentos de Sansão José LOUREIRO, que ao citar PONTES DE MIRANDA, já trazia definição semelhante ao comentar a Constituição Federal de 1946: "*Em um Estado Federal, a união é permanente e baseada na vontade dos Estados-membros' ou no que as pessoas do*

Malheiros, 1999, p. 78.

¹¹ *La fédération (Bund) est une union durable, reposant sur une libre convention, servant au but commun de la conservation politique de tous les membres de la fédération ; elle modifie le status politique global de chaque membre de la fédération en fonction de ce but commun.* (SCHMITT, Carl. **Théorie de la Constitution**. Paris: Presses Universitaires de France, 1993, p. 512).

¹² Hans KELSEN define a existência de ordens jurídicas distintas: a ordem jurídica global (a Federação) e as ordens jurídicas parciais, a central (a União) e as periféricas (Estados-membros), devendo os limites determinados pelo texto constitucional serem respeitados, adicionados a elas os municípios (no caso brasileiro). O Estado Federal seria, portanto, a união de todas as ordens jurídicas parciais. (KELSEN, Op. Cit., p. 333-334).

¹³ Georg JELLINEK conceitua o Estado federal como uma união de Direito Público entre os Estados, que estabelece uma soberania sobre os que se unem. Define ainda a situação dos Estados-Membros, ao afirmar que em conjunto são soberanos, ou co-soberanos e, ao serem tomados individualmente estão submetidos a certas obrigações. Os Estados-Membros do Estado federal não são por si próprios soberanos, pois a Constituição atribui aos órgãos superiores de poder destes Estados e, conseqüentemente, a eles mesmos, uma participação maior ou menor na soberania, garantindo assim as suas autonomias. (JELLINEK, Georg. **Teoría general del Estado**. 2. ed. México: Compañía Editorial Continental, 1958, p. 622-623).

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 115-116.

¹⁵ *Ibidem*, p. 117.

*Estado tornado federal houver decidido. A verdade, historicamente e doutrinariamente, é que o Brasil posiciona com a última posição.*¹⁶

O Estado Federal brasileiro surge de forma distinta¹⁷ do seu paradigma, os Estados Unidos da América¹⁸. No Brasil o pacto federativo se constituiu, a exemplo de países como México e Áustria, sem tratado. Conforme afirmou PONTES DE MIRANDA: *“Não se veio do múltiplo para a unidade. Vai-se da unidade para o múltiplo.”*¹⁹ O Estado brasileiro optou pelo federalismo no momento que decidiu pela República, na Constituição de 1891. Contudo, no período que sucedeu a criação do modelo federal, os Estados não utilizaram a sua autonomia como poderiam, tendo em vista o domínio das oligarquias locais, que detinham o poder. No ano de 1930, em decorrência do movimento revolucionário, destacaram-se interventores para os Estados, retirando parte de suas autonomias. Com a Constituição de 1934, a autonomia dos Estados é devolvida, porém, logo com a Constituição de 1937, o

¹⁶ *“In a federal State the union is permanent and based in the will of member States’ or in what the people of the State becoming federal has decided. The truth, historically and doctrinally, is that Brazil stands with the latter position”* (PONTES DE MIRANDA apud LOUREIRO, Sansão José. **The federalism and the changing in territorial basis of member states**. Curitiba: [s.n.], 1968, p. 8).

¹⁷ PONTES DE MIRANDA já exemplificava as origens do Estado Federal distintas de um tratado, como o fora no caso americano: *“A origem do Estado Federal não é necessariamente o tratado; movimentos nacionais, ou globais, pacíficos, ou não, guerras com efeitos de unificação, podem ter como consequência a aparição do Estado federal.”* (PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967**. 2. ed. São Paulo: RT, 1970. t. 1-2, p. 311-312).

¹⁸ Como observa Raul Machado HORTA, certos requisitos se apresentam para a composição do Estado federal, contudo, não necessariamente estarão todos presentes na Federação em concreto, dadas as particularidades de cada pacto federativo:

“1. a decisão constituinte criadora do Estado Federal e de suas partes indissociáveis, a Federação ou União, e os Estados-Membros;

2. a repartição de competência entre a Federação e os Estados-Membros;

3. o poder de auto-organização constitucional dos Estados-Membros, atribuindo-lhes autonomia constitucional;

4. a intervenção federal, instrumento para restabelecer o equilíbrio federativo, em casos constitucionalmente definidos;

5. a Câmara dos Estados, como órgão do Poder Legislativo Federal, para permitir a participação do Estado-Membro na formação da legislação federal;

6. a titularidade dos Estados-Membros, através de suas Assembléias Legislativas, em número qualificado, para propor emenda à Constituição Federal;

7. a criação de novo Estado ou modificação territorial de Estado existente dependendo da aquiescência da população do Estado afetado;

8. a existência no Poder Judiciário Federal de um Supremo Tribunal ou Corte Suprema, para interpretar e proteger a Constituição Federal, e dirimir litígios ou conflitos entre a União, os Estados, outras pessoas jurídicas de direito interno e as questões relativas à aplicação ou vigência da lei federal.” (HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 347-348).

¹⁹ PONTES DE MIRANDA. Op. Cit., p. 313.

Brasil passa por um período de concentração do poder na União. Somente em 1946, com um novo diploma constitucional o país retorna ao federalismo concretamente. Contudo, com o golpe de 1964, e conseqüente implantação de regime despótico e autoritário, a autonomia dos estados novamente é retirada, consolidada com a Constituição Federal de 1967²⁰.

A partir da Constituição de 1988, a federação ressurgiu com a autonomia das pessoas políticas preservada. Como já se afirmou anteriormente, o princípio federativo se encontra preconizado no artigo 1º da Constituição Federal, o qual destaca o nome República Federativa do Brasil.

1.2 CARACTERÍSTICAS

A Federação, como visto anteriormente, constitui a união de Estados determinada pela Constituição. Esse pacto pode variar de acordo com as peculiaridades de cada país objeto de análise. Portanto, opta-se por algumas características que são consideradas como fundamentais.

Como acentua Américo Masset LACOMBE, algumas características são indispensáveis para a organização do Estado Federal:

a) a Federação é criada pela Constituição; b) é garantida a existência e sobrevivência dos Estados-membros; c) estes se auto-organizam e auto-administram; d) na Federação coexistem três ordens jurídicas – a nacional, a central e a local; e) os Estados-membros participam do pacto federativo, vale dizer, das emendas constitucionais, ou pela participação do órgão de representação dos Estados-membros (Senado), ou pela aprovação da emenda pelos Legislativos estaduais.²¹

Outras são as características definidas por Celso Ribeiro BASTOS como indispensáveis para a formação da Federação:

(i) a união de certas entidades políticas autônomas (os Estados) para finalidades comuns; (ii) a divisão dos poderes legislativos entre o governo federal e os Estados componentes, regida pelo princípio de que o primeiro é um "Governo de poderes enumerados", enquanto

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 301.

²¹ LACOMBE, Américo Masset. Op. Cit., p. 104-105.

os últimos são governos de “poderes residuais”; (iii) operação direta, na maior parte, de cada um desses centros de governo, dentro de sua esfera específica, sobre todas as pessoas e propriedades compreendidas nos seus limites territoriais; (iv) a provisão de cada centro com o completo aparelhamento de execução da lei, quer por parte do Executivo, quer do Judiciário.²²

Como se pode perceber, não se obtém posição uniforme quanto às diversas características apresentadas, contudo, merecem posição de destaque as lições de Roque Antonio CARRAZZA²³, José Maurício CONTI²⁴, Dalmo de Abreu DALLARI²⁵, Vitor Nunes LEAL²⁶ e Michel TEMER²⁷.

Nesta esteira, dentre as características determinantes do Estado Federal destaca-se a soberania como fundamental, em contraposição à autonomia dos entes

²² BASTOS, Celso Ribeiro. Op. Cit., p. 297.

²³ Roque Antonio CARRAZZA apresenta posição semelhante à defendida por Michel Temer e Américo Masset Lacombe, ao citar a participação dos Estados-Membros na vontade federal, seja de forma direta ou indireta. A primeira se dá com a participação no órgão constituinte federal. A segunda, integrando o Poder Legislativo federal. (CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 128).

²⁴ José Maurício CONTI traz algumas características para fundamentar a Federação, como a seguir transcrevemos: “a) existência de, ao menos, duas esferas de governo; b) autonomia das entidades descentralizadas, que compreende as autonomias política, administrativa e financeira; c) organização do Estado expressa em uma Constituição; d) repartição de competências entre as entidades descentralizadas; e) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; f) indissolubilidade.” (CONTI, José Maurício. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2. p. 1078-1079).

²⁵ Dentre as características apontadas por Dalmo de Abreu DALLARI como essenciais para a constituição do Estado Federal, cita-se as que mais se relacionam com o propósito do estudo: a perda da condição de Estado para aqueles que aderem ao Estado Federal, o que permite afirmar que somente o Estado Federal possui soberania, enquanto os demais apenas autonomia limitada; no Estado Federal as atribuições a que competem União e as unidades federadas são determinadas constitucionalmente, por meio de distribuição de competências e assim, não há hierarquia entre os entes federados; cada esfera de competência possui renda própria, ou seja, sem possibilitar uma fonte de renda, não adiantaria distribuir competências, uma vez que estas traduzem encargos e, sem meios de obtenção de recursos, não é possível exercer a autonomia plena; por último, o poder político compartilhado entre União e unidades federadas. (DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. Cit., p. 258-259).

²⁶ Vitor Nunes LEAL caracteriza a Federação com base no exposto por C. F. Strong, explicitando o seu pensamento: “1º, rigidez da constituição, isto é, exigência de formalidades mais severas para as reformas constitucionais do que para a elaboração das leis ordinárias; 2º, repartição, no próprio texto constitucional, das competências federal e estadual; finalmente, 3º, existência de uma autoridade suprema para solver as disputas entre a União e os Estados, zelando pela coexistência das duas ordens de competência (federal e estadual) e impedindo as recíprocas usurpações.” (LEAL, Vitor Nunes. **Problemas de direito público**. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 110-111)

²⁷ Segundo seu entendimento, certos elementos se encontram imbricados à estrutura federativa, como: a descentralização política definida constitucionalmente; a participação da vontade dos demais entes internos na vontade criadora do ordenamento nacional e a existência de Constituições locais. (TEMER, Michel. Op. Cit., p. 61).

federados. Isto posto, parte-se da premissa de que somente o Estado Federal tem soberania, eis que os Estados ao ingressarem na federação ou advirem do Estado Unitário, apenas possuem autonomia inerente à posição de entes partícipes do pacto federativo.

A soberania, segundo aceção de Roque Antonio CARRAZZA, pode ser definida como:

(...) 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, nenhum outro poder. Bem por isso, ele sobrepassa toda e qualquer autoridade (daí: supra, supramus, soberano, soberania).²⁸

No século XVI, Jean BODIN, manifestou seu entendimento pela supremacia da soberania estatal, conceito amplamente difundido e que prosperou por muito tempo. Nesse mesmo sentido, Léon DUGUIT traçou as suas linhas sobre a soberania definindo-a como:

(...) uma vontade que jamais se determina senão por si mesma, resulta, evidentemente, que não reconhece poder superior nem poder concorrente, que é como disse Burgess, um poder originário, é dizer, que não recebeu este caráter de uma vontade anterior ou superior a ela, pois de outro modo, dependeria então desta vontade. A soberania é ilimitada e absoluta (...).²⁹

O Estado Federal é o único dotado de soberania³⁰, em oposição à autonomia, adquirida pelos Estados que passam a integrar o pacto federativo. A soberania e a autonomia possuem distinções, permitindo afirmar que, enquanto o Estado é soberano, este poder não é contrastado pelas autonomias dos seus entes de direito público internos. Nas palavras de Celso Ribeiro BASTOS, os dois termos

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., p. 117.

²⁹ *Si la soberania es, en efecto, una voluntad que jamás se determina sino por si misma, resulta, evidentemente, que no reconoce poder superior ni poder concorrente,; que es, como dice Burgess, un poder originario, es decir, que no ha recibido este carácter de una voluntad anterior o superior a ella, pues de otro modo, dependeria entonces de esta voluntad. La soberania es ilimitada o absoluta (...)* (DUGUIT, León. **Soberania y libertad**. Madri: Francisco Beltran, 1924, p. 141-142)

³⁰ Geraldo ATALIBA, a partir do estudo da doutrina estrangeira, corrobora com o entendimento de que a soberania está no povo: “Um constitucionalista moderno (Balladore Pallieri), notável Professor da Universidade de Milão, diz que a soberania está no povo. Portanto, o poder constituinte está no povo, dissolvido no povo e só em momentos históricos peculiaridades manifesta-se, por decisão do próprio povo, quando este se reúne em constituinte.” (ATALIBA, Geraldo. Federação. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 20, n. 81, p. 175, jan./mar. 1987).

podem ser definidos da seguinte maneira:

Soberania é o atributo que se confere ao poder do Estado em virtude de ser ele juridicamente ilimitado. Um Estado não deve obediência jurídica a nenhum outro Estado. Isso o coloca, pois, numa posição de coordenação com os demais integrantes da cena internacional e de superioridade dentro do seu próprio território, daí ser possível dizer da soberania que é um poder que não encontra nenhum outro acima dela na arena internacional e nenhum outro que lhe esteja nem mesmo em igual nível na ordem interna.

A autonomia, por outro lado, é a margem de discricção de que uma pessoa goza para decidir sobre os seus negócios, mas sempre delimitada essa margem pelo próprio direito. Daí porque se falar que os Estados-membros são autônomos, ou que os municípios são autônomos: ambos atuam dentro de um quadro ou de uma moldura jurídica definida pela Constituição Federal. Autonomia, pois, não é uma amplitude incondicionada ou ilimitada de atuação na ordem jurídica, mas, tão-somente, a disponibilidade sobre certas matérias, respeitados, sempre, princípios fixados na Constituição.³¹

Por derradeiro, impende asseverar sobre as características inerentes à soberania, descritas por Roque Antonio CARRAZZA. A primeira delas trata do caráter de unicidade, porque não podem coexistir dentro de um mesmo território duas ou mais soberanias; a segunda retrata a federação como originária, eis que possui sua própria fonte, sem depender de ordenamentos superiores; indivisibilidade, uma vez fracionada, se descaracteriza; e inalienabilidade, não sendo possível ao Estado renunciá-la, somente, porém, em situações francamente desvantajosas³².

No entanto, a soberania se encontra em decadência, como já expôs o próprio Léon DUGUIT³³. A decadência atualmente se deve a fatores como a interdependência entre os Estados, a internacionalização dos mercados e a globalização, fenômenos que rediscutem se de fato a soberania ainda é absoluta e ilimitada³⁴.

³¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. Cit., p. 292.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 119.

³³ DUGUIT, Léon. Op. Cit., p. 170.

³⁴ ZAMORA, Luis Alonso Ortiz. Soberanía y derechos humanos. **Revista Iberoamericana de Derecho Publico y Administrativo**, San José, a. 4, n. 4, p. 199, 2001.

1.3 AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS

O Estado federal é dotado de soberania, contudo, como pôde ser brevemente observado anteriormente, os Estados-Membros, por sua vez, não gozam da mesma, possuindo autonomia dentro da esfera estatal, respeitando os limites traçados pelo texto constitucional. Conforme aduz Raul Machado HORTA, o termo autonomia decorre etimologicamente, de *nómos* e determina a edição de normas próprias, que “(...) *organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos.*”³⁵ A autonomia do Estado-Membro, vale dizer, é semelhante ao conteúdo do termo acima apresentado, constituindo: “(...) *a capacidade de auto-organização do Estado-Membro, no domínio da atividade constituinte, e de criação do ordenamento jurídico ordinário, mediante o exercício da atividade legislativa do Estado.*”³⁶

Já a Federação brasileira possui particularidades determinadas pelo seu texto constitucional, influenciando na autonomia dos Estados-Membros, como define Luís Roberto BARROSO:

O Brasil é uma República Federativa, na dicção expressa do art. 1 da Constituição de 1988. Federação traduz a forma de Estado, o modo com se reparte o poder político no âmbito do território, e tem por pressuposto a descentralização política. Daí resulta, segundo fórmula clássica, a existência de duas ordens jurídicas: a federal, titularizada pela União, e a federada (ou estadual), na qual cada Estado-membro exerce sua autonomia, isto é, sua capacidade de auto-organização, autogoverno e auto-administração nos limites definidos na Constituição. No caso brasileiro, reconhece-se, ainda, um terceiro nível de poder, representado pelos Municípios, igualmente investidos de autonomia pela Carta de 1988 (arts. 18, 29 e 30).³⁷

Em uma análise mais atenta da autonomia dos entes federados, Clémerson Merlin CLÉVE destaca cada uma das características definidas por BARROSO, auto-organização, autogoverno, auto-administração e adiciona outra, autolegislação³⁸.

³⁵ HORTA, Raul Machado. Op. Cit., p. 425-426.

³⁶ *Ibidem*, p. 435.

³⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 141-142.

³⁸ Transcreve-se as palavras de Clémerson Merlin CLÉVE: “A *autonomia dos entes federados (Estados, Províncias, Cantões, etc.) é a síntese de alguns elementos: 1. capacidade de auto-organização, identificando-se com a possibilidade que cada Estado federado tem de se auto-organizar, por meio de uma Constituição própria, obra do Poder Constituinte decorrente; 2.*

Cabe ressaltar que a União e os Estados-Membros se encontram em mesmo grau hierárquico, inexistindo tratamento diferenciado³⁹. Ainda que a Constituição Federal conceda a todas as ordens jurídicas o mesmo patamar dentro da estrutura federada, cada uma possui suas competências bem definidas, sem haver qualquer hierarquia entre elas, como afirma Roque Antonio CARRAZZA:

De fato, inexistente hierarquia entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência constitucionalmente traçadas. Portanto, a harmonia deve presidir a convivência dos entes federativos (pessoas políticas). Há, aliás, implícita na Constituição Brasileira a idéia de que a convivência harmoniosa resultará o bem de toda a Nação.⁴⁰

E continua Roque Antonio CARRAZZA descrevendo de que forma a Constituição Federal garante a isonomia entre as autonomias federal e estaduais:

Foi para evitar possíveis choques que o constituinte delimitou as competências federais e estaduais. União e Estados só podem desenvolver suas atividades nos campos que lhes foram reservados. Assim, nem a União há de invadir os limites da competência dos Estados, nem estes poderão imiscuir-se em assuntos federais.⁴¹

*capacidade de autogoverno, consistente na escolha pelo próprio povo do Estado federado, e não pelo poder central, de seus representantes na Casa Legislativa, bem como do Chefe do Executivo, o qual possui poder governamental submetido unicamente às Constituições federal e estadual, sem nenhum vínculo, seja hierárquico, seja de tutela, com as autoridades federais; 3. capacidade de autolegislação, consistindo no poder de o Estado-Membro, por meio de seus órgãos competentes, editar suas próprias leis, as quais, no círculo de atribuições que lhe confere a Constituição Federal, têm o mesmo valor que a norma oriunda dos órgãos legislativos federais e 4. capacidade de auto-administração, consistindo na faculdade (e mesmo dever) dos Estados disporem sobre a administração de seus serviços, bem como sobre o seu pessoal administrativo, podendo criar os órgãos que achar necessários ao cumprimento de suas atribuições, inclusive outras pessoas jurídicas de direito público ou privado com capacidade administrativa” (CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Temas de direito constitucional** (e de Teoria do Direito). São Paulo: Acadêmica, 1993, p. 62-63).*

³⁹ Ressalve-se a crítica de Celso Ribeiro BASTOS quanto à exacerbada centralização da União em detrimento dos demais entes federados: “O traço principal que marca profundamente a nossa já capenga estrutura federativa é o fortalecimento da União relativamente às demais pessoas integrantes do sistema. É lamentável que o constituinte não tenha aproveitado a oportunidade para atender ao que era o grande clamor nacional no sentido de uma revitalização do nosso princípio federativo. O Estado brasileiro na nova Constituição ganha níveis de centralização superiores à maioria dos Estados que se consideram unitários e que, pela via de uma descentralização por regiões ou por províncias, consegue um nível de transferência das competências tanto legislativas quanto de execução muito superior àquele alcançado pelo Estado Brasileiro. Continuamos, pois, sob uma Constituição eminentemente centralizadora, e se alguma diferença existe relativamente à anterior é no sentido de que esse mal (para aqueles que entendem ser um mal) se agravou sensivelmente.” (BASTOS, Celso Ribeiro. Op. Cit., p. 301-302).

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 133.

⁴¹ *Ibidem*, p. 138.

Diante disso, somente com a cooperação entre os entes que compõem a Federação pode se falar em “bem de toda a Nação”. Para tanto, faz-se necessária uma correta distribuição de competências entre os Estados-Membros e a União, permitindo que o Estado federal e os Estados-Membros atuem com certo grau de independência, conforme os ensinamentos de Karl LOEWESTEIN⁴². É princípio essencial ao Estado Federal a autonomia dos Estado-Membros, por meio da distribuição de poderes (competências), concedidos por uma Constituição rígida⁴³.

A partir dos textos de Clémerson Merlin CLÉVE, infere-se que a Constituição Federal de 1988 restabeleceu a lei da coordenação, na qual há igualdade ente a União e as unidades federadas. Não obstante, haveria ainda a regra da participação estadual no governo federal, com o aumento de atribuições ao Senado, que representa os interesses tanto do poder central quanto dos locais⁴⁴.

Assim, os Estados-Membros, apesar de não gozarem de soberania, como a Federação, possuem autonomia, podendo inclusive, elaborar as suas próprias Constituições. Entretanto, ressalve-se que estas Constituições devem respeitar as regras previstas na Constituição Federal, como está positivado no artigo 25, *caput*⁴⁵. Dessa forma, não há autonomia plena dos entes federados, eis que a Constituição Federal delimita o alcance do poder legiferante estadual, através da repartição de competências. A autonomia dos entes federados está ínsita à repartição de competências e assim, podem exercitar e desenvolver suas atividades normativas, consistindo no núcleo do Estado Federal⁴⁶.

Geraldo ATALIBA, ao destacar a importância da autonomia estadual, afirma:

É que a federação supõe que a organização da justiça estadual é dada pela Constituição estadual. Autônomo (*autos-nomos*) é o que se dá regras a si mesmo. Se o Estado não fizer as regras de organização da própria justiça. Não será autônomo. E se não forem autônomos

⁴² LOEWENSTEIN, Karl. Op. Cit., p. 355-356.

⁴³ Explicita a rigidez do texto constitucional o pensamento de Geraldo ATALIBA: “A Constituição brasileira se classifica dentre as rígidas, porque qualquer alteração no seu texto só pode ser aprovada por um processo especial e qualificado, previsto no próprio texto constitucional.”(ATALIBA. **Estudos** ..., p. 11).

⁴⁴ CLÉVE, Clémerson Merlin. Op. Cit., p. 59.

⁴⁵ Art. 25 - Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

⁴⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 475.

os Estados, não haverá federação. (...) O princípio federal, por sua vez, assegura que os Estados terão o seu Poder Judiciário, autônomo e independente e harmonizado com os demais poderes, nos termos da Constituição Estadual.⁴⁷

A Constituição Federal de 1988 optou por um sistema de distribuição de competências⁴⁸ que se inicia enumerando as competências da União (competências expressas ou numeradas), nos artigos 21 e 22⁴⁹; definindo competências indicativamente para os municípios, artigo 30⁵⁰; restando aos Estados às competências remanescentes, artigo 25 § 1º⁵¹, ou seja, as competências que não foram concedidas à União, tampouco aos Municípios.

Todavia, a distribuição de competências em matéria tributária⁵² de certa forma se distingue desta regra, eis que as competências para os entes federados instituírem impostos são todas enumeradas expressamente, além de atribuir a União, com exclusividade, a competência residual, nos termos do que dispõe o artigo 154⁵³ da Constituição Federal.

⁴⁷ ATALIBA. **Estudos** ..., p. 12-13.

⁴⁸ SILVA, José Afonso da. Op. Cit., p. 476-477.

⁴⁹ O artigo 21 enumera as atividades contidas na competência da União, enquanto o artigo 22 apresenta a competência privativa da mesma.

⁵⁰ O artigo 30 enuncia a competência dos Municípios.

⁵¹ Art. 25 - (...)

§ 1º - São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.

⁵² Nesse sentido, leciona Raul Machado HORTA: "(...) a repartição de natureza tributária e as regras que condicionam o sistema tributário nacional, embora realizando uma distribuição de competências, estruturam e ordenam matéria diversa, que é a repartição tributárias de competências no nível dos tributos federais, estaduais e municipais e a repartição das receitas federais. A Constituição de 1988 acentuou a autonomia formal e material do sistema tributário ao conferir título próprio a relevante matéria (Título VI – Da Tributação e do Orçamento – arts. 145 a 169)." (HORTA, Raul Machado. Op. Cit., p. 407).

⁵³ Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

1.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - DEFINIÇÃO DO OBJETO

Uma vez examinado o princípio federativo, deve-se tratar da temática relativa à distribuição constitucional de competências, que decorre do primeiro. Para Karl LOEWESTEIN, esta questão constitui “a chave da estrutura do poder federal”⁵⁴. As competências federal, estaduais e municipais, como já demonstradas, se encontram definidas no texto constitucional⁵⁵, ressalte-se, competência, e não poder⁵⁶.

Isto se coloca para explicitar que nenhuma das pessoas públicas de direito interno goza de poderes tributários amplos, totais e irrestritos, mas apenas competências tributárias, decorrentes da já propalada autonomia dos entes federados. Conforme assevera Rubens Gomes de SOUZA, Geraldo ATALIBA e Paulo de Barros CARVALHO, o poder é algo ilimitado e global, não havendo no sistema federativo brasileiro um poder tributário, a não ser sob forma de repartição⁵⁷. Dessa forma, ninguém detém o poder tributário:

(...) nenhuma pessoa jurídica tem “poder” tributário no Brasil, mas cada qual tem simples competência tributária, que consiste na faculdade de descrever legislativamente, as hipóteses de incidência de tributos e se reconhecermos que a competência tributária reside no Legislativo e se traduz na edição de leis instituidoras de tributos, vemos que as competências tributárias juridicamente iguais, têm a União, os Estados e os Municípios e que essas normas gerais de direito tributário não fazem senão completar a Constituição.⁵⁸

Com efeito, fica evidente que as competências tributárias, portanto, estão

⁵⁴ Conforme é exposto por Karl LOEWESTEIN: “*Em la distribución de las competencias yace la clave de la estructura del poder federal.*”(LOEWESTEIN, Karl. Op. Cit., p. 356).

⁵⁵ Segundo Ruy Barbosa Nogueira, cabe à Constituição Federal: “(...) catalogar, outorgar e distribuir competências tributárias, delimitá-las, classificar os tributos, dispor sobre sua partilha e arrecadações, impedir conflitos de competências e garantir o status do cidadão-contribuinte” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito financeiro**. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 122).

⁵⁶ A doutrina estrangeira se reporta ao termo poder ao tratar da competência: BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. Milão: Dott. A Giuffrè, 1952. v. 1, p. 110; ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzioni di diritto tributario**. Turim: Unione Tipografico, [s.d.], p. 28.

⁵⁷ Terminologia distinta utiliza Ricardo Lobo Torres ao tratar de competência tributária, a intitulando poder tributário. (TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 455).

⁵⁸ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO; Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (parte geral). 2. ed. São Paulo: RT, 1985, p. 59-62.

descritas e limitadas no texto constitucional⁵⁹, eis que este disciplina o sistema tributário. Dessa forma, as competências tributárias são anteriores ao tributo em si. Vale ressaltar ainda que os seus titulares⁶⁰ devem, ao exercê-las, atentar para as limitações disposta na Constituição.

Assim, cabe destacar o conceito de competência tributária, que se retira das lições de Roque Antonio CARRAZZA:

Competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.⁶¹

Do mesmo modo, outros juristas⁶² reduzem a competência tributária ao seu aspecto de atividade legislativa. Para Paulo de Barros CARVALHO, a competência tributária possui significado ligado à idéia de criação de normas, porém, de forma mais abrangente:

Competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

⁵⁹ Raul Machado HORTA trata da questão ressaltando a importância do texto constitucional: “A repartição de competência é exigência da estrutura federal, para assegurar o convívio dos ordenamentos que compõem o Estado Federal. A forma federal corresponde ao Estado composto e plural, fundado na associação de vários Estados, cada um possuindo o seu ordenamento jurídico, político e constitucional, conforme as normas estabelecidas na Constituição Federal.” (HORTA, Raul Machado. Op. Cit., p. 399).

⁶⁰ A Constituição outorgou competência tributária às pessoas políticas para criarem tributos, expedindo leis para tanto, segundo Marco Aurélio GRECO: “Ao outorgar essa aptidão, o Constituinte fê-lo às pessoas políticas, obviamente por serem as únicas que possuem Poder Legislativo e indicou expressamente os fatos que poderiam ser descritos na norma e conectados à entrega de dinheiro” (GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1974, p. 58-59).

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 450.

⁶² José Eduardo Soares de MELO conceitua a competência como: “(...) a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota.” (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 100)

Luciano AMARO, por sua vez, possui conceituação semelhante: “Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 93).

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.⁶³

Roque Antonio CARRAZZA assevera, em síntese, que a competência tributária é a faculdade potencial de criar tributos, aumentando a carga tributária, diminuindo-a ou até suprimindo-a por meio da não-tributação, utilizando o mecanismo das isenções ou simplesmente da não tributação⁶⁴.

O exercício da competência tributária, compreende a capacidade tributária ativa⁶⁵, porém, ambas não se confundem, como assinala Roque Antonio CARRAZZA:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercida, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa.⁶⁶

Segundo Rubens Gomes de SOUSA, Geraldo ATALIBA e Paulo de Barros CARVALHO⁶⁷, a Constituição não cria tributos⁶⁸, apenas determina as

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 213-214.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 450/451.

⁶⁵ Paulo de Barros CARVALHO atenta para essa questão: "*Capacidade tributária é apenas aquela condição pela qual, por investidura legal, por disposição de lei, uma pessoa passa a figurar no pólo passivo das relações jurídicas, no nosso caso, das relações jurídicas tributárias, e na contingência de poder exigir, coativamente, a prestação estabelecida em lei. Não se confunde, portanto, capacidade com competência. Competência é a possibilidade, como já disse, de inovar a ordem jurídica. Capacidade tributária ativa é apenas a possibilidade de figurar no pólo passivo de uma relação jurídica tributária.*" (Sujeito ativo na relação jurídica tributária. **VI Curso de direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. v. 1. p. 20).

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 452/453.

⁶⁷ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 59.

⁶⁸ José Souto Maior BORGES credita ao texto constitucional a criação do tributo: "*A Constituição, ao mencionar o nomen jûris dos tributos, ao repartir ou partilhar a competência tributária – parcela do poder de tributar -, não outorga às entidades competentes um simples rótulo, desprovido de significado, mero flatus vocis, carecedor de ingredientes substanciais. Se o tivesse feito, não haveria como compatibilizar esse critério nominalístico com o princípio da rigidez do subsistema constitucional tributário, esse princípio, reputado por alguns como inexcedido e sem paralelismo no*

competências tributárias, definindo as hipóteses de incidência para os tributos. Assim, o texto constitucional traça o perfil dos elementos constantes aos tributos apenas de maneira genérica⁶⁹, para que posterior lei de competência da pessoa política em questão crie concretamente o tributo. Nas palavras de Geraldo ATALIBA:

A norma geral também não cria tributo. A Constituição e as normas gerais, simplesmente, delimitam as esferas de competência de cada qual e não haverá tributo criado pela lei nacional, como não há pela Constituição. Os tributos são sempre criados – dentro da esfera de competência que foi traçada pela Constituição e completada pela norma geral – pelo legislador ordinário da União, dos Estados e dos Municípios.⁷⁰

Portanto, a Constituição Federal não cria tributos, somente determina as competências para que os entes de direito público interno possam de fato instituí-

constitucionalismo moderno (cf. Geraldo Ataliba, Sistema constitucional tributário brasileiro, 1968, p. 22) e que é dedutível a posteriori pelo intérprete, na contemplação do modo de atuação dos princípios e normas constitucionais reguladores da matéria tributária. Se o tributo nominalisticamente referido na Constituição, numa quase exaustiva discriminação de rendas, fosse apenas aquele definido na lei complementar ou ordinária, estaria aberta uma brecha na rigidez do sistema que, contraditoriamente, sendo rígido por força da Constituição, tornar-se-ia flexível pelos fios condutores da legislação complementar e ordinária – conclusão evidentemente incorreta, por isso mesmo, insustentável e insustentada.

Conseqüência a ser extraída dessas ponderações, é que, mesmo antes de sua instituição por lei, o tributo previsto na Constituição, já existe.

*(...)À vista, portanto, dessa pormenorização na disciplina normativa do tributo não é possível negar que o complexo processo de sua criação se inicia, numa consideração dinâmica, com a outorga constitucional de competência tributária, sendo assim de rechaçar-se a opinião de que a Constituição Federal não cria tributos porque apenas discrimina as competências tributárias.” (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 172-173).*

José Roberto VIEIRA entende de forma semelhante: *“Diante da atribuição constitucional de competência tributária, já dispomos de norma que desenha o perfil mínimo de um tributo, outorgando-lhe, no menor grau possível, uma inquestionável identidade. Impensável ignorar a existência de tal norma (...) Ora, se tributo é norma, como já reconhecemos, em companhia de larga e respeitável doutrina, perante tal norma constitucional, é inevitável concluir: a constituição criou tributo.” (VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a constituição cria tributos! In: TORRES, Heleno Taveira. **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 639).*

⁶⁹ Nesta mesma seara, Betina Treiger GRUPENMACHER explicita o exercício de criação de tributos, tendo em vista que o tributo é instituído por lei ordinária, com as concessões previstas na Constituição à lei complementar: *“Exercer a competência tributária significa criar abstratamente tributos, fazendo-o, via de regra, através de lei ordinária e, excepcionalmente, nas hipóteses fixadas no Texto Constitucional, através de lei complementar. É, portanto, exercer o poder de expedir normas genéricas e abstratas que instituem o dever de pagar tributos nas situações nelas descritas.” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 36).*

⁷⁰ SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 59.

los⁷¹. Por meio das competências tributárias, portanto, as pessoas políticas que receberam a atribuição da Constituição Federal, expedirão normas jurídicas, criando tributos.

1.5 CARACTERÍSTICAS

A competência tributária está determinada no ordenamento pátrio no texto constitucional, como já destacado anteriormente. Cabe aos titulares da competência tributária instituir tributos, ou legislar sobre eles. Assim, estão delimitadas as respectivas áreas de tributação privativas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Isto se impõe face aos Poderes Legislativos inerentes a cada um dos entes federados, únicos habilitados a criar tributos⁷².

Como outrora afirmado, a Constituição Federal apenas discriminou competências e não criou tributos, devendo aqueles com função legiferante realizar essa atividade.

Ademais, uma vez credenciados os entes públicos de direito interno a criar tributos, impera analisar de que forma a atividade se realiza, ou seja, quais características acompanham a distribuição do poder tributário, eis que não se trata de poder, vez que está limitado antes mesmo de seu surgimento.

Roque Antonio CARRAZZA aponta para a existência de seis características diversas: privatividade, indelegabilidade, irrenunciabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade e facultatividade do exercício⁷³.

A primeira característica, a privatividade, decorre da própria atribuição de

⁷¹ Transcreve-se o entendimento de Roque Antonio CARRAZZA, quando trata da criação pelo legislador da norma tributária: “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir do arquétipo constitucional”. (CARRAZZA, Op. Cit., p. 460/461).

⁷² CARRAZZA, op. cit., p. 455-456.

⁷³ *Ibidem*, p. 463.

competências pelo texto constitucional, que ao atribuí-las as pessoas políticas, habilitando-as a criar tributos e, concomitantemente, em caráter negativo, proíbe as demais de legislarem sobre os mesmos. Geraldo ATALIBA assevera nesse sentido, destacando a exclusividade da competência tributária:

Assim, cada pessoa política (União, Estados e Municípios) dispõe de uma faixa privativa de impostos a exigir. Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração desse campo.⁷⁴

Roque Antonio CARRAZZA elucida a mesma questão com suas palavras:

Em conseqüência, a norma constitucional que trata de competência tributária confere à pessoa política contemplada a virtualidade de criar certo e determinado tributo. Ao fazê-lo, recusa, concomitantemente, esta possibilidade às demais pessoas políticas nela não indicadas. (...) A criação de tributo por pessoa política incompetente viola normas constitucionais (...) acarreta a nulidade do ato por ofensa a princípio básico da ordem jurídica.⁷⁵

Para Paulo de Barros CARVALHO, no entanto, a privatividade é insustentável, devendo-se levar em consideração a exceção contida no artigo 154, inciso II da Constituição⁷⁶, que permite à União, na iminência ou em caso de guerra externa, criar impostos extraordinários fora de sua esfera de competência. Para o autor, a privatividade é atributo apenas do ente federal⁷⁷.

Outra característica é a indelegabilidade das competências tributárias, isto é, a pessoa política capaz de criar tributos não pode delegar a sua competência a outrem. Tampouco pode delegá-la a outro poder dentro de sua própria esfera. Caso isso ocorresse, a Constituição seria modificada indiretamente a partir dos interesses

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 106.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 466-467.

⁷⁶ Art. 154 - A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso ...**, p. 219.

das pessoas políticas, transformando-se de rígida, em flexível⁷⁸. Ressalte-se a observação de Aliomar BALEEIRO quanto à possibilidade de celebração de convênios:

A Pessoa de Direito Público Interno beneficiada com a competência exclusiva para instituir o tributo não poderá delegar ou transferir à outra a atribuição de legislar sobre os elementos formadores da obrigação tributária, embora possa celebrar convênios para a arrecadação, fiscalização ou execução de leis, serviços e atos administrativos fiscais, como foi previsto no art. 13, § 3º, da Constituição, na redação de 1969, correspondente ao art. 18, § 3º, da anterior, citada pelo CTN.⁷⁹

A terceira característica está relacionada com a anterior, a irrenunciabilidade, ou seja, as pessoas políticas que detêm competência tributária não podem delegá-la ou renunciá-la, seja totalmente ou parcialmente, mesmo que por meio de lei. Isto posto, a renúncia à competência tributária seria inócua, podendo ser revogada *a posteriori*, pela própria pessoa política, o que a tornaria ineficaz⁸⁰. A mesma ponderação quanto à rigidez constitucional é pertinente ao se tratar desta questão, como reflete Paulo de Barros CARVALHO⁸¹.

A incaducabilidade significa, por sua vez, que o não exercício da competência tributária não significa a sua perda pela entidade competente⁸². Isto é,

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 597, 605. MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 101.

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualiz. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 80.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 611-612.

⁸¹ Paulo de Barros CARVALHO, tratando da temática em tela, chega às mesmas conclusões de Roque Antonio CARRAZZA: "*Por certo, se admitimos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria para diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro.*" (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 218).

⁸² Segundo ilação de Paulo de Barros CARVALHO, as conseqüências para a caducidade da competência tributária, caso isto fosse possível, incidiriam na perenidade do texto constitucional: "*A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viesse a ser*

não há qualquer prazo para que os tributos sejam instituídos por meio de lei, impedindo a atividade do Poder Legislativo. Um exemplo dessa característica é a previsão constitucional de criação pela União do imposto sobre grandes fortunas, no artigo 153, inciso VII⁸³, que até a presente data não foi instituído.

A competência tributária, para Roque Antonio CARRAZZA é inalterável, vez que não poderia ser prorrogada, ou seja, *“não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém.”*⁸⁴ Isto se deve, portanto, a atribuição constitucional da competência, não cabendo ao Código Tributário Nacional, lei ordinária, ou qualquer ato a alterar.

Por fim, a facultatividade diz respeito à liberdade concedida às pessoas política de exercer ou não a competência a elas concedida. Nesse caso, o ente pode criar o tributo que lhe cabe quando assim o desejar, a partir de decisões políticas condizentes com seus interesses. A pessoa política poderia, pois, deixar de utilizar a sua competência tributária totalmente ou em parte. Contudo, isso não significa a permissão para que, ao não utilizar a sua competência, outro ente assim o faça. Porém, Roque Antonio CARRAZZA faz ressalva quanto à exceção presente no artigo 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal⁸⁵, que versa sobre a obrigatoriedade de deliberações dos Estados e Distrito Federal no tocante à lei complementar que trata de isenções, incentivos e benefícios relativos ao ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços)⁸⁶.

acionados.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 218).

⁸³ Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 610.

⁸⁵ Art. 155 - *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

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

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

(...)

XII - cabe à lei complementar.

⁸⁶ Outro óbice ao caráter facultativo das competências tributárias se extrai do pensamento de Paulo de Barros CARVALHO, que constata a índole nacional do ICMS, tendo em vista sua origem marcada por países de estrutura unitária, sendo vedado aos Estados-membros ou ao Distrito Federal tratar com omissão o imposto, não legislando sobre a matéria. Isto porque, para que o imposto funcionasse de forma uniforme seria preciso evitar, através de medidas generalizantes, que a autonomia das pessoas políticas colocasse em posição de risco a sistemática adotada. (CARVALHO,

1.6 PARTILHA DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

O Sistema Constitucional Tributário brasileiro possui um atributo essencial, a rigidez. Isto se deve a sua base constitucional, tendo em vista que essa característica decorre da própria Constituição Federal.

Além disso, o texto constitucional enumerou de forma taxativa os impostos de competência de cada pessoa política, impedindo a instituição de novos impostos, exceção feita à União no que tange aos impostos da competência residual.

A partir desta consideração, devem-se distinguir quais impostos cabem a cada unidade federada e, posteriormente, a competência para instituir taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, em uma divisão marcada pela classificação entre tributos vinculados e não-vinculados difundida pelos ensinamentos de Geraldo ATALIBA⁸⁷.

Para tanto, a partilha de tributos pelo legislador constituinte deve ter sido motivada para que a configurasse da forma que atualmente as competências se apresentam, conforme leciona Ruy Barbosa NOGUEIRA:

Para essa partilha de impostos entre as diversas esferas de poder dentro da Federação, o constituinte deve ter em vista não só a natureza de cada imposto, em espécie, mas também a sua adequação em relação às respectivas atribuições e encargos de cada esfera de governo. O imposto é captação de riqueza, mas também pode ser instrumento de regulatividade.⁸⁸

Paulo de Barros. Op. Cit., p. 219-223).

⁸⁷ Geraldo ATALIBA propôs a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados (a uma atuação estatal), localizando as taxas e contribuições entre os tributos vinculados e os impostos entre os tributos não-vinculados: “O principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência. (...)”

Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 130).

⁸⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. Cit., p. 132.

A Constituição criou a hipótese de incidência dos impostos, permitindo a sua criação pelas pessoas políticas, estas que recebem a competência do próprio texto constitucional e se relacionam entre si sem qualquer hierarquia⁸⁹. Assim sendo, a Constituição atribuiu impostos privativamente aos entes federados⁹⁰, ou seja, de forma exclusiva e taxativa⁹¹, ressalvados os casos previstos de competência residual ou extraordinária conferidos à União⁹². Com efeito, aos Estados competem os impostos descritos no artigo 155, incisos I a III⁹³ (I – transmissão *causa mortis*, e doação, II – circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação; III – propriedade de veículos automotores – IPVA).

No tocante aos Municípios, estão autorizados a criarem impostos discriminados no artigo 156, incisos I a III⁹⁴ (I – propriedade predial e territorial –

⁸⁹ BARROSO, Luís Roberto. Op. Cit., p. 143.

⁹⁰ Como expõe Sacha Calmon Navarro COELHO, o legislador constituinte tomou certas medidas para evitar possíveis conflitos de competência entre as pessoas políticas: “Com os impostos, que são tributos não vinculados a uma atuação estatal, pois os seus fatos geradores (fatos *jurígenos*) são realidades estranhas a qualquer atividade estatal referidas ao obrigado, fez-se necessário que o constituinte indicasse o seu fato gerador, os nominasse e os atribuísse de modo privativo a cada uma das pessoas políticas, de maneira a evitar que uma invadisse, por inexistência de limites, áreas de competência reservadas às outras.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 71).

⁹¹ Vale ressaltar a posição de Luciano AMARO, que excepciona a taxatividade dos impostos de sua competência: “(...) arrolados os tipos atribuídos a cada um dos entes, os tipos remanescentes (residuais) são atribuídos à competência da União (art. 154, I). Disso resulta que a lista de situações materiais que ensejam a incidência dos impostos da União (art. 153) não é exaustiva, dado que outras situações podem ser oneradas por impostos federais.” (AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 97).

⁹² Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

⁹³ Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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

III - propriedade de veículos automotores.

⁹⁴ Art. 156 - Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

IPTU; II – transmissão intervivos; III – serviços de qualquer natureza – ISS).

Competem à União, por sua vez, os impostos previstos no artigo 153⁹⁵ (I – importação; II – exportação; III – renda; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro – IOF; VI – propriedade territorial rural – ITR; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar).

Ao Distrito Federal, diferentemente dos demais, é outorgada a competência para instituir tanto impostos estaduais quanto municipais.

Deve-se atentar à permissão concedida à União para legislar sobre impostos dentro de sua competência residual ou supletiva, prevista no artigo 154, inciso I da Constituição Federal, que deve respeitar o princípio da capacidade contributiva⁹⁶, além de não poder constituir imposto unifásico e não coincidir com outro imposto já previsto constitucionalmente⁹⁷. Chama-se competência residual aquela facultada à União: “(...) *atinentes aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas.*”, conforme leciona Luciano AMARO⁹⁸.

Com o intento de discriminar as competências entre as pessoas políticas, o legislador constituinte utilizou dois critérios para evitar possíveis conflitos de competência, o material e o territorial. O primeiro critério, definido por Roque Antonio CARRAZZA, retrata a autorização dada aos legisladores ordinários a instituírem impostos a partir da descrição dos fatos possíveis de serem colocados nas hipóteses de incidência cabíveis às suas pessoas políticas. Isto é, os entes federados são competentes para instituírem impostos sobre fatos genericamente referidos no texto constitucional, evitando assim as invasões de competência impositiva entre as

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

⁹⁵ Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 587.

⁹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. Cit., p. 134.

⁹⁸ AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 95.

pessoas políticas⁹⁹.

Todavia, apenas o critério material não é capaz de evitar os conflitos de competência, devendo ser utilizado outro critério, o territorial. Este, portanto, determina que apenas uma lei seja aplicada a fato ocorrido em dado território, a lei no qual o fato aconteceu. Ou seja, segundo Roque Antonio CARRAZZA:

(...) o critério adotado pela Constituição na partilha das competências impositivas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal foi, além do material, o territorial. Noutros termos, levou em conta, para a solução dos possíveis conflitos neste campo, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam os impostos estaduais, municipais e distritais. Por conseguinte, as leis tributárias que instituem tais gravames apenas têm voga sobre os fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou.¹⁰⁰

No que se refere aos tributos vinculados, a competência tributária é comum, conforme entendimento de Sacha Calmon Navarro COELHO:

Será ato do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível pelas pessoas políticas aos contribuintes no caso das taxas. E será a realização de quaisquer obras públicas benéficas pelas pessoas políticas que a autorizam, indistintamente, a instituir contribuição de melhoria. Por isso, nesses casos, o das taxas e das contribuições de melhoria, a competência outorgada pela Constituição às pessoas políticas é comum.¹⁰¹

O autor, ao enquadrar os tributos vinculados à competência comum, assim o faz ao considerar que os fatos geradores desses tributos estão determinados pela competência político-administrativa, anterior à competência tributária¹⁰². Roque Antonio CARRAZZA se posiciona de forma semelhante, segundo o qual a competência administrativa da pessoa política é o determinante para a competência tributária¹⁰³. Já Geraldo ATALIBA não concebe a matéria da mesma forma, vez que

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 590.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 590-591.

¹⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit., p. 68.

¹⁰² Dessa forma, contribui Sacha Calmon Navarro COELHO: *“É dizer, a competência administrativa precede a tributária e a determina. Somente será competente para instituir e efetivamente cobrar uma taxa a pessoa política que, antes, detenha a competência político-administrativa para realizar o ato de polícia ou prestar o serviço público (taxas). Somente poderá cobrar contribuição de melhoria a pessoa política que tenha realizado a obra pública beneficiadora. Somente a pessoa política que concede o benefício pode cobrar contribuição previdenciária do contribuinte.”* (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit., p. 70).

¹⁰³ Isto posto, conclui Roque Antonio CARRAZZA: *“Portanto, a criação legislativa da taxa ou da contribuição de melhoria pressupõe a existência da competência administrativa da pessoa política*

a pessoa política, por exemplo, ao realizar obra pública que gere o direito de arrecadar contribuição de melhoria, somente poderá ela mesma instituir o relativo tributo¹⁰⁴: “As taxas e as contribuições melhoria não são tributos de competência comum, porquanto a sua instituição é privativa de cada pessoa tributante. Comum é apenas a denominação genérica.”¹⁰⁵ No entanto, Roque Antonio CARRAZZA, a partir do mesmo pressuposto, conclui de forma distinta, pois, segundo o seu entendimento, a competência tributária é comum se observado que os entes federados são competentes para instituir taxas e contribuições de melhoria desde que “não as mesmas taxas, nem a mesma contribuição de melhoria.”¹⁰⁶

No que se refere aos empréstimos compulsórios (artigo 148¹⁰⁷) e as contribuições interventivas, corporativas e sociais (artigo 149¹⁰⁸), somente a partir da definição das suas naturezas jurídicas¹⁰⁹ pode-se determinar as competências

tributante. Dito de outro modo, a competência para instituir tributos vinculados está ligada ao exercício da competência administrativa que a entidade tributante recebeu da Constituição para prestar o serviço público, para praticar o ato de polícia ou para realizar a obra pública.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 595).

¹⁰⁴ Nesse sentido assevera Eduardo Marcial Ferreira JARDIM: “Como se vê, as taxas e as contribuições de melhoria não são tributos de competência comum, porquanto a sua instituição é privativa de cada pessoa tributante. Comum é apenas a denominação genérica.” (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual do direito tributário e financeiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 145).

¹⁰⁵ ATALIBA. **Sistema constitucional** ..., p. 145.

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 593.

¹⁰⁷ Art. 148 - União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

¹⁰⁸ Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

¹⁰⁹ Segundo já exposto, Geraldo ATALIBA classifica os tributos em vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal, inserindo as taxas e as contribuições de melhoria entre os primeiros e os impostos nos últimos. Segundo a sua classificação, as espécies tributárias autônomas seriam apenas três, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Os empréstimos compulsórios e as demais contribuições dependeriam da sua base de cálculo para serem

respectivas. Isto porque, podem configurar espécies distintas de tributos¹¹⁰ ou as espécies já existentes¹¹¹.

Os empréstimos compulsórios têm como veículo legislativo para sua instituição a lei complementar, portanto, cabe ao Congresso Nacional por maioria absoluta determinar sua necessidade, oportunidade e conveniência para criá-lo, conforme afirma Sacha Calmon Navarro COELHO¹¹², o que permite atribuir a sua instituição à União.

As contribuições interventivas, corporativas e sociais, por outro giro, estão vinculadas a uma destinação específica, como afirma Luciano AMARO¹¹³. As contribuições do artigo 149 da Constituição Federal são de competência da União. Contudo, em face da possibilidade de se revestirem de natureza distinta, vez que suas bases de cálculo podem apresentar configurações típicas de impostos ou taxas, variam a competência de acordo com sua real natureza.

As contribuições interventivas, para Roque Antonio CARRAZZA, possuem sua competência ligada à pessoa que possui relação com a contribuição: *“Reiteramos que as “contribuições de intervenção no domínio econômico” só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado*

classificados nas outras três espécies tributárias. (FISCHER, Octávio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, a. 28, n. 28, p. 234-241, 1994/1995). Contudo, Geraldo ATALIBA reviu seu posicionamento no sentido de que as contribuições de melhoria não seriam uma espécie autônoma, mas sim, as contribuições, nas quais estariam incluídas as contribuições de melhoria e as demais contribuições, permanecendo a adotar a corrente tripartida.

¹¹⁰ Os tributos podem ser classificados de diversas formas, como na teoria quinquipartida, defendida por Márcio Severo MARQUES, haveria 5 espécies de tributos, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios. (MARQUES, Márcio Severo. Op. Cit., p. 223/224). Já Luciano AMARO adota a classificação quadripartida dos tributos, compreendendo os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios, subtraindo as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas como espécies autônomas. Estas deveriam ser unidas formando as contribuições especiais. (AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 81).

¹¹¹ De acordo com o entendimento de Roque Antonio CARRAZZA: *“Estamos, portanto, em que estas “contribuições” são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”* (CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 533).

¹¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit., p. 143.

¹¹³ Luciano AMARO afirma que a Constituição, ao tratar de certos tributos, dá relevância à destinação dos mesmos, na medida em que a finalidade pode ser condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício constitucional da competência tributária. Portanto, segundo o seu entendimento, deve-se considerar a destinação das espécies tributárias. (AMARO, Luciano. Conceito e classificação de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, n. 41, p. 284-285, jul./set. 1987).

setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade.”¹¹⁴ As contribuições corporativas se referem a tributos destinados a beneficiar entidades, de direito público ou privado, que têm como finalidade, *verbi gratia*, a fiscalização e regulação do exercício de certas atividades profissionais ou econômicas. Portanto, só podem ser exigidas de quem se beneficie atuando em um setor profissional, ou seja, esteja envolvido com a atividade que pretende disciplinar¹¹⁵. Por derradeiro, as contribuições sociais para a Seguridade Social estão na competência da União, conforme disposto no artigo 149, porém, de acordo com o entendimento de Roque Antonio CARRAZZA, podem ser cobradas tanto por Estados, quanto por Municípios, de acordo com a base de cálculo do tributo¹¹⁶.

Cabe fazer menção ainda à repartição de rendas tributárias, que ocorre nos casos em que a Constituição determina que um ente divida o fruto da arrecadação com outro. A repartição de receitas surge no momento da ocorrência do fato, subsumido à hipótese de incidência prevista, mas apenas quando a entidade competente já houver instituído o tributo. Isto é, caso o tributo ainda não exista, a pessoa política que será beneficiada não tem direito de arrecadá-lo, tampouco receberá parcela ou o total do valor arrecadado (em uma relação jurídica de direito público e não tributária)¹¹⁷. As situações previstas no texto constitucional dizem respeito a hipóteses em que a União reparte suas receitas tributárias com os Estados-membros e estes com os Municípios¹¹⁸. O tema, no entanto não será explorado em face da natureza financeira¹¹⁹ da distribuição de receitas e não tributária¹²⁰, sem desconsiderar a importância para as atividades realizadas pelo

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 544.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 548.

¹¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 103.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 623-624.

¹¹⁸ Artigo 157 e seguintes da CF/88.

¹¹⁹ José Eduardo Soares de MELO corrobora com esse entendimento, ao afirmar que: “A distribuição de competências – aptidão para instituir tributos – não deve ser confundida com a distribuição de receitas dos impostos, que objetiva conferir sua destinação às pessoas políticas de direito público em causa (arts. 157 a 162), tratando-se de matéria eminentemente financeira.” (MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 104).

¹²⁰ Roque Antonio CARRAZZA destaca a natureza financeira do tema: “A repartição de receitas tributárias não é um tema tributário. É um tema financeiro. Interessa, pois, ao Direito Financeiro, que tem por objeto o estudo da chamada atividade financeira do Estado. Esta compreende a obtenção de recursos públicos, sua guarda, gestão e dispêndio. Deve ser

Estado.

Assim, demonstrou-se a configuração das competências tributárias determinadas pela Constituição Federal de 1988, na qual o constituinte procurou evitar que uma pessoa política interferisse na competência de outra¹²¹. Contudo, vale observar que nada está a salvo de críticas, como demonstra Dircêo Torrecillas RAMOS, que declara a existência de um federalismo assimétrico na Constituição, cujo desequilíbrio ocasiona uma disfunção no Estado federal¹²². Por fim, a observação de Luis Roberto BARROSO se mostra pertinente, eis que segundo sua aceção, apesar do aumento da receita dos Municípios gerado pela Constituição Federal de 1988, estes não conseguem superar a crise fiscal que atinge tanto os Municípios quanto os Estados¹²³. Porém, como assevera Raul Machado HORTA, o constituinte de 1988 tomou ciência da crise do federalismo e procurou retomar os fundamentos do Estado federal, para que, a partir das fontes do federalismo constitucional, houvesse a reconstrução do pacto federativo brasileiro, modernizando-o, ressaltando entre os novos fundamentos a inclusão do Município entre os entes federados¹²⁴.

desenvolvida com base na Constituição e na lei (especialmente na lei orçamentária). A obtenção de recursos públicos pode dar-se por via contratual ou por via coativa. Por via coativa, através da tributação ou da imposição de multas (penalidades pecuniárias).

O Direito Tributário ocupa-se, apenas, com a tributação. Não com o destino a ser dado ao dinheiro arrecadado por meio da tributação.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 626/627).

¹²¹ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 31.

¹²² RAMOS, Dircêo Torrecillas. Federação – assimetrias e corrupção. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, a. 12, n. 49, p. 25, out./dez. 2004.

¹²³ BARROSO, Luis Roberto. Op. Cit., p. 145.

¹²⁴ HORTA, Raul Machado. Op. Cit., p. 523.

2 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

2.1 NOÇÕES PRELIMINARES

O Estado possui uma estrutura que demanda a obtenção de receitas para sustentar suas atividades. Para tanto, um dos mecanismos utilizados para esse fim é a tributação, conforme afirma Geraldo ATALIBA: “Os políticos (*homens que dirigem o estado*), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro.”¹²⁵

Com esse objetivo criam-se relações jurídicas tributárias¹²⁶ vinculando abstratamente dois sujeitos que, por sua vez, estão ligados a um determinado objeto. Os sujeitos dessas relações são o sujeito ativo e o passivo, sendo o Fisco, o sujeito ativo, e o sujeito passivo aquele que tem o dever jurídico de realizar uma prestação¹²⁷.

O nascimento da obrigação tributária opera-se no momento da realização em concreto, no mundo fenomênico, do fato descrito de forma abstrata na lei¹²⁸, que define a hipótese de incidência tributária¹²⁹.

A relação jurídica surge no momento da incidência tributária, na qual a

¹²⁵ ATALIBA. **Hipótese** ..., p.29.

¹²⁶ Assim conceitua Geraldo Ataliba: “Obrigação tributária é a relação jurídica de direito público, de natureza sempre pessoal, entre pessoa jurídica pública, titular de competência tributária e outra pessoa jurídica ou física, sujeita à obrigatoriedade do pagamento do tributo objeto da obrigação. Da obrigação tributária decorre o crédito tributário. Verificado o fator gerador, nasce a pretensão tributária do sujeito ativo. Não é, entretanto, exigível o tributo, porque não se fixaram, ainda, os elementos caracterizadores do crédito tributário. Mediante o lançamento – que consiste no procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário, através da verificação da ocorrência da obrigação tributária, determinação da matéria tributável, cálculo do devido e identificação do contribuinte – torna-se exigível a obrigação tributária.” (ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1964, p. 224-225).

¹²⁷ Segundo explica Geraldo ATALIBA, o objeto da obrigação não é o dinheiro, eis que, sendo o direito algo abstrato, não pode ter objeto concreto. Dessa forma, a obrigação tem como objeto o comportamento humano, que no caso é a entrega de dinheiro aos cofres públicos. (ATALIBA. **Hipótese** ..., p. 31-32).

¹²⁸ *Ibidem*, p. 54.

¹²⁹ A hipótese de incidência, para Geraldo ATALIBA, corresponde a: “ (...) descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).” (*Ibidem*, p. 58).

norma tributária¹³⁰ recai sobre um fato concreto, praticado pelo sujeito passivo. O fato realizado pelo contribuinte é um fato (jurígeno) ao qual a lei atribuiu, nas palavras de Geraldo ATALIBA: “a virtude (a potencialidade, a força bastante) para determinar o nascimento da obrigação tributária.”¹³¹

Assim, o fato ocorrido no mundo fenomênico se subsume a norma em abstrato, a hipótese de incidência, surgindo a relação jurídica tributária, ou a obrigação tributária. Geraldo ATALIBA descreve esta cadeia de acontecimentos:

Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.

Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente.

A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço se realiza.¹³²

Assim, a norma tributária que enseja a criação dos tributos é instituída pelas pessoas políticas cujas competências são outorgadas pela Constituição Federal. Não obstante, o tema a ser tratado se refere às isenções tributárias e, como assevera José Souto Maior BORGES, o poder de tributar está reflexamente no poder de isentar:

No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha. (...) Conseqüentemente, estão sujeitas as isenções, pelo ordenamento constitucional tributário, a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções¹³³

A propósito, Roque Antonio CARRAZZA assim se manifesta: “De fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, conseqüência lógica

¹³⁰ Geraldo ATALIBA define a finalidade das normas tributárias: “As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.” (Ibidem, p. 30).

¹³¹ Ibidem, loc. cit.

¹³² Ibidem, p. 53-54.

¹³³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral** ..., p. 30-31.

daquela.”¹³⁴

A Constituição Federal, ao partilhar as competências entre pessoas políticas, as facultou o direito de não utilizar as competências atribuídas, podendo realizar esse intento através das isenções.¹³⁵ Portanto, as isenções devem respeitar os princípios constitucionais, como a legalidade, a isonomia e a segurança jurídica¹³⁶.

As isenções se submetem à legalidade¹³⁷ (artigo 150, § 6º¹³⁸ da Constituição Federal), da mesma forma que a tributação. De acordo com as palavras de José Souto Maior BORGES: “*Porque a disciplina de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio de legalidade*”¹³⁹

Bernardo Ribeiro de MORAES corrobora com o entendimento acerca da natureza reversa do poder de isentar, além da necessidade de reserva de lei para a instituição da isenção:

A necessidade de lei para o estabelecimento da isenção tributária deriva do próprio princípio da legalidade tributária. Se a Constituição formulou a reserva de lei para a instituição do

¹³⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 780.

¹³⁵ Para José Souto Maior BORGES, na competência tributária estão incluídas as isenções: “*Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar.*” (BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 38).

¹³⁶ No tocante à segurança jurídica, prevista no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, destaca-se a questão da revogabilidade das isenções. Esta, por sua vez, está vinculada à discussão quanto à natureza jurídica da isenção, pois, ao ser conceituada como favor legal ou benefício legal, seria revogável pelo poder concedente a qualquer hora. Contudo, como poderá ser observado em momento posterior, isenção não constitui mera liberalidade. Portanto, deve-se tratar a revogação das isenções após classificá-las em modalidades distintas, uma vez que as consequências para cada uma das espécies diferirão. Portanto, a temática relativa à segurança jurídica, dada à aproximação com a revogabilidade das isenções, será analisada ao fim do presente capítulo.

¹³⁷ 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:*

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

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.

¹³⁸ Art. 150 - (...)

§ 6.º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.*

¹³⁹ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 37.

imposto, essa reserva se estende, também, inevitavelmente, às normas de isenção. (...) o poder de isentar pressupõe o poder de tributar.¹⁴⁰

Paulo de Barros CARVALHO concorda com a obrigatoriedade de previsão legal para a instituição da isenção¹⁴¹, bem como outros juristas¹⁴² que comungam o mesmo entendimento, independentemente de seus próprios conceitos quanto à figura isentiva.

As isenções devem ainda respeitar outro princípio constitucional, a isonomia¹⁴³, que se impõe tanto para o ente tributante quanto ao isentante, tendo em vista que, apesar da isenção decorrer de certos interesses de política econômica¹⁴⁴,

¹⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: RT, 1984, p. 568.

¹⁴¹ CARVALHO. **Curso de ...**, p. 495.

¹⁴² ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica ...**, p. 245; BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal – imunidade recíproca – sociedades de economia mista... **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 61, p. 309, jul./set. 1960; CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 797; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 66; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 200; MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. Natureza jurídica das isenções tributárias. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 6, n. 25, p. 175-176, jul./set. 1973; MARTINS, Cláudio. **Normas gerais de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 162; MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 265; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., 136; PINTO, Bilac. Municípios – competência tributária – bitributação e competência concorrente. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 21, p. 361, jul./set. 1950; SOUSA, Rubens de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97.

¹⁴³ 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:*

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

Art. 145. *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

(...)

§ 1º - *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, 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.

¹⁴⁴ Como conceitua Aliomar Baleeiro, o elemento discricionário está presente nas motivações para concessão de isenções: “*Isenção, 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*” (BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit., p. 309).

deve obedecer à igualdade entre os contribuintes. Conforme entendimento de Bernardo Ribeiro de MORAES, a isenção consistiria em uma exceção à regra geral de tributação:

O tributo é igual para todos. O Poder Público, porém, inspirado em motivos de interesse público ou atendendo a um programa de política tributária, costuma conceder certas exceções a esta regra de aplicação genérica do tributo. Daí o aparecimento de isenções fiscais com que são contemplados certos fatos, atos ou pessoas.¹⁴⁵

As isenções não são simplesmente privilégios¹⁴⁶, conforme assevera Roque Antonio CARRAZZA, eis que os últimos têm como conteúdo favores concedidos a contribuintes ou classes de contribuintes que possuem capacidade de arcar com a tributação a eles incumbida¹⁴⁷. Menção merece ser feita aos ensinamentos de M. Seabra FAGUNDES, que procurou assentar a discussão à época da Constituição de 1946 quanto à necessidade de respeitar o princípio da igualdade:

A faculdade de isentar já não se regula sob critérios estritamente políticos. Os princípios da igualdade de todos perante a lei e da proporcionalidade dos impostos, não permitem gravar arbitrariamente algumas pessoas, coisas ou atividades, e isentar, ao mesmo tempo, pessoas, coisas ou atividades em situação idênticas.¹⁴⁸

José Souto Maior BORGES demonstra a influência do princípio da isonomia na esfera da tributação¹⁴⁹ e conseqüentemente, na isenção, apesar da discussão

¹⁴⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. Cit., p. 563.

¹⁴⁶ Mesmo entendimento possui José Souto Maior BORGES: "*Para que se conforme ao princípio constitucional da igualdade, a isenção não pode instituir um tratamento de favor ou privilégio, outorgado a determinados contribuintes.*" (BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 47).

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 782.

¹⁴⁸ FAGUNDES, M. Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 58, p. 1, out./dez. 1959.

¹⁴⁹ Victor UCKMAR analisa a igualdade perante os gravames fiscais dividindo-a em dois sentidos:

"a) em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscal;

b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, (...) em relação à capacidade contributiva dos indivíduos." (UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: RT/EDUC, 1976, p. 54).

quanto aos aspectos formal¹⁵⁰ e material¹⁵¹ da igualdade:

Todos devem contribuir, na medida de sua capacidade, para satisfação dos encargos públicos. Necessariamente a tributação deve obedecer a uma relação comutativa direta ou indireta com benefícios sociais. Discriminações tributárias, enquanto impliquem num tratamento privilegiado ou de favorecimento de determinadas pessoas, não as tolera o ordenamento constitucional brasileiro.

Dai porque, para não ser violatória da isonomia (CF, arts. 5º, *caput*, e I, 145, § 1º e 150, II), a instituição de tributos está submetida à regra da generalidade.¹⁵²

Em que pese ocorram situações de aparente violação¹⁵³ do princípio da igualdade, como as isenções extrafiscais¹⁵⁴, somente dessa forma a justiça social é realizada, como se infere do pensamento de José Souto Maior BORGES¹⁵⁵ e Roque Antonio CARRAZZA¹⁵⁶.

¹⁵⁰ A igualdade formal está associada à idéia de uniformização dos indivíduos, como se observa no artigo 5º *caput* da Constituição Federal: “*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza*”. Dessa forma, se idealiza que todos os indivíduos são pautados pelas mesmas forças, possuindo mesmas condições, remetendo à noção exposta pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, na qual havia a igualdade jurídico-formal, quando foram abolidas as isenções e privilégios, considerando a sociedade homogeneamente.

¹⁵¹ A igualdade material diz respeito à análise dos indivíduos como se apresentam de fato, e não segundo uma visão generalizante. Desde o pensamento de Aristóteles na Grécia Antiga até Rui Barbosa, já se traçava os contornos da igualdade em sentido material, ao trazer a idéia de que os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais, desigualmente, na medida da sua desigualdade. Apesar das críticas à sociedade grega, esta já antevia a noção de justiça através da igualdade.

¹⁵² BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 44.

¹⁵³ Para José Eduardo Soares de MELO, ocorreria de fato uma colisão parcial com o texto constitucional a isenção que se restringisse à determinada região do país em decorrência de condições inerentes a ela. (MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 266).

¹⁵⁴ José Souto Maior BORGES apresenta seu conceito de isenções extrafiscais: “*Podem ser concedidas isenções da sujeição ao poder tributário com fundamento em razões sociais. O ordenamento tributário prescinde, nesses casos, dos seus fins estritamente fiscais para assegurar o bem-estar geral.*”(BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 70).

Geraldo ATALIBA traduz o significado da palavra extrafiscalidade: “*(...) é o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política.*” (ATALIBA. **Sistema ...**, p. 151).

¹⁵⁵ José Souto Maior BORGES apresenta a questão como exceção à justiça tributária: “*O ordenamento constitucional tributário do país, excetuados os casos com os quais se pretende substituir a justiça tributária, por uma justiça social (isenções extrafiscais), exige que os contribuintes, em idênticas circunstâncias de capacidade contributiva, se submetam a idêntico regime tributário.*” (BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 46).

¹⁵⁶ Como se observa do pensamento do Roque Antonio CARRAZZA, as isenções só podem ser concedidas quando voltadas a objetivos definidos constitucionalmente, por exemplo: a proteção à família, à cultura, e aos economicamente mais fracos, ou seja, aqueles que não possuem capacidade econômica para pagar a tributação que lhes compete. Assim, a isenção está coadunada com a idéia de falta de capacidade econômica de quem receberá o benefício ou interesses políticos do Estado.

Mesmo entendimento possui Victor UCKMAR, ao analisar o princípio da igualdade, permissivo de isenções voltadas a interesses superiores ou visando à proteção de perseguições:

Em alguns Estados, apesar de se acolher o princípio da igualdade perante a lei fiscal e, pois, da generalidade de imposição, considerou-se oportuno estatuir, com normas de caráter constitucional, isenções a favor de determinados bens e atividades; e isto pela busca de fins de interesse superior (por exemplo religioso ou de cultura) ou para evitar que, sob a aparência de gravames fiscais, fossem realizadas perseguições (por exemplo, por motivos políticos).¹⁵⁷

As isenções, em princípio, não ferem a igualdade tributária¹⁵⁸. Nas palavras de José Souto Maior BORGES: *“Excetuum, isso sim, as pessoas isentas, da regra da generalidade da tributação, a fim de que, deste modo, esteja obedecido o princípio da isonomia.”*¹⁵⁹

2.2 CONCEITO DE ISENÇÃO – DISPENSA DO PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO

As primeiras teorias¹⁶⁰ que trataram do tema definem a isenção como *“dispensa do pagamento do tributo devido”*.¹⁶¹ Ruy Barbosa NOGUEIRA conceitua a isenção como: *“(...) a dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição*

(CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 782).

¹⁵⁷ UCKMAR, Victor. Op. Cit., p. 56.

¹⁵⁸ Assim define Geraldo ATALIBA: *“Nas isenções, entretanto – cada vez mais variadas e abundantes – tem-se o exemplo mais expressivo da atualidade da extrafiscalidade. Venham elas constituir-se em instrumento de concretização dos princípios da igualdade e da capacidade, ou, contrariamente, atender a instâncias ou sugestões de ordem econômica ou social, nenhum obstáculo constitucional – em princípio – se lhes antepôs, sendo sua consagração universal.”* (ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional** ..., p. 171).

¹⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 47.

¹⁶⁰ Gilberto de Ulhôa CANTO, em momento anterior à consolidação das correntes doutrinárias relativas à isenção, a conceitua: *“Isenção é a expressa e deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência renuncia, em razão de circunstâncias de ordem vária (social, política, econômica), ou respectivo exercício.”* (CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 3, p. 390).

¹⁶¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. Cit., p. 134.

*expressa da lei e por isso mesmo excepcional. Só se pode isentar o que esteja a priori tributado.*¹⁶²

Já na acepção de Rubens Gomes de SOUZA, a isenção passa a ser caracterizada como um favor fiscal: “(...) a isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento do tributo devido.”¹⁶³

Corroborando com esse entendimento Amílcar de Araújo FALCÃO: “Na isenção (...) há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário.”¹⁶⁴

Bernardo Ribeiro de MORAES, por sua vez, compreende a isenção como um benefício: “Sendo a isenção uma dispensa do pagamento do tributo devido, compete ao poder tributante que o institui conceder ou não o benefício.”¹⁶⁵

Para essa corrente doutrinária¹⁶⁶, a isenção ocorre em momento posterior à incidência, ou seja, ocorre o fato gerador concretamente e após o surgimento da obrigação tributária a lei dispensa o pagamento do tributo.¹⁶⁷

Assim, a isenção atua em momento seguinte à ocorrência do fato gerador, como observa Fábio FANUCCHI:

Se houver tal dispensa em lei contemporânea à data de ocorrência do fato gerador, está-se diante de uma isenção. Numa fração de tempo, a obrigação principal nasceu com o fato gerador, porém, o crédito tributário que lhe corresponderia na sistemática bem delineada do nosso direito positivo, estará impedido de aparecer.¹⁶⁸

Caso não ocorra a incidência, para a primeira teoria, não se pode falar em

¹⁶² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. Cit., p. 134.

¹⁶³ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. Cit., p. 97.

¹⁶⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Op. Cit., p. 65.

¹⁶⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 132.

¹⁶⁶ ATALIBA. **Natureza** ..., p. 244; MARTINS, Cláudio. Op. Cit., p. 162.

¹⁶⁷ Para Rubens Gomes de SOUSA, a isenção decorre da incidência: “(...) na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido” (SOUSA, Rubens Gomes de. Op. Cit., p. 97).

¹⁶⁸ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 370.

isenção¹⁶⁹, tendo em vista que, na não ocorrência do fato gerador, não existe relação tributária, portanto, há apenas a não-incidência.¹⁷⁰, o inverso da incidência.¹⁷¹

Entretanto, os teóricos da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido não observaram diversos fatores que obstaram a prevalência desta conceituação, como ressalta Pedro Luciano MARREY JÚNIOR:

Em verdade, os grandes nomes da literatura tributária brasileira não atentaram para o engano que sempre se comete, ao transplantarem para o Brasil, sem uma análise verdadeiramente crítica, os ensinamentos da doutrina alienígena. (...) Isto porque a lei de isenção é anterior à ocorrência daquilo que seria fato impositivo. A lei tributária que isenta modifica a hipótese de incidência, excluindo uma série de fatos que, anteriormente nela estavam incluídos.¹⁷²

Outras críticas foram apresentadas à teoria¹⁷³, uma vez que não seria possível relação jurídica anterior à isenção, pois, segundo Paulo de Barros CARVALHO: "(...) *não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social.*"¹⁷⁴

Não obstante, obstáculo se coloca quanto à aproximação do conceito de isenção ao favor fiscal, eis que estaria sendo violado o princípio da isonomia entre os contribuintes, em caso de concessão de tratamento superior para determinada

¹⁶⁹ Como assevera Rubens Gomes de SOUZA: "*Finalmente, a não incidência decorre da própria definição do fato gerador contida na lei tributária; desde que o fato ocorrido não corresponda àquela definição, dá-se a não incidência.*" (SOUZA, Rubens Gomes de. Op. Cit., p. 97).

¹⁷⁰ Conforme define Ruy Barbosa NOGUEIRA, na não-incidência "(...) *o fato de a situação se encontrar fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador*" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. Cit., p. 134).

¹⁷¹ Geraldo ATALIBA traz conceito de incidência: "*Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.*" (ATALIBA. **Hipótese** ..., p. 45)

¹⁷² MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. Op. Cit., p. 176-177.

¹⁷³ José Souto Maior BORGES critica a conceituação de isenção apresentada: "*Constitui uma contradição insanável ter como ex lege a obrigação tributária (o que não se discute) e, ao mesmo tempo, admitir que esta possa surgir, embora dispensado o pagamento do tributo, até mesmo nas hipóteses em que a própria lei, ao delimitar o campo de incidência da tributação, coloca o fato isento fora dele. Nada mais equívoco do que admitir, na hipótese, a existência de obrigação tributária insusceptível de produzir efeito jurídico*" (BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 164).

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 482.

pessoa em oposição ao resto dos indivíduos em semelhantes condições.¹⁷⁵

Outra crítica possui relevância, apresentada por José Souto Maior BORGES, em relação à conceituação de isenção como benefício fiscal, tendo em vista a origem desse conceito de antigas vantagens relativas a classes privilegiadas:

Os antigos privilégios consistiam na exclusão total ou parcial do dever de contribuir para as despesas públicas não por motivos de incapacidade econômica, mas por franquias de natureza política. Se persistisse essa prática, consistiria violação permanente à generalidade da tributação e à igualdade de todos perante a lei.¹⁷⁶

2.3 ISENÇÃO COMO HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA

Para a teoria defendida por Alfredo Augusto BECKER¹⁷⁷, José Souto Maior BORGES¹⁷⁸ e Walter Barbosa CORREIA¹⁷⁹, a isenção seria uma hipótese de não incidência.

Alfredo Augusto BECKER procurou definir os elementos de sua teoria a partir da estrutura lógica da regra jurídica de PONTES DE MIRANDA, chamando o elemento componente da estrutura da regra jurídica de “regra”, que sempre incidirá depois de acontecida a hipótese de incidência. O que poderá falhar, segundo o autor, são as conseqüências preestabelecidas ou prescritas na regra. Assim sendo, a natureza desta regra poderá ser juridicizante, desjuridicizante (total ou parcial) ou não-juridicizante.¹⁸⁰

A primeira significa a incidência da regra jurídica que juridiciza a hipótese de incidência, tornando-a um fato jurídico. A regra desjuridicizante total, por sua vez, desconstitui o ato jurídico nulo ou anulável retirando-o do mundo jurídico. A regra desjuridicizante parcial traduz o caso no qual a incidência da regra jurídica reduz o

¹⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 63.

¹⁷⁶ *Ibidem*, p. 69.

¹⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 277.

¹⁷⁸ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit, p. 183.

¹⁷⁹ CORRÊA, Walter Barbosa. Não-incidência – imunidade e isenção. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 73, p. 442, jul./set. 1963.

¹⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Op. Cit., p. 274.

conteúdo jurídico da relação jurídica pré-existente à incidência. Por último, a regra não-juridicizante é a formulação negativa de uma regra juridicizante explícita.¹⁸¹

Isto posto, parte-se para uma nova compreensão da incidência tributária, que ocorre quando os fatos previstos na hipótese de incidência da regra jurídica de tributação acontecem em concreto e, conseqüentemente, no entendimento de Alfredo Augusto BECKER, o efeito gera: “(...) *irradiação da relação jurídica tributária, porque a regra jurídica tributária está estruturada como regra juridicizante.*”¹⁸² A não-incidência, por outro lado, surge quando os fatos existentes no mundo fenomênico são insuficientes, excedentes ou estranhos à realização da hipótese de incidência. A isenção, para Alfredo Augusto BECKER não se situaria em momento posterior à obrigação do sujeito passivo de pagar tributos, superando a teoria anterior, ao afirmar que estaria: “(...) *certa apenas no plano pré-jurídico da Política Fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica da isenção.*” Portanto, o conceito clássico não possuiria fundamento:

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 da regra jurídica 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. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.¹⁸³

José Souto Maior BORGES, na linha proposta por Alfredo Augusto BECKER, conclui que a isenção é uma: “*hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada*”¹⁸⁴, insurgindo-se contra a teoria clássica. Para ele, não

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 275.

¹⁸² *Ibidem*, p. 276.

¹⁸³ *Ibidem*, p. 277.

¹⁸⁴ Continua José Souto Maior BORGES a delimitar sua teoria, diferenciando a isenção da imunidade: “(...) *a isenção se funda em pressupostos de incidência diferentes dos contemplados em norma jurídica obrigacional tributária. Daí a impossibilidade lógica (é devido, não é devido) e fenomenológica da incidência simultânea das duas normas, a obrigacional e a isentante. Não por outro motivo ocorreu-me caracterizar a isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, autonomizada, enquanto tal, diante das hipóteses constitucionais de não-incidência*

nasceria a obrigação tributária principal quando incidisse a isenção:

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 do tributo.

O efeito principal e a finalidade última da isenção é o de impedir o nascimento do débito tributário e pois necessariamente da obrigação respectiva.¹⁸⁵

De acordo essa linha de pensamento, Héctor B. VILLEGAS assinala os fatos que desencadeiam as isenções e benefícios tributários:

Na hipótese legal condicionante tributária (fato imponible) estão descritos fatos ou situações que, realizados ou produzidos faticamente por uma pessoa, em determinado lugar e tempo tornam aplicável a consequência jurídica, consistente na obrigação de pagar um tributo. O direito tributário material, entretanto, não se ocupa apenas de fatos imponíveis, mas também compreende outros fatos ou situações que são descritos hipoteticamente em outras normas dos ordenamentos tributários e que, acontecidos no mundo fenomênico, produzem o peculiar efeito de neutralizar a consequência jurídica normal, derivada da configuração do fato imponible, ou seja, o mandamento de pagar o tributo, cujos elementos de mensuração pecuniária são também normativamente estabelecidos.¹⁸⁶

Contudo, a teoria defendida por Alfredo Augusto BECKER e José Souto Maior BORGES não está a salvo de críticas, a exemplo da realizada por Paulo de Barros CARVALHO, que destaca a falha da tese na impossibilidade de cronologia entre as normas tributantes e isentantes:

Quando assevera (Alfredo Augusto Becker) que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir, outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico e exterior. Inverte, como se vê, a dinâmica de juridicização do evento, que ao invés de sofrer principalmente o impacto da regra de tributação, como queria a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva.

No curso do mesmo raciocínio, não entendemos que o conceito de isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada seja a mais adequada para exprimir o fenômeno de que tratamos. Padece do vício da definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa idéia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, de fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo.¹⁸⁷

(*imunidade tributária*).” (BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 199-200).

¹⁸⁵ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 191.

¹⁸⁶ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 1980, p. 129.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 483-484.

2.4 CONCEITO DE ISENÇÃO – AS NOVAS TEORIAS

A isenção tributária, após a concepção das teorias de maior relevo, que a compreende como: “*dispensa do pagamento do tributo devido*” e como “*hipótese de não incidência legalmente qualificada*”, novamente encontrou-se como objeto de estudo, a esse turno, de Paulo de Barros CARVALHO, que a estruturou a partir de regras de estrutura¹⁸⁸ e comportamento¹⁸⁹. Vale ressaltar, portanto, o conteúdo de ambas as regras, nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO:

Lembremos-nos de que estas últimas (regras de comportamento), as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).¹⁹⁰

Para o autor, as isenções tributárias se localizam no interior das regras de estrutura, responsáveis por todo o processo legislativo, informando o procedimento para a criação de novas normas e também modificação da regra-matriz de incidência tributária (hipótese de incidência tributária), uma regra de conduta. Destarte, para alterar a regra-matriz de incidência tributária, deve-se analisá-la segundo seus vários critérios (aspectos) que, segundo divisão proposta por Paulo de Barros de CARVALHO, contém na hipótese o critério material (com um verbo e seu complemento), um critério espacial e um critério temporal; e no conseqüente, um critério pessoal e um critério quantitativo.

A regra de isenção, portanto, atua nos critérios da regra-matriz de incidência subtraindo (mutilando) parcelas da hipótese ou da conseqüência da norma jurídica tributante, inibindo a sua operatividade:

¹⁸⁸ As normas de estrutura, para Norberto BOBBIO, são aquelas que: “(...) *não prescrevem a conduta que se deve ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas.*” (BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: UnB, 1995, p. 33)

¹⁸⁹ Já as normas de comportamento, chamadas por Norberto BOBBIO de normas de conduta, são aquelas que compõem um ordenamento jurídico, determinando aos indivíduos o que devem ou não fazer. Para tanto, cita o seguinte exemplo: “*Uma norma que prescreve caminhar pela direita é uma norma de conduta.*” (*ibidem*, *loc. cit.*)

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 485.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.¹⁹¹

Por fim, o citado autor demonstra que a regra de isenção atua inibindo a regra-matriz tributária de oito formas diferentes, quatro relativas à hipótese e quatro ao conseqüente:

I – pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II – pelo conseqüente

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.¹⁹²

Pedro Guilherme Accorsi LUNARDELLI, com proposição contrária a de Paulo de Barros CARVALHO, inclui as regras de isenção nas regras de comportamento:

(...) dependendo das significações que venham a ser extraídas dos enunciados normativos, postos por norma de estrutura, o fenômeno da isenção poderá ser embasado por normas de comportamento, cujos categoremata devida e esgotadamente darão nascimento ao que denominamos regra-matriz de isenção.¹⁹³

Nessa esteira, permite-se citar a síntese conclusiva de Roque Antonio CARRAZZA, depois de analisar as proposições de José Souto Maior BORGES e Paulo de Barros CARVALHO:

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 486.

¹⁹² *Ibidem*, p. 488.

¹⁹³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 93.

Como quer que seja, os dois conceitos (o de Souto Maior e o de Barros Carvalho) não se excluem; antes, se completam. Apenas captam o fenômeno da isenção tributária por ângulos diversos. Conjugados, permitem uma melhor visualização deste interessante e ainda tão pouco explorado assunto.¹⁹⁴

Outra teoria merecedora de atenção é creditada a Sacha Calmon Navarro COELHO que, contrariando as teorias anteriores, apresenta a regra de isenção conjugada às: “(...) *previsões impositivas para compor o perfil último e final da hipótese de incidência da norma de tributação.*”¹⁹⁵ Para o autor, as proposições prévias não estão adequadas ao fenômeno da isenção¹⁹⁶, para tanto, elucida a questão com nova proposta:

Achamos que a norma de isenção não é. E se não é, não pode ser não juridicizante. Não sendo, também não incide. As normas não derivam de textos legais isoladamente tomadas por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é a resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isençionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica da tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurídicos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses “fatos jurídicos” são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.¹⁹⁷

Nesta esteira, permite-se concluir pela exposição do autor que a hipótese de incidência, no caso em tela, seria composta pelos fatos tributáveis, subtraídos os fatos isentos e os imunes¹⁹⁸. As isenções poderiam ser consideradas espécies de exonerações tributárias. Estas, por sua vez, são divididas em internas e externas. As internas se subdividem em quantitativas ou qualitativas. As primeiras afetam o

¹⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 794.

¹⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 152.

¹⁹⁶ Assim expõe Sacha Calmon Navarro COELHO: “Dessarte, é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma jurídica de tributação precede a incidência da norma de isenção (que por isso é “desjuridicizante” ou “distributante”). Tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico. As relações jurídicas não passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas ou táteis, passam-se, são, no mundo do pensamento, que é parte do mundo total.

Tampouco se nos afigura correta a colocação contrária que vê a isenção incidindo como regra “não-juridicizante”, na medida em que produz uma situação de não incidência.

(...)

A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis já excluídos os imunes e os isentos” (ibidem, p. 154-155).

¹⁹⁷ Ibidem, p. 153-154.

¹⁹⁸ Ibidem, p. 156.

conseqüente da norma e as segundas desqualificam os fatos que desencadeiam a incidência. As isenções, junto com as imunidades integram as exonerações internas¹⁹⁹, localizadas nas hipóteses²⁰⁰.

Uma outra tese, apresentada por Roque Antonio CARRAZZA, desenvolvida por Eliud José Pinto da COSTA, destaca os vários aspectos da norma jurídica tributária (material, espacial, pessoal, temporal e quantitativo) que, para o autor, seriam afetadas pela lei isentiva, que se: “(...) *integra a norma jurídica tributária, conferindo-lhe novas características.*”²⁰¹

Assim, demonstra que a lei isentiva dá nova forma à norma jurídica tributária, retirando do seu alcance certos fatos:

Logo, não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior). O que há, sim, é a resultante das leis tributárias e das leis isentivas, que é a norma jurídica tributária com a conformação que estas lhe imprimiram.

Percebemos, pois, que a lei isentiva, ao contrário do que se apregoa, não mutila (senão metaforicamente) a norma jurídica tributária. Apenas lhe empresta novas feições.²⁰²

2.5 COMPETÊNCIA PARA ISENTAR

As isenções tributárias estão ligadas intimamente com a noção de competência tributária, já apresentada anteriormente. Contudo, devemos ponderar o elo entre ambos os temas, definindo quais entes têm competência para isentar e por meio de quais mecanismos. Nesse sentido, a contribuição de M. Seabra FAGUNDES é providencial: “*A competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações.*”²⁰³

Geraldo ATALIBA se posiciona de maneira semelhante, além de ressaltar que, tendo em vista que a isenção obedece ao princípio da legalidade, cabe apenas

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 144.

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 172.

²⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 794.

²⁰² *Ibidem*, p. 795.

²⁰³ FAGUNDES, M. Seabra. Op. cit., p. 1.

ao legislativo da pessoa política competente para tributar tratar da matéria:

Da própria natureza legal da isenção decorre ser ela sempre concedida pelo Legislativo. Ora, o legislativo só pode expedir mandamentos nos limites de sua competência constitucional. A regra, em matéria tributária é: só pode isentar quem pode tributar. Com efeito, só pode dispensar o pagamento do tributo aquele que tem competência para exigir o tributo. Como só existe tributo se houver lei que o institua, só a lei pode abrir exceção à obrigação legal.²⁰⁴

Roque Antonio CARRAZZA, da mesma forma se insere dentre os adeptos de que as isenções são concedidas, via de regra, por meio de lei ordinária criada pela pessoa política tributante²⁰⁵:

Essa posição é adotada por Bernardo Ribeiro de MORAES, defensor da teoria da “*dispensa do pagamento do tributo devido*”:

A necessidade de lei para o estabelecimento da isenção tributária deriva do próprio princípio da legalidade tributária. Se a Constituição formulou a reserva de lei para a instituição do imposto, essa reserva se estende, também, inevitavelmente, às normas de isenção. Assim, do ponto-de-vista formal, verificamos que a fonte normativa da isenção é a lei ordinária. (...) Quando nos referimos à lei material, tudo indica que se trate de lei do próprio poder tributante. O poder de tributar está implícito na competência tributária e a pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo será a competente para fixar isenções sobre o referido tributo. Isto como regra geral.²⁰⁶

Dessa forma, poderia se afirmar que a pessoa política isentante é a pessoa política tributante, baseado no pensamento de José Souto Maior BORGES, quando, inspirado em Fernando Sainz de BUJANDA, afirma que: “*No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha*”.²⁰⁷

Carlos M. Giuliani FONROUGE ao transportar a questão do poder de eximir para a realidade Argentina, demonstra existir exceção à regra geral de que o poder

²⁰⁴ ATALIBA. **Natureza jurídica** ..., p. 245.

²⁰⁵ Assim, aduz o Roque Antonio CARRAZZA: “*Só a pessoa que validamente criou (ou pode criar), por meio de lei, o tributo é que pode criar a isenção, desde que o faça, também, por meio de lei. Assim, só a lei federal pode conceder isenções de tributos federais; só a lei estadual, de tributos estaduais; só a lei municipal, de tributos municipais; só a lei distrital, de tributos distritais.*” (CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 797).

²⁰⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina** ..., p. 568.

²⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 798; BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p.

tributante deve ser o mesmo poder que isenta²⁰⁸.

As isenções são, principalmente, autônomas, por serem emanadas do poder competente para tributar, devendo respeitar o exposto na Constituição Federal²⁰⁹, segundo Roque Antonio CARRAZZA: “Assim, em princípio, as isenções tributárias são autônomicas, vale dizer, promanam da mesma pessoa política titular da competência para criar o tributo”²¹⁰

Em que pese as considerações no sentido de que a isenção é prerrogativa de quem pode tributar, conforme se infere do exposto por Giuliani FONROUGE, não há apenas isenções autônomas, ocorrendo a instituição de isenções heterônomas.²¹¹

Segundo acepção de Sacha Calmon Navarro COELHO: “A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo com permissão

²⁰⁸ Assim assevera Carlos M. Giuliani FONROUGE: “Foi dito com acerto, por um tratadista brasileiro, que “o poder de eximir oferece certa simetria com o poder de tributar”. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que se convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transposto pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam do verso e reverso da mesma medalha.

Tais expressões são exatas, em termos gerais, porém, logo teremos ocasião de ver que a Argentina oferece visão particular do assunto, por causa de certas disposições constitucionais, já que pode existir o poder de eximir – por aplicação da doutrina dos poderes implícitos do governo nacional – sem que este tenha a faculdade de aplicar tributos com igual alcance.

Por certo que se trata de uma situação excepcional, porém, nem por isso menos real, de maneira que a equivalência tributo-isenção carece de vigência absoluta.” (FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: Lael, 1973, p. 44).

²⁰⁹ José Souto Maior BORGES explicita a afirmação: “A faculdade de outorgar, o poder tributante, isenções ou reduções dos tributos de sua competência sempre foi, entretanto, tranqüilamente acatada.

Essa faculdade, reconhecida aos Estados e Municípios, de estabelecerem isenções dos tributos de sua competência, corresponde aos poderes de disposição dessa competência, que só encontram limitações nos vínculos que ligam o legislador ordinário à Constituição Federal.”(BORGES, José Souto Maior. Op. Cit, p. 243).

Aliomar Baleeiro consigna do mesmo entendimento: “Nenhuma dúvida juridicamente pode subsistir acerca da faculdade de isentar ou de não tributar exercida pelo Poder competente para decretar imposto, salvo quando a Constituição veda discriminações.” (BALEEIRO. **Isenção** ..., p. 309).

²¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 797.

²¹¹ Conforme expõe Sacha Calmon Navarro COELHO: “Coloquemos a questão: as isenções são autônomicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autônomicas 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.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 424).

*constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar.*²¹² Essa isenção já esteve prevista no texto constitucional de 1967²¹³, na qual constava a competência da União para isentar tributos locais.

Conforme leciona José Souto Maior BORGES, a lei federal poderia instituir isenções ou reduções de tributos locais com certos fins afeitos a essa função, com superioridade hierárquica em relação ao direito local:

A isenção por lei federal teria, nessa hipótese, uma influência ou eficácia inibitória sobre a competência tributária dos governos locais. Tratava-se de exceção ao princípio constitucional da repartição de competência. Aí, excepcionalmente, se dava a prevalência da norma federal sobre o direito local. (*Bundesrecht bricht Landesrecht*).

A lei federal poderia, então, conceder isenções ou reduções de tributos locais com a finalidade de proteger ou preservar atividades ou coisas para consecução dos fins constitucionalmente atribuídos à competência da União.²¹⁴

No caso da Constituição Federal de 1967, o artigo 19, § 2º, descrevia a hipótese de isenção de impostos federais, estaduais e municipais pela União através de lei complementar, em caso de relevante interesse social ou econômico nacional. José Souto Maior BORGES assevera sobre a propalada justificativa para a instituição da isenção heterônoma:

Por outro lado, o recurso à lei complementar, sujeita a *quorum* especial, desloca a problemática da isenção para o plano superior do interesse nacional, transcendendo, portanto, os interesses meramente locais. A conveniência de regular sistematicamente determinadas atividades explica e justifica a inclusão dos impostos federais entre aqueles que poderiam ser objeto de isenção por lei complementar.²¹⁵

Já na Constituição Federal de 1988, por outro lado, o legislador constituinte vedou à União utilizar este mecanismo para conceder isenções, preservando a autonomia entre os entes federados, previsto no artigo 151, inciso III²¹⁶, que será

²¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso** ..., p. 157.

²¹³ *Art. 19 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.*

²¹⁴ BORGES, José Souto Maior. *Op. Cit.*, p. 247.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 251-252.

²¹⁶ *Art. 151. É vedado à União:*

(...)

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

analisado mais atentamente no próximo capítulo. Mas cabe transcrever o pensamento de Sacha Calmon Navarro COELHO, quanto ao artigo em questão:

Pois bem, a Constituição de 1988 neste campo cometeu uma aparente confusão, senão vejamos. O art. 151 veda a isenção heterônoma da União em tributos estaduais e municipais. No entanto, o art. 155, XII, e e f, da mesma CF dispõe que compete ao legislador federal, mediante lei complementar, excluir da incidência (isentar) do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no inciso X, a (imunidade dos produtos industrializados remetidos para o exterior). Equipole dizer, apesar da vedação de heterônoma isenção (genericamente), prescreve a Constituição topicamente caso de isenção heterônoma da União em imposto do Estado-Membro.²¹⁷

Exceção está prevista no texto constitucional, exposta no artigo 156, § 3º, inciso II²¹⁸, que prevê a concessão pela União de isenções de ISS (Imposto Sobre Serviços) em decorrência de serviços prestados a destinatários no exterior. Vale citar ainda os artigos 148²¹⁹, artigo 154, inciso I e artigo 195, §4º²²⁰ da Constituição Federal, que autorizam à concessão de isenções por meio de lei complementar, visto que estes tributos (empréstimos compulsórios, impostos residuais e contribuições sociais destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social) são criados por lei complementar.

Municípios.

²¹⁷ COELHO. **Controle** ..., p. 425.

²¹⁸ Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

²¹⁹ Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

²²⁰ Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

2.6 CLASSIFICAÇÃO

As isenções tributárias, além da classificação já observada quanto ao poder competente, possuem outras classificações²²¹, como a divisão clássica²²² entre objetivas ou reais e subjetivas ou pessoais.

Primeiramente, as isenções objetivas ou reais retratam as espécies que se vinculam ao elemento objetivo da hipótese de incidência, independentemente de fatores pessoais. Assim, é concedida a isenção de acordo com o ato, fato ou negócio considerado de forma objetiva. Para Héctor B. VILLEGAS, podem ser compreendidas da seguinte forma: *“As isenções objetivas são aquelas em que a circunstancia neutralizante está diretamente relacionada com os bens que constituem a matéria imponible, com total prescindência da <persona> do destinatário legal do tributo.”*²²³

Segundo entendimento de Achille Donato GIANNINI, a isenção objetiva está ligada somente ao elemento objetivo do pressuposto, o que independe da pessoa para ser retirado o fato do campo da tributação²²⁴.

A isenção objetiva para José Souto Maior BORGES descreve a hipótese em que: *“(...) exclui o âmbito material de tributação, o aspecto objetivo do fato gerador (hipótese de incidência). Em virtude da regra de isenção objetiva, fatos geradores que, se inexistisse o preceito isentivo, estariam dentro do campo de incidência do tributo, dele são excluídos.”*²²⁵

Nesta esteira, vale salientar a definição de isenção objetiva desenvolvida por

²²¹ Hugo de Brito MACHADO traz ainda outras classificações que, no entanto, não serão objetos de estudo: a) quanto à forma de concessão (absolutas e relativas); b) quanto à área (amplas e restritas); c) quanto aos tributos que alcançam (gerais e especiais). (MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 204).

²²² Gian Antonio MICHELI traz a distinção entre isenções subjetivas e objetivas e seu conceito da figura isentiva: *“Se habla comunmente, en estos casos, de exenciones establecidas por la ley en cuanto sustraen a la disciplina general del tributo o a ciertos sujetos o también determinadas situaciones objectivas. Dichas exenciones (llamadas respectivamente subjectivas y objectivas) parecen ponerse como excepciones a la regla o como hechos impeditivos que se oponen a la producción de ciertos efectos jurídicos derivados de la realización del hecho constitutivo.”* (MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributario**. Caracas: Derecho Reunidas, 1975, p. 383).

²²³ VILLEGAS, Héctor B. Op. Cit., p. 131.

²²⁴ GIANNINI, Achille Donato. **Instituzioni di diritto tributario**. 8. ed. Milão: Dott. A Giuffrè, 1960, p. 94.

²²⁵ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 258.

Bilac PINTO: “As isenções objetivas ou reais são aquelas que se referem somente ao elemento fático ou objetivo do pressuposto, isto é, são as que excluem do ônus fiscal certos fatos de natureza ou de conseqüências econômicas, sem se preocupar com a pessoa física ou jurídica que venha a ser sua beneficiária.”²²⁶

Por outro giro, as isenções subjetivas ou pessoais são aquelas vinculadas à pessoa do sujeito passivo da obrigação, com determinados elementos inerentes às pessoas isentas. Héctor B. VILLEGAS retrata as isenções subjetivas como aquelas nas quais a circunstância neutralizante diz respeito a fato ou situações ligadas diretamente à pessoa (física ou ideal) do destinatário legal tributário.²²⁷

Segundo os ensinamentos de Achille Donato GIANNINI, a isenção subjetiva surge quando se refere aos sujeitos passivos, sendo aplicável somente a eles e não a outras pessoas que possam vir a se relacionar com o fato tributante.²²⁸

Bilac PINTO, por sua vez, conceitua as isenções subjetivas ou pessoais com relação ao sujeito do imposto:

As subjetivas ou pessoais são aquelas que têm como causa uma particular consideração do sujeito do imposto e, por isso mesmo, são aplicáveis somente à própria pessoa do beneficiário. Constituem, assim, exceções à regra da generalidade dos tributos, que é, hoje, dominante em todos os Estados moderno. São elas instituídas, relativamente a um ou mais impostos, somente por motivos de ordem política ou econômica.²²⁹

José Souto Maior BORGES leciona quanto a ambas as espécies de isenções, destacando suas distinções:

A norma jurídica de isenção subjetiva visa direta ou imediatamente às pessoas e indireta e mediadamente aos bens, atos, fatos ou situações que, na sua ausência, estariam submetidos ao tributo, porque é ditada em função de considerações valorativas de natureza pessoal.

Diversamente, da norma jurídica de isenção objetiva à sujeição tributária, decorre uma inversão nessa fenomenologia jurídica: não sendo instituída por considerações pessoais, ela tem como alvo, direta e imediatamente certos bens, atos, fatos ou situações; só indireta ou mediadamente alcança as pessoas beneficiadas. Isto porque a relação tributária é

²²⁶ PINTO, Bilac. Op. Cit., p. 361.

²²⁷ Héctor B. VILLEGAS possui o seguinte conceito: “As isenções objetivas são aquelas em que a circunstância neutralizante é um fato ou situação que se refere diretamente à pessoa (física ou ideal) do destinatário legal tributário.” (VILLEGAS, Héctor B. Op. Cit., p. 130).

²²⁸ GIANNINI, Achille Donato. Op. Cit., p. 94.

²²⁹ PINTO, Bilac. Op. Cit., p. 361.

sempre pessoal.²³⁰

Há ainda uma outra espécie de isenção, que seria a união entre as de cunho subjetivo e objetivo, chamada mista, citada por Carlos M. Giuliani FONROUGE²³¹ e Hugo de Brito MACHADO²³². As isenções podem ainda ser divididas em transitórias ou permanentes, de acordo com o tempo de duração do benefício fiscal, exarado pela lei isentante. As isenções, via de regra, seguem a lei que as criou, são, portanto, permanentes e definitivas até revogação da lei²³³.

As isenções são ditas permanentes (por prazo indeterminado) quando o termo final da isenção não está previsto em lei que concedeu a isenção.

As isenções podem ser transitórias (por prazo certo) se criadas pelo legislador para durarem durante um período determinado, com o termo final contido no texto da lei instituidora, como observa Fábio FANUCCHI: “(...) *quer em função de certos fatores nela exigidos, quer por simples escolha do legislador.*”²³⁴

José Souto Maior BORGES entende a divisão entre transitórias e permanentes com a seguinte ressalva: “*Contudo, pode-se dizer que toda isenção é temporária, no sentido de que seus efeitos na ordem temporal não podem transcender à vigência da lei que a concede. Assim, a isenção podendo ser supressa pela revogação da lei é, nesse sentido, sempre temporária.*”²³⁵

Mesmo sentido se verifica nos ensinamentos de M. Seabra FAGUNDES²³⁶ e

²³⁰ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 262.

²³¹ Carlos M. Giuliani FONROUGE destaca a existência de outra espécie de isenção surgida da união entre subjetivas e objetivas, inserta na realidade argentina: “*Em alguns casos, a isenção pode participar de ambos caracteres, ou seja, pode ser objetiva e subjetiva ao mesmo tempo, pelo que se fala de isenções mistas, como ocorre com o Banco da Nação Argentina.*” (FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Op. Cit., p. 51).

²³² Para Hugo de Brito MACHADO, as isenções mistas, ou objetivo-subjetivas, são aquelas: “*concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.*”(MACHADO. **Curso** ..., p. 204).

²³³ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 281.

²³⁴ FANUCCHI, Fábio. Op. Cit., p. 375.

²³⁵ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 281.

²³⁶ Dessa forma assevera M. Seabra FAGUNDES: “*A intangibilidade do direito do contribuinte beneficiado por lei isentadora não significa, no entanto, que as isenções tributárias sejam ou possam ser perpétuas, pois não é lícito a um órgão do Estado, como escreveu o saudoso e douto Lúcio Bittencourt, anular ou suspender indeterminadamente, “ad futurum”, o poder fiscal, privado do seu exercício aqueles que venham a encarnar esse poder pelo tempo afora.*” (FAGUNDES, M. Seabra, Op. Cit., p. 9).

Achille Donato GIANNINI²³⁷, que trabalham, da mesma forma, com as diferenças entre isenções permanentes e temporárias.

Outra classificação tem como elemento distintivo a necessidade de contraprestação por parte do beneficiário da isenção em certas circunstâncias ou fatos determinados pelo legislador. Essas isenções são denominadas incondicionadas (absolutas) e condicionadas (relativas). As primeiras advêm da hipótese, na qual o “(...) favorecimento independe de cumprimento, pelo sujeito passivo potencial, de qualquer providência capaz de levar ao conhecimento da isenção, nascendo ela da lei e das condições próprias do obrigado potencial.”, apontada por Fábio FANUCCHI²³⁸.

Já no caso das isenções condicionadas ou relativas, a lei instituidora determina que certos atos sejam realizados, para que somente depois de cumprido o determinado pelo texto legal, a isenção possa ocorrer.

Roque Antonio CARRAZZA enumera uma série de requisitos para que a condição possa estar apontada na norma isentiva: a sua adequação e pertinência, a sua possibilidade de realização, a proibição de que crie novos tributos não compreendidos na competência tributária da pessoa política tributante, tampouco que preveja formas exóticas ou não usuais de adimplemento da pessoa política tributante, além de ser vedado ferir outros princípios constitucionais²³⁹.

Não obstante, José Souto Maior BORGES trabalha com a disciplina prevista no Código Tributário Nacional:

Com efeito, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1956), além do reconhecimento a *contrario sensu* das isenções incondicionais, outorgadas sem a exigência de obrigações correlatas do beneficiário, consagra as figuras das isenções condicionais, isto é, concedidas em função de determinadas condições e das isenções por *prazo certo*

²³⁷ Achille Donato GIANNINI distingue as isenções por prazo certo das permanentes, assinalando a possível efemeridade da isenção: “*Ma la massima parte delle esenzioni è stabilita allo scopo di sottrarre all’onere fiscale e quindi di agevolare lo sviluppo d’una certa attività economica, che si ritiene, in un determinato momento, di dover favorire nell’interesse generale. All’uopo il legislatore può disporre che le concrete situazioni di fatto, le quali rispondano alla suddeta esigenza, siano esenti solo per un determinato spazio di tempo, trascorso il quale si presume che esse, superato il periodo iniziale, possano supportare il comune onere tributario. Da ciò la distinzione tra esenzioni permanenti ed esenzioni temporanee.*” (GIANNINI, Achille Donato. Op. Cit., p. 133).

²³⁸ FANUCCHI, Fábio. Op. Cit., p. 373.

²³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 814.

(transitórias) ou por prazo indeterminado (permanentes).²⁴⁰

Nessa esteira, as classificações das isenções quanto à sua vigência e quanto à necessidade de providência pelo sujeito passivo se mostram necessárias para a análise subsequente da revogação das figuras isentivas.

2.7 REVOGAÇÃO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Conforme explicitado em momento anterior, o tema da segurança jurídica está coadunado com a idéia de revogabilidade das isenções tributárias, tendo em vista que a pessoa política, ao revogar uma isenção, gera conseqüências ao outro pólo da relação tributária.

As leis isentivas, como outras leis, podem ser revogadas a qualquer tempo e assim, as isenções, desde que de caráter geral, seguem o destino da lei que as criou²⁴¹.

Contudo, vale ressaltar que a revogação da isenção fiscal deve respeitar o princípio da anterioridade ou anualidade²⁴², caso contrário, haveria a criação de tributo durante o mesmo exercício financeiro²⁴³, como afirma Paulo de Barros CARVALHO²⁴⁴, no que é acompanhado por José Eduardo Soares de MELO²⁴⁵ e

²⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 79.

²⁴¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 201.

²⁴² Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

²⁴³ Contudo, o STF sumulou em sentido contrário, em caso de revogação de isenção do antigo ICM: “Súmula 615 – O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da constituição federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.”

²⁴⁴ Paulo de Barros CARVALHO constata a necessidade de preservação do princípio da anterioridade: “É questão assente que os preceitos de lei que extinguam ou reduzam isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que forem publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência. Nesses termos, em homenagem ao princípio da anterioridade, o termo inicial de sua vigência fica diferido para o primeiro dia do próximo exercício.” (CARVALHO,

Bernardo Ribeiro de MORAES:

Devemos ver que, diante do princípio constitucional da anterioridade da lei tributária, a revogação da isenção fiscal produz eficácia apenas após o início do exercício financeiro seguinte. Caso contrário, teríamos aumento ou criação de tributos no meio do exercício financeiro.²⁴⁶

A lei que concede a isenção cria o direito subjetivo do beneficiário de usufruí-la, segundo M. Seabra FAGUNDES: “(...) *no tempo e com o conteúdo referido na lei instituidora, desde que sua situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador para outorgá-las. Satisfeitas essas exigências, o legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada.*”²⁴⁷

Contudo, caso a isenção permanecesse conceituada como favor legal, isto não se colocaria, eis que poderia ser revogada a qualquer tempo pelo poder que a concedeu²⁴⁸.

Não é o que aduz José Souto Maior BORGES, que concorda apenas em parte com essa afirmação, pois, sendo a isenção incondicionada, por prazo indeterminado, poderia ser revogada pelo legislador quando lhe aprouver. Porém, quando a lei determinar os requisitos para a obtenção da isenção e, sendo ela por prazo certo, não é possível a revogação, dado o esforço do contribuinte para cumprir o estipulado. Caso assim o fosse, a segurança jurídica estaria prejudicada:

Se nessas circunstâncias fosse juridicamente possível a cessação de plano da fruição do benefício fiscal, restabelecido total ou parcialmente o ônus da tributação, ninguém arriscaria seu futuro financeiro; ninguém acudiria aos acenos do Estado, através da legislação de incentivos fiscais, particularmente em matéria de isenções. A qualquer tempo, poder-se-ia dar a ruptura do equilíbrio financeiro do investimento privado, com a superveniência da lei revogadora.²⁴⁹

O artigo 178²⁵⁰ do Código Tributário Nacional coloca a salvo, porém, as

Paulo de Barros. Op. Cit., p. 496).

²⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 267.

²⁴⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. Cit., p. 565.

²⁴⁷ FAGUNDES, M. Seabra. Op. Cit., p. 02.

²⁴⁸ CORRÊA, Walter Barbosa. Op. Cit., 442.

²⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 80.

²⁵⁰ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas

isenções condicionais e por prazo certo, o que se encontra sumulado pelo Supremo Tribunal Federal²⁵¹. Nesse caso, o direito subjetivo do contribuinte estaria preservado, garantindo a fruição do benefício até o término do prazo definido pela lei isentante, segundo Roque Antonio CARRAZZA.²⁵²

Corroborando com esse entendimento Fábio FANUCCHI, de acordo com o qual: “(...) as isenções concedidas por prazo certo ou em função de certas condições que a lei estipule(...), não podem ser revogadas ou modificadas por lei a qualquer tempo.”²⁵³

M. Seabra FAGUNDES leciona no mesmo sentido:

Ora, a situação do contribuinte beneficiado por uma isenção tributária outorgada a troco de obrigações especialmente assumidas por ele, está protegida, como qualquer outra situação jurídica particular (Duez e Debeyere), como qualquer outra situação individual, subjetiva ou mista (Laubadère), como qualquer situação regularmente individualizada (Capone), como qualquer situação nascida da posição especial de alguém (Vitta), ou de um ato ou fato complementador da lei (Zanobini), pelos princípios universalmente reguladores da preservação dos direitos públicos subjetivos, ou seja, para usar a terminologia da nossa Constituição (art. 141, § 3º), pelos princípios que resguardam os direitos adquiridos do indivíduo em face do Estado.

Nada autoriza a excluir o direito à não incidência, oriundo de lei isentadora, da proteção jurídica que cobre todas as situações individuais, criadas para as pessoas de direito privado por atos do Estado. A exclusão desse direito seria ato arbitrário do intérprete, inspirado em razões extra-jurídicas.²⁵⁴

Concepção diversa possui Paulo de Barros CARVALHO que, ao analisar o disposto no artigo 178 do CTN, conclui de forma diferente, acenando para uma saída alternativa para revogação da isenção. Trata-se, pois, da permissão da revogação em qualquer espécie de isenção, optando-se pela indenização nos casos de revogação das concedidas por prazo certo e condicionadas, prevalecendo o interesse público em detrimento do particular²⁵⁵.

condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

²⁵¹ Súmula 544 - Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

²⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 815.

²⁵³ FANUCCHI, Fábio. Op. Cit., p. 377.

²⁵⁴ FAGUNDES, M. Seabra. Op. Cit., p. 4.

²⁵⁵ Assim infere Paulo de Barros CARVALHO a partir do positivado no texto legal: “Como criatura da lei que a isenção é, a qualquer tempo, ao alvedrio do legislador, pode ser ab-rogada ou revogada parcialmente (derrogada), o que implica sua modificação redutiva. Visa o art. 178 a

Porém, a opinião de Paulo de Barros CARVALHO é prontamente rebatida por Roque Antonio CARRAZZA: *“Parece-nos insuficiente que a questão se resolva em perdas e danos. A nosso sentir, o princípio da segurança jurídica não aceita que se obrigue o contribuinte prejudicado a ir ao Judiciário.”*²⁵⁶

Neste sentido, o direito subjetivo do beneficiário da isenção deve prevalecer²⁵⁷, em decorrência do direito adquirido e o ato jurídico perfeito, previstos no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal²⁵⁸.

A isenção transitória condicional se incorpora ao patrimônio do beneficiado que, a partir desse instante, tem o direito adquirido²⁵⁹ de usufruir o benefício até o termo final da isenção. O direito adquirido tem o condão de impedir que a lei nova retroaja, bem como impossibilitar a eficácia de efeitos imediatos e futuros desta, garantindo a atividade da lei velha.²⁶⁰

O ato jurídico perfeito, por sua vez, é aquele que está concluído e já acabado, respeitada a lei que estava em vigor quando o ato se realizou e que produziu seus efeitos devidos. Assim, nas palavras de Roque Antonio CARRAZZA: *“Neste sentido, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito asseguram a ultratividade da lei velha, que continuará a disciplinar as situações que sob sua égide se*

preservar aquelas que foram concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, ressaltando-as dessa prerrogativa de liberdade legiferante de que os Parlamentos são portadores, dentro dos limites constitucionais. Tais isenções, de conformidade com o texto escrito do Código Tributário Nacional, estariam a salvo de ab-rogações ou derrogações da lei. Apesar disso, temos para nós que, havendo a justa indenização advinda dos prejuízos do inadimplemento contratual, também as concedidas por prazo certo e mediante condições podem ser revogadas totalmente (ab-rogação) ou de forma parcial (derrogação). O interesse público deve prevalecer sobre o dos particulares (princípio implícito da supremacia do interesse público).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 495).

²⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 816.

²⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito, Op. Cit., p. 202.

²⁵⁸ Artigo 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:*

(...)

XXXVI - *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.*

²⁵⁹ Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO conclui no mesmo sentido, ao ressaltar o direito de usufruir da isenção dos indivíduos beneficiados por ela nos casos previstos no artigo 178: *“Portanto, a lei, a norma isencional, pode ser revogada, sempre, e a qualquer momento.*

Agora, o que não pode ser prejudicado é uma situação jurídica subjetiva, já conquistada pela pessoa favorecida, e que tenha direito a usufruí-la por um determinado período de tempo.” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Op. Cit., p. 164).

²⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 817-818.

*consumaram, mesmo depois da entrada em vigor da lei nova. Tudo em homenagem ao supremo princípio da segurança jurídica.*²⁶¹

Por fim, o estudo da isenção tributária permite-se retirar algumas conclusões: primeiramente, a competência para isentar é o inverso da competência para tributar. A própria figura da isenção tributária, entretanto, não possui entendimento pacífico, restando conceitos de diferentes correntes doutrinárias. Porém, a isenção, independentemente da teoria adotada e da espécie de que se refere, está subordinada a princípios constitucionais. Oportuno, portanto, tratar de uma espécie de isenção em específico, a que decorre de tratados internacionais, a proposta do próximo capítulo.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 819.

3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS

3.1 FONTES DE DIREITO TRIBUTÁRIO: OS TRATADOS INTERNACIONAIS

O direito tributário possui como uma de suas fontes os tratados internacionais, que criam normas a serem utilizadas dentro do ordenamento jurídico pátrio, formando a relação jurídica tributária entre os seus sujeitos, ativo e passivo. Conforme aduz Carlos M. Giuliani FONROUGE, os tratados internacionais ocupam papel singular para o Direito Tributário Internacional²⁶². Para Betina Treiger GRUPENMACHER, o tratado internacional tem a função de instrumento introdutório de normas tributárias:

Dentre os instrumentos primários introdutórios de normas encontram-se os tratados e as convenções internacionais, que veiculam conteúdo específico atinente à matéria tributária envolvendo os Estados signatários. Em face do Direito brasileiro, após a sua promulgação, dá-se a integração de suas regras ao ordenamento jurídico pátrio, passando estas a compor o direito interno, e nele produzindo efeitos jurídicos.²⁶³

O tratado internacional está previsto no artigo 38²⁶⁴ do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (CIJ), que dispõe sobre as fontes do Direito Internacional, dentre elas: as convenções internacionais, o costume internacional, os princípios gerais de direito e as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados de diferentes nações.

Há ainda outras fontes que merecem ser mencionadas, tais como: as resoluções de organizações e conferências internacionais, como as proferidas pela

²⁶² FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962. v. 1, p. 64.

²⁶³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 60.

²⁶⁴ Art. 38. *A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhes forem submetidas, aplicará:*

a) as convenções internacionais, quer gerais quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo direito;
c) os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas;
d) sob ressalva da disposição do art. 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

(...)

§ 2. *A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de uma questão ex aequo*

Assembléia Geral das Nações (AGNU), destacadas por Hildebrando ACCIOLY que, apesar de não estarem presentes no artigo 38 da CIJ, possuem grande importância.²⁶⁵

Por outro lado, impende analisar os tratados internacionais, que atualmente constituem a mais importante fonte do Direito Internacional²⁶⁶ e criam normas jurídicas tributárias. Nada obstante, André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS trazem uma ressalva, afirmando a importância dos costumes internacionais como principal fonte do Direito Internacional, mas destacando o aumento dos tratados celebrados entre os Estados.²⁶⁷

As normas de direito internacional que versam sobre direito tributário tratam principalmente de relações entre os Estados, segundo Heleno Taveira TORRES: *“São normas e enunciados que dizem respeito às relações entre países sobre matéria tributária, particularmente para o tratamento coordenado das atividades impositivas, trocas de informações entre si ou resolução dos concursos impositivos e dos problemas de fraudes fiscais internacionais”*.²⁶⁸

Os tratados constituem normas de direito internacional que, no campo tributário, buscam principalmente medidas para evitar a dupla ou múltipla tributação²⁶⁹. Ademais, regulamentam tributos que incidem sobre os negócios, outra função dos tratados internacionais que se torna cada vez mais indispensável, face ao desenvolvimento dos blocos econômicos, voltados para o comércio regional,

et bono, se as partes com isto concordarem.

²⁶⁵ ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 21.

²⁶⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 200; ROUSSEAU, Charles. **Derecho internacional publico**. Barcelona: Ariel, 1957, p. 10.

²⁶⁷ Nesse sentido, esclarecem os autores: *“Se o costume continua a ser a mais importante fonte de Direito Internacional pelo simples facto de, desde logo devido à sua antiguidade, se ter transformado no repositório das regras básicas da Ordem Jurídica Internacional, o tratado internacional, como já dissemos, tem vindo a tornar-se, na prática e de modo crescente, na fonte de maior significado e relevância. Basta notar que desde 1500 A.C. até 1860 haviam sido concluídos cerca de 8000 Tratados de Paz enquanto que só desde 1947 até 1984 foram celebrados entre 30000 a 40000 tratados (...)”* (PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. **Manual de direito internacional público**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 169)

²⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 58-59.

²⁶⁹ AMARO. **Direito tributário** ..., p. 178.

conforme aduz Edison Carlos FERNANDES²⁷⁰.

O tratado internacional, em sentido amplo, é conceituado por Charles ROUSSEAU, como: “*um acordo entre sujeitos de direito das gentes destinado a produzir determinados efeitos jurídicos.*”²⁷¹ Em sentido estrito, por sua vez, o autor afirma que o termo tratado deve ser aplicado para todo acordo concluído entre membros da comunidade internacional. A denominação técnica de tratado deve ser utilizada para os compromissos internacionais concluídos com intervenção formal do órgão que possui competência para firmá-los²⁷².

Para Hildebrando ACCIOLY, o tratado internacional é: “*o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais.*”²⁷³ Já para José Francisco REZEK, o tratado constitui: “*um acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos.*”²⁷⁴ De acordo com o pensamento de André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS, o tratado significa: “*um acordo de vontades, em forma escrita, entre sujeitos de Direito Internacional, agindo nesta qualidade, de que resulta a produção de efeitos jurídicos.*”²⁷⁵ Assim conceitua Antonio TRUYOL: “*Em sentido amplo os tratados internacionais são acordos entre os Estados, dirigidos a regular o seu comportamento recíproco.*”²⁷⁶

Segundo aduz Edison Carlos FERNANDES, para que esse ato jurídico seja considerado internacional é preciso ainda que um fato da vida, que teve para sua existência a vontade do agente, receba carga jurídica, se enquadrando à idéia de “*conjunto de princípios ou regras destinados a reger os direitos e deveres internacionais*”, ou ainda que a vontade seja proveniente de um Estado ou outro sujeito internacional.²⁷⁷

²⁷⁰ FERNANDES, Edison. **Sistema tributário do Mercosul**. 3. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 53.

²⁷¹ ROUSSEAU, Charles. Op. Cit., p. 11.

²⁷² *Ibidem*, p. 11-12.

²⁷³ ACCIOLY, H. Op. Cit., p. 23.

²⁷⁴ REZEK, José Francisco. **Direito dos tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21.

²⁷⁵ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 173.

²⁷⁶ TRUYOL, Antonio. **Noções fundamentais de direito internacional público**. Coimbra: Arménio Amado, 1952, p. 91.

²⁷⁷ FERNANDES, Edison Carlos. Op. Cit., p. 30.

A *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*, de 1969²⁷⁸, por sua vez, traz sua própria definição de tratado no seu artigo 2º, item 1, alínea “a”: “*Tratado designa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer esteja consignado num instrumento único, quer em dois ou mais instrumentos conexos, e qualquer que seja a sua denominação particular.*” De acordo com Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, a definição da Convenção de Viena é *lato sensu*, ou seja, inclui todas as espécies de tratados, o que significa que mesmo os tratados orais estariam abrangidos²⁷⁹. Contudo, para André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS, o conceito de tratado da Convenção de Viena não abrange todos os tratados²⁸⁰.

Os tratados podem receber diversas denominações²⁸¹. A terminologia utilizada não distingue pelos nomes o conteúdo do ato jurídico, portanto, essas denominações podem ser iguais e utilizadas de forma indiscriminada, segundo observação de Charles ROUSSEAU²⁸², G. Balladore PALLIERI²⁸³ e João Grandino RODAS²⁸⁴. Conforme destaca Hildebrando ACCIOLY, o termo tratado não é especificamente aplicado a apenas um instrumento convencional internacional:

Tratado é a expressão genérica. São inúmeras as denominações utilizadas conforme a sua forma, seu conteúdo, o seu objeto ou o seu fim, citando-se as seguintes: convenção, protocolo, conveio, declaração, *modus vivendi*, protocolo, ajuste, compromisso, etc., além das concordatas, que são os atos sobre assuntos religiosos celebrados pela Santa Sé com os Estados que têm cidadãos católicos²⁸⁵.

²⁷⁸ Hildebrando ACCIOLY caracteriza como indispensável a Convenção de Viena de 1969: “*A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinadas em 1989, é uma das mais importantes fontes do DIP, pois nela as regras costumeiras sobre a matéria foram devidamente codificadas num documento quase perfeito. A convenção de 1696 foi complementada pela Convenção de 1986 sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais, cujo objetivo foi precisamente o de reconhecer o direito das organizações internacionais de firmar tratados e convenções.*” (ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 23).

²⁷⁹ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 200.

²⁸⁰ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 172.

²⁸¹ Rezek faz referência a um vasto número de espécies, cabendo exemplificativamente citar: acordo, ajuste, arranjo, contrato, declaração, estatuto, dentre outros. (REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.16).

²⁸² ROUSSEAU, Charles. Op. Cit., p. 12.

²⁸³ PALLIERI, G. Balladore. **Diritto internazionale pubblico**. 4. ed. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1946, p. 81.

²⁸⁴ RODAS, João Grandino. **Tratados internacionais**. São Paulo: RT, 1991, p. 11.

²⁸⁵ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 24.

Segundo Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, haveria diferenças entre a terminologia dos tratados, por exemplo, entre tratado, que seria utilizado para acordos solenes; convenção, que criaria normas gerais e acordo, usado para tratados de natureza econômica, financeira, comercial e cultural²⁸⁶. Contudo, essas diferentes denominações não são mais necessárias, pois o termo tratado abrange a totalidade das espécies.²⁸⁷ Ocorre atualmente, segundo as palavras de José Francisco REZEK, um: *“uso livre, indiscriminado, e muitas vezes ilógico, dos termos variantes daqueles que a comunidade universitária, em toda parte – não houvesse boas razões históricas para isso -, vem utilizando como termo-padrão.”*²⁸⁸

Os tratados podem ser classificados de acordo com dois aspectos distintos, o formal e o material. O formal classifica os tratados em bilaterais e multilaterais, de acordo com o número de pactuantes. Já quanto ao aspecto material, os tratados são classificados quanto à natureza jurídica do ato, dividindo-os em tratados-contratos e tratados-leis (tratados-normativos).

Os tratados bilaterais, como se observa do seu nome, significam os acordos realizados entre duas partes. Já o multilaterais são aqueles nos quais constem três ou mais partes. André Gonçalves PEREIRA e Fasto de QUADROS assinalam que os tratados bilaterais implicam em duas partes e não dois Estados ou sujeitos de Direito Internacional, uma vez que uma das partes pode se constituir de mais de um sujeito²⁸⁹. Os tratados multilaterais, por sua vez, compõem todos os demais que não se enquadram dentre os bilaterais.

Os tratados-leis, relativos à classificação quanto à natureza jurídica do ato, têm como finalidade fixar normas de Direito Internacional a partir da vontade das partes²⁹⁰; já os tratados-contratos regulam interesses das partes, sendo normalmente bilaterais, apesar de existirem tratados multilaterais.²⁹¹

²⁸⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 202/203.

²⁸⁷ SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. **Introdução ao direito internacional público**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 39.

²⁸⁸ REZEK, José Francisco. **Direito internacional** ..., p. 15.

²⁸⁹ Segundo os autores, portanto, no caso de um tratado de paz, que separa vencedores de vencidos, a coincidência de interesses pode levar a mais de um sujeito jurídico a compor cada uma das partes. (PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 183)

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 182.

²⁹¹ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 24.

De acordo com Antonio TRUYOL, os tratados-leis possuem caráter geral e abstrato, em oposição aos tratados-contratos, que possuem menor grau de abstração. Contudo, ambos se apresentam em uma forma contratual, independente do número de partes pactuantes²⁹².

No entanto, segundo afirma José Francisco REZEK, “a distinção entre tratados contratuais e tratados normativos vem padecendo de uma incessante perda de prestígio.”²⁹³

Segundo Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, a classificação entre ambas as espécies de tratados deve ser abandonada:

Na verdade, todo e qualquer tratado é fonte de DI, uma vez que estabelecem normas de conduta. O estatuto da CIJ no seu art. 38, ao enumerar as fontes da nossa disciplina fala em “convenções gerais e especiais sem fazer qualquer distinção. A divisão dos tratados conforme o critério acima é difícil de ser feita em caso concreto, uma vez que os tratados contêm geralmente dispositivos “legislativos” e contratuais “ao mesmo tempo”.²⁹⁴

André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS corroboram com esse entendimento, eis que para eles a classificação não tem mais o valor que lhe fora atribuído: “Não é absolutamente rigorosa (a classificação), pois há tratados híbridos, difíceis de enquadrar, com elementos de uma e de outra classificação.”²⁹⁵

3.2 CONDIÇÕES DE VALIDADE E EFEITOS SOBRE TERCEIROS

Os tratados internacionais, para que sejam reputados válidos, devem preencher uma série de requisitos, isto é: (i) partes com capacidade para a prática dos atos, (ii) agentes com habilitação necessária, (iii) que haja consentimento entre as partes e (iv) o objeto deve ser lícito e possível.

A primeira condição de validade, relativa à capacidade das partes

²⁹² TRUYOL, Antônio. Op. Cit., p. 91.

²⁹³ REZEK, José Francisco. **Direito internacional** ..., p. 28.

²⁹⁴ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 208.

²⁹⁵ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 182.

contratantes, segundo a doutrina tradicional²⁹⁶, seria preenchida apenas pelos Estados soberanos, únicos que detinham o direito de assinar tratados. Porém, com a Convenção de Viena de 1986²⁹⁷, isto mudou, com a ampliação da capacidade para outras pessoas internacionais²⁹⁸. Assim, além dos Estados, as organizações internacionais, como OTAN, OMC, adquiriram o poder para celebrar tratados²⁹⁹, sendo este reconhecido pela Corte Internacional de Justiça.³⁰⁰

José Francisco REZEK corrobora com a ampliação da capacidade de celebrar tratados para além da esfera estatal: *“Hoje é certo que outras entidades, carentes de base territorial e de dimensão demográfica, ostentam também a personalidade jurídica de Direito das Gentes, porque habilitadas à titularidade de direitos e deveres internacionais, numa relação imediata e direta com aquele corpo de normas.”*³⁰¹

No caso de Estados federados, há a possibilidade, em caráter de exceção, de que os estados federados possam pactuar tratados, desde que as Constituições permitam, como ocorre na Suíça.³⁰² Nos Estados Unidos, os estados podem concluir acordos, apesar de até hoje nunca o terem feito, resguardando o *“treaty-making-power”* do governo federal, conforme observa Celso Duvivier de Albuquerque MELLO³⁰³. Já no caso brasileiro, conforme expõe José Francisco REZEK, a Carta Constitucional não permite concessões desta espécie aos seus entes federados:

²⁹⁶ Max Hochleitner sustenta que o tratado de direito internacional público constitui uma manifestação de vontades concordantes que produz efeitos jurídicos, de dois ou vários Estados, que cria modifica ou anula direitos e deveres. Não obstante, o tratado deveria ser realizado entre Estados. (HOCHLEITNER, Max. **Derecho internacional público**. Buenos Aires: Depalma, 1952, p. 146-147)

²⁹⁷ Artigo 1º - O escopo da presente Convenção:

A presente Convenção se aplica a:

a) conflitos entre um ou mais Estados e uma ou mais organizações internacionais, e;
b) conflitos entre organizações internacionais.

²⁹⁸ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 23.

²⁹⁹ Celso Duvivier de Albuquerque MELLO explicita a condição: *“Esta capacidade de concluir tratados é reconhecida aos Estados soberanos, às organizações internacionais, aos beligerantes, à Santa Sé e a outros entes internacionais. Pode-se acrescentar que os Estados dependentes ou os membros de uma federação também podem concluir tratados internacionais em certos casos especiais.”* (MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 202).

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 203.

³⁰¹ REZEK. **Direito dos tratados** ..., p. 26.

³⁰² *Ibidem*, p. 32.

³⁰³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 203.

*“ela é expressa na determinação do monopólio das relações exteriores pela União Federal.”*³⁰⁴

A habilitação dos agentes, condição de validade dos tratados, significa que os representantes de um Estado devem receber “*plenos poderes*” para adotar, autenticar ou consentir com um tratado, através de carta firmada pelo Chefe do Estado e com referendo do Ministro das Relações Exteriores³⁰⁵. As pessoas que recebem os “*plenos poderes*” são chamados de plenipotenciários.

Os “*plenos poderes*” advêm de um aumento das relações internacionais e, concomitantemente, com a necessidade de maior liberdade para os chefes de Estado pactuarem acordos. Além disso, há outra razão: “*evitar que os tratados obriguem imediatamente os Estados, como ocorreria se o tratado fosse assinado diretamente pelo chefe de Estado, uma vez que estaria dispensada a ratificação.*”³⁰⁶

O artigo 7º da Convenção de Viena de 1969 dispensa os “*plenos poderes*” para certos casos³⁰⁷, além de serem desnecessários para o Chefe de Governo e para o Ministro das Relações Exterior³⁰⁸. Ademais, segundo Celso Duvivier de Albuquerque MELLO: “*Os plenos poderes perderam muito de sua importância com o desenvolvimento da ratificação. Na prática também tem-se admitido que o representante do Estado inicie negociações com plenos poderes a título provisório.*”³⁰⁹

Outra condição de validade é o consentimento mútuo entre as partes signatárias, como assevera Hildebrando ACCIOLY: “*O tratado é um acordo de*

³⁰⁴ REZEK, José Francisco. **Direito internacional** ..., p. 36.

³⁰⁵ ARAÚJO, Luis Ivani. **Curso de direito internacional público**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 38.

³⁰⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 204.

³⁰⁷ Artigo 7º - Plenos poderes:

(...)

2 - *Em virtude das suas funções e sem terem de apresentar plenos poderes, são considerados representantes do seu Estado:*

- a) *Os chefes de Estado, os chefes de governo e os ministros dos negócios estrangeiros, para a prática de todos os atos relativos à conclusão de um tratado;*
- b) *Os chefes de missão diplomática, para a adoção do texto de um tratado entre o Estado acreditante e o Estado receptor;*
- c) *Os representantes acreditados dos Estados numa conferência internacional ou junto de uma organização internacional ou de um dos seus órgãos, para a adoção do texto de um tratado nessa conferência, organização ou órgão.*

³⁰⁸ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 26.

vontades e, como tal, a adoção de seu texto efetua-se pelo consentimento de todos os Estados que participam na sua elaboração.”³¹⁰ Portanto, um tratado não pode conter qualquer tipo de vício, como o erro, dolo e a coação. No primeiro, o erro como um vício de consentimento³¹¹, é necessário que se atenda a certas condições, apontadas por Celso Duvivier de Albuquerque MELLO:

a) só anula o tratado o erro que tenha atingido a “base essencial do consentimento para se submeter ao tratado”; b) se o erro é de redação, ele não atinge a validade do tratado e deverá ser feita a sua correção; c) o erro de fato é que constitui vício de consentimento; o erro de direito deve ser afastado como vício; d) o Estado que tenha contribuído para o erro não pode invocá-lo.³¹²

E continua o autor a demonstrar o entendimento da Convenção de Viena a respeito do dolo (artigo 49³¹³):

A Convenção de Viena apenas declara que se um Estado concluiu um tratado induzido por outro fraudulentamente, o Estado interessado pode invocar a anulação do tratado. Para existir o dolo é necessário que haja dois requisitos: a) ter sido praticado por uma parte contratante; b) que “o erro devido a fraude de outrem” seja escusável para a vítima e determinante do seu consentimento. O dolo acarreta a responsabilidade internacional do Estado que o praticou.³¹⁴

Por fim, no caso de coação, ela pode aparecer de duas formas distintas, seja contra a própria pessoa que representa o Estado³¹⁵ ou contra o próprio Estado³¹⁶.

³⁰⁹ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 205.

³¹⁰ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 26.

³¹¹ Artigo 48 – Erro:

1. Um Estado pode invocar um erro no tratado como sendo viciado seu consentimento em obrigar-se pelo tratado, se o erro referir-se a fato ou situação que esse Estado supunha existir no momento em que o tratado foi concluído e que constituía base essencial de seu consentimento em obrigar-se pelo tratado.

2. O parágrafo 1 não se aplica se o referido Estado contribuiu para tal erro com sua conduta, ou se as circunstâncias foram tais que o Estado devia ter-se apercebido da possibilidade de um erro.

3. Um erro relativo somente à redação do texto de um tratado não prejudicará sua validade; neste caso, aplicar-se-á o artigo 79.

³¹² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 206.

³¹³ Artigo 49 – Dolo:

Se um Estado foi levado a concluir um tratado pela conduta fraudulenta de outro Estado negociador, pode invocar o dolo como tendo viciado seu consentimento em obrigar-se pelo tratado.

³¹⁴ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 206.

³¹⁵ Artigo 51 - Coação Exercida Sobre Representante de um Estado:

A manifestação do consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado obtida

No primeiro caso, o tratado pode ser anulado. Já no segundo, a nulidade é alegação passível de ser feita, a teor do artigo 2º, alínea 4 da Carta da ONU³¹⁷. Contudo, como demonstra Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, no Direito Internacional só há condenação por uso de violência ilícita.³¹⁸

O tratado que ferir uma norma imperativa de Direito Internacional é nulo, apesar de existirem ainda poucas normas dessa natureza³¹⁹.

Por derradeiro, é preciso que haja um objeto lícito e possível o que, segundo Washington de Barros MONTEIRO, excluiria “atos contrários à *moral, à ordem pública e aos bons costumes*”.³²⁰

Os tratados internacionais, uma vez reputados válidos, geram efeitos, via de regra, somente para as partes pactuantes: “*pacta tertiis nec nocent nec prosunt*”, isto é, os tratados não beneficiam nem prejudicam terceiros. Isto se deve à relação de coordenação existente no campo internacional, impedindo que irradiem efeitos para Estado não envolvidos, como se observa da leitura do artigo 34³²¹ da Convenção de Viena de 1969.

Entretanto, ocorrem algumas exceções, eis que um tratado pactuado entre

mediante coação sobre seu representante, por meio de atos ou ameaças dirigidas contra ele, não produz efeitos jurídicos.

³¹⁶ Artigo 52 - Coação Exercida Sobre um Estado Pela Ameaça ou Com o Emprego da Força:

É nulo o tratado cuja conclusão foi obtida pela ameaça ou com o emprego de força, em violação dos princípios de direito internacional incorporados na Carta das Nações Unidas.

³¹⁷ Artigo 2º - A Organização e seus Membros, para a realização dos propósitos mencionados no Artigo 1, agirão de acordo com os seguintes Princípios:

(...)

4 - Todos os Membros deverão evitar em suas relações internacionais a ameaça ou o uso da força contra a integridade territorial ou a dependência política de qualquer Estado, ou qualquer outra ação incompatível com os Propósitos das Nações Unidas.

³¹⁸ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 206.

³¹⁹ Cite-se a Carta da ONU, que prevê hipótese de conflito de norma imperativa com o tratado internacional: Artigo 53 - *Tratado em Conflito Com uma Norma Imperativa de Direito Internacional Geral: (Jus Cogens): É nulo o tratado que, no momento de sua conclusão, conflita com uma norma imperativa de direito internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de direito internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados no seu conjunto, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por nova norma de direito internacional geral da mesma natureza.*

³²⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 210.

³²¹ Art. 34 - *Um tratado não cria nem obrigações nem direitos para um terceiro Estado sem o seu consentimento.*

dois Estados não impede que surta efeitos positivos sobre um terceiro, mesmo que este não participe do acordo. Poderá haver a concessão de um benefício a um terceiro de maneira expressa, porém, uma vez que o terceiro é apenas beneficiado pelo acordo, não possui direito de exigir que o acordo seja executado. Além disso, as partes podem em comum acordo modificar ou retirar a condição que beneficiava um terceiro. O tratado, por conseguinte, só se impõe no momento de sua aceitação pelo terceiro, como leciona Celso Duvivier de Albuquerque MELLO:

Os tratados excepcionalmente podem produzir efeitos em relação a terceiros Estados. Em virtude do princípio da relatividade, o tratado produz efeitos apenas em relação às partes contratantes. A Convenção de Viena estabelece que em princípio um tratado só se impõe a um terceiro Estado se o terceiro Estado aceitar a obrigação, e ele só pode ser revogado com o consentimento do terceiro Estado e dos contratantes.

Uma obrigação só pode ser imposta com o consentimento do terceiro Estado. Um direito pode ser outorgado a um Estado não contratante se ele concordar, ou se nisto consentirem os Estados contratantes. O terceiro Estado pode se opor a isto. Entretanto, se esse terceiro Estado exercer o direito que lhe foi outorgado, deverá cumprir as condições estipuladas para o seu exercício no tratado.³²²

Quanto a conseqüências nocivas para um terceiro Estado, pode gerar outra resposta dos atingidos, como aponta Hildebrando ACCIOLY: o direito a reparação e de protestar³²³.

Isto posto, parte-se para a análise da recepção dos tratados internacionais no ordenamento jurídico pátrio, regulado pelo texto constitucional.

3.3 PROCEDIMENTO DE CELEBRAÇÃO E RECEPÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

O Tratado Internacional, independentemente de sua forma ou número de pactuantes, atravessa por um procedimento para que passe a vigorar e surtir efeitos. Esse procedimento comporta várias fases, como a negociação, assinatura, ratificação, promulgação e publicação.

A primeira comporta a intervenção dos agentes que realizarão o acordo e

³²² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 209-210.

³²³ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 27.

termina com a autenticação, o ato através do qual as partes concluem o acordo e passam a trabalhar no texto do tratado. Durante esse período o conteúdo do tratado vai ser elaborado e transportado para o documento que formalizará o acordo³²⁴. A Constituição determina a competência de a União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, conforme define o artigo 21, inciso I³²⁵. Portanto, a negociação, deve ser realizada pelos plenipotenciários, como o chefe do Estado, no caso do Brasil do Presidente da República ou do ministro das relações exteriores, a teor do artigo 84, inciso VIII³²⁶. Segundo Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, a negociação se dá principalmente entre o Ministro do Exterior³²⁷ ou seu representante e o agente diplomático estrangeiro, sendo realizada principalmente em conferências e congressos³²⁸. O objetivo principal dessa fase, como observam André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS, é: “*conseguir o acordo dos plenipotenciários quanto ao texto do tratado.*”³²⁹

Assim sendo, os representantes com “*plenos poderes*” assinam o texto do tratado. A assinatura possui finalidades definidas, exposta por Celso Duvivier de Albuquerque MELLO: a autenticação do tratado, a expressão de acordo dos pactuantes, servir como termo inicial para o prazo de troca ou depósito dos instrumentos de adesão ou ratificação, garantir que os pactuantes não invistam contra o texto definido no acordo, reconhecer as normas costumeiras convertidas em

³²⁴ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 187.

³²⁵ Art. 21. *Compete à União:*

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

³²⁶ 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;

³²⁷ Conforme expõem Ricardo SEITENFUS e Deisy VENTURA, cabe ao presidente da República manter relações com Estados estrangeiros, porém, não pode realizar por si só a atribuição, incumbindo ao Ministério das Relações Exteriores realizar a função: “*Impossibilitado, por evidentes razões, de desempenhar pessoalmente estas atribuições, o Presidente da República confia as negociações diplomáticas a um órgão auxiliar: o Ministério das Relações Exteriores, órgão ao qual se empresta, em linguagem informal freqüente, o nome do Palácio onde está sediado, qual seja Itamaraty.*” (SEITENFUS; VENTURA. Op. Cit., p. 44)

³²⁸ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 214.

³²⁹ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 189.

internacionais³³⁰.

No entanto, a assinatura aos poucos está perdendo a sua importância, como observa Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, a partir das convenções do trabalho, que não necessariamente necessitam de assinatura³³¹. As próprias convenções internacionais não são assinadas, pois o próprio artigo 11³³² da Convenção de Viena de 1969 as desobriga, servindo para confirmar o exposto.

Transcorrida a fase da assinatura, o próximo passo é a ratificação do tratado. Para tanto, em respeito ao princípio da separação dos poderes e da democracia, o pacto firmado pelo presidente deve ser referendado pelo Congresso Nacional, conforme prevê o artigo 49, inciso I³³³ da Constituição Federal.

Para Pinto FERREIRA, todos os tratados celebrados pelo presidente devem ser submetidos ao Congresso Nacional, tendo em vista que até a sua aprovação, os signatários apenas empenham o ato do Executivo³³⁴. Nesta esteira, o pensamento de PONTES DE MIRANDA segue o mesmo raciocínio: “*O tratado, convenção ou outro ato jurídico interestatal, que precise de aprovação do Congresso Nacional, existe, mas, antes da aprovação, não entra no mundo jurídico como negócio jurídico perfeito.*”³³⁵ José Francisco REZEK assevera, além da obrigatoriedade da aprovação do Congresso Nacional, quanto ao papel exercido por ambos os poderes:

Tudo quanto não pode o presidente da República é manifestar o consentimento definitivo, em relação ao tratado, sem o abono do Congresso Nacional. Este abono, porém, não obriga a ratificação. Isto significa, noutras palavras, que a vontade nacional, afirmativa quanto à assunção de um compromisso externo, repousa sobre a vontade conjugada dos dois poderes políticos. A vontade individualizada de cada um deles é necessária, porém, não suficiente.³³⁶

³³⁰ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 214-215.

³³¹ *Ibidem*, p. 214.

³³² Art. 11 - *O consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado pode manifestar-se pela assinatura, troca de instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim for acordado.*

³³³ 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;*

³³⁴ FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1-2, p. 548.

³³⁵ PONTES DE MIRANDA. Op. Cit., p. 336.

³³⁶ REZEK. **Direito internacional** ..., p. 64.

Impende incluir o pensamento de Hildebrando ACCIOLY, uma vez que, para ele os acordos de natureza executiva não necessitam serem submetidos ao Poder Legislativo³³⁷.

Para Alberto XAVIER e Helena de Araújo Lopes XAVIER, a intervenção do Poder Legislativo constitui o momento mais relevante para o direito interno:

Esta participação é, como se viu, anterior ao momento internacional do *consensus*. Situando-se, assim, em fase lógica e cronologicamente anterior à conclusão do tratado, não tem o significado de “transformação” deste em direito interno. O significado da intervenção do Congresso é bem diferente e visa garantir a repartição de competências materiais entre legislativo e executivo, operada pela Constituição. Esta repartição, a nível interno, tem por critério o princípio da reserva de lei. A nível de atuação internacional, ficou salvaguardada pela exigência constitucional de participação sistemática e articulada do Executivo e do Congresso no *treaty-making-power*, o que previne, em matéria como a tributária, que o tratado possa representar uma invasão inconstitucional na esfera reservada à competência do legislativo.³³⁸

Conforme assinala Celso Ribeiro BASTOS³³⁹ e Betina Treiger GRUPENMACHER³⁴⁰, o referendo possui apenas a característica de autorizar ou rejeitar o tratado. O Congresso Nacional deve se manifestar apenas sobre a oportunidade e a conveniência da assinatura do acordo³⁴¹. A intervenção do Congresso Nacional, como leciona Heleno Taveira TORRES: “(...) dá-se apenas para os fins de conferir-lhe aplicabilidade, internamente, mediante autorização à ratificação, para o início da vigência, segundo a cláusula correspondente”.³⁴² Para Alberto XAVIER, por sua vez, a participação do Congresso Nacional se reveste

³³⁷ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 29.

³³⁸ XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 66, p. 34.

³³⁹ *Ibidem*, loc. cit.

³⁴⁰ Cabe ressaltar as palavras de Betina Treiger GRUPENMACHER: “No Brasil, portanto, por força da sistemática adotada pela Constituição, quem possui voz externa é o Presidente da República. Ao Poder Executivo cabe, assim, a negociação, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados. Ao Congresso Nacional incumbe, exclusivamente, apreciar e referendar, ou não, os tratados internacionais em que o Brasil seja parte e que representem compromissos gravosos ao patrimônio nacional.” (GRUPENMACHER, Betina. Op. Cit., p. 74)

³⁴¹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988-1989. t. 1, v. 2, 4, p. 97.

³⁴² TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 563.

apenas de papel formal, mantendo a liberdade de pactuar do Executivo³⁴³. Contudo, não corrobora com o mesmo entendimento Pinto FERREIRA:

É de perguntar-se o Poder Legislativo tem competência para emendar ou modificar o tratado ou a convenção. Geralmente o Poder Legislativo aprecia a matéria, para aprová-la ou rejeitá-la. Mas é possível que o Congresso sugira modificações, e então o Presidente deve entabular novas negociações, de acordo com as sugestões congressuais, para afinal lograr o tratado ou a convenção a sua aprovação definitiva.³⁴⁴

O procedimento de aprovação congressional, percorrida a Câmara e o Senado dará origem ao decreto legislativo³⁴⁵, que será objeto de ratificação pelo Presidente da República. A ratificação é, nos dizeres de André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS: “o acto jurídico individual e solene pelo qual o órgão competente do Estado afirma a vontade deste de se vincular ao tratado cujo texto foi por ele assinado.”³⁴⁶

A ratificação, segundo José Francisco REZEK, significa: “o ato unilateral com que o sujeito de direito internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se.”³⁴⁷ Ou ainda, de acordo com o conceito de Hildebrando ACCIOLY, a ratificação pode ser traduzida

³⁴³ Alberto Xavier assim assevera: “A participação do legislativo na formação da vontade do Estado sobre o comprometimento exterior é, assim, estritamente formal e externa à própria substância da vontade. Formal porque não participa da cena diplomática da negociação e autenticação. Externa porque o referendo não vincula à consumação do consenso, mantendo-se intacta a liberdade do governo quanto ao estabelecimento ou não do compromisso internacional com o conteúdo por ele e só por ele definido.” (XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 131)

³⁴⁴ FERREIRA, Pinto. Op. Cit., p. 548.

³⁴⁵ Ricardo SEITENFUS e Deisy VENTURA descrevem o percurso transcorrido pelo texto convencional internacional no Congresso Nacional: “envio de Mensagem pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, acompanhada de uma exposição de motivos e do texto integral do acordo, que deflagra o procedimento de aprovação ou de rejeição do tratado pelo poder Legislativo;

Apreciação e deliberação da Comissão da Relações Exteriores da Câmara dos Deputados, onde será formulado um projeto de Decreto Legislativo de aprovação ou rejeição, seguida da apreciação e deliberação da Comissão de Justiça e outras Comissões da Casa que, conforme o tema do tratado, devam opinar sobre ele, da apreciação e deliberação em plenário e do envio do projeto de Decreto Legislativo ao Senado Federal;

Apreciação e deliberação do Projeto de Decreto Legislativo pela Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional do Senado Federal, seguido de, se necessário for, e somente mediante interposição de recurso, apreciação e deliberação em plenário (...) (SEITENFUS; VENTURA. Op. Cit., p. 45-46)

³⁴⁶ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 196-197.

³⁴⁷ REZEK, José Francisco. **Direito internacional** ..., p. 50.

como: “o ato administrativo mediante o qual o chefe de Estado confirma um tratado firmado em seu nome ou em nome do Estado, declarando aceito o que foi convenionado pelo agente signatário.”³⁴⁸ Pontua o autor, seguindo as proposições supracitadas: “Geralmente, só ocorre a ratificação depois que o tratado foi devidamente aprovado pelo Parlamento, a exemplo do que ocorre no Brasil, onde esta faculdade é do Congresso Nacional.”³⁴⁹

Contudo, a ratificação teve sua importância subtraída, vez que se mostra necessária somente se o próprio tratado a prever³⁵⁰. Não obstante, como demonstra Hildebrando ACCIOLY, o tratado só entra em vigor depois de ratificado, caso isto esteja dentre os termos do acordo, estando os pactuantes impedidos de praticarem atos que frustrem os fins propostos pelo tratado³⁵¹. De acordo com Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, as características relativas a ratificação seriam: a indeterminação de prazos para a ratificação e a licitude em não ratificar o acordo³⁵².

Para Celso Ribeiro BASTOS, somente a ratificação possui o condão de atribuir vigência ao tratado, permanecendo no interregno entre a negociação e a ratificação apenas um acordo inacabado³⁵³. Contudo, Celso Duvivier de Albuquerque MELLO aponta que a ratificação confirma a assinatura do tratado e dá validade à lei, porém, sem significar a produção de efeitos³⁵⁴.

No entanto, Hildebrando ACCIOLY aponta a necessidade da troca das ratificações para que o tratado surta efeito:

Na realidade, não é propriamente a ratificação, isto é, o ato de firmar e selar a carta de ratificação, que dá vigor ao tratado. O que o torna perfeito e acabado é a troca de tal instrumento contra outro idêntico, da outra parte contratante, ou o seu depósito no lugar para isto indicado no próprio tratado.³⁵⁵

³⁴⁸ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 29.

³⁴⁹ *Ibidem*, loc. cit..

³⁵⁰ *Ibidem*, loc. cit.

³⁵¹ *Ibidem*, loc. cit.

³⁵² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 219.

³⁵³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários** ..., p. 97.

³⁵⁴ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 219.

³⁵⁵ ACCIOLY, Hildebrando. Op. Cit., p. 31.

Nesse ponto é acompanhado por Edison Carlos FERNANDES: *“Uma ressalva deve ser feita. A ratificação per si não dá vigor ao tratado internacional; é necessário que os Estado acordantes troquem tais documentos.”*³⁵⁶ Para tanto, o Presidente da República emite a carta de ratificação que passa a incorporar o instrumento de ratificação que irá acompanhar o tratado. Assim, é realizada a troca de ratificações, que segundo André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS seria: *“o modo habitual de os Estados se darem mutuamente a conhecer que ratificaram os tratados entre si já negociados.”*³⁵⁷ Conforme expõe Celso Duvivier de Albuquerque MELLO, a troca de instrumento de ratificação ocorre nos tratados bilaterais, enquanto que nos tratados multilaterais, os instrumentos de ratificação são depositados³⁵⁸.

Uma questão que se coloca a respeito da ratificação seria a aprovação integral do texto do tratado, ou a utilização da chamada reserva, prevista no artigo 2º § 1, alínea “d” da Convenção de Viena³⁵⁹. A reserva é definida por André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS, como: *“a declaração feita por um Estado no momento da sua vinculação a uma convenção, da sua vontade de se eximir de certas obrigações dela resultantes ou de definir o entendimento que dá a certas, ou a todas, dessas obrigações.”*³⁶⁰ Assim sendo, de acordo com entendimento de Edison Carlos FERNANDES, a reserva deve ser permitida pelo tratado: *“Em suma, o que prevê as regras sobre a reserva é que qualquer Estado, ao firmar um acordo internacional, pode objetar reserva desde que não seja proibida pelo tratado ou que não seja de tal forma com ele incompatível, que desvirtue seu objeto ou finalidade”*³⁶¹

³⁵⁶ FERNANDES, Edison Carlos. Op. Cit., p. 43.

³⁵⁷ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 200.

³⁵⁸ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 220.

³⁵⁹ Artigo 2 - Expressões Empregadas:

1. Para os fins da presente Convenção:

(...)

d) “reserva” significa uma declaração unilateral, feita por um Estado, seja qual for o seu teor ou denominação, ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, com o objetivo de excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado em sua aplicação a esse Estado.

³⁶⁰ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 231.

³⁶¹ FERNANDES, Edison Carlos. Op. Cit., p. 43.

Após a ratificação do acordo e a troca ou depósito de seus instrumentos, o tratado é promulgado. A promulgação, realizada pelo Presidente da República, cujo efeito é tornar o tratado executório no ordenamento interno, constata a regularidade do processo legislativo, conforme assevera Celso Duvivier de Albuquerque MELLO³⁶². No Brasil todos os tratados aprovados pelo Congresso Nacional são promulgados, por meio de decreto do Presidente da República³⁶³.

Por fim, o tratado é publicado no Diário Oficial. A publicação é condição indispensável para a aplicação dos tratados no direito interno, produzindo efeitos *ex tunc* com relação às datas previstas no tratado para o início da sua vigência.³⁶⁴

3.4 RELAÇÕES ENTRE DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO INTERNO

O direito internacional e o direito interno se relacionam, seja em uma relação de subordinação ou de coordenação, constituindo ordens jurídicas paralelas ou um único sistema de normas. Assim, impende definir de que formas a ordem jurídica internacional e a interna operam, seja na circunstância de um conflito entre normas ou na impossibilidade de interferência entre elas.

Para tanto, a temática deve ser desdobrada em duas questões distintas: a primeira busca determinar em quais condições as normas internacionais são incorporadas na ordem interna; e a segunda, a definição do grau hierárquico que as normas internacionais assumem ao integrar o direito nacional.

Segundo leciona Alberto XAVIER as questões estão interligadas:

(...) as correntes que entendem que os tratados internacionais valem, na ordem interna, como tal, tem como corolário lógico a respectiva superioridade hierárquica, na medida em que, só podendo ser modificados, revogados ou denunciados pelos mecanismos próprios do Direito dos Tratados, são inatingíveis pelas leis internas supervenientes.³⁶⁵

Não obstante, para as correntes que só admitem a vigência dos tratados

³⁶² MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 229.

³⁶³ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional** ..., p. 79.

³⁶⁴ XAVIER, Alberto. Op. Cit., p. 102.

³⁶⁵ *Ibidem*, p. 103.

internacionais uma vez transformados em lei interna, a paridade hierárquica também se impõe, pois o tratado passaria a vigorar com a mesma força da lei transformadora.³⁶⁶

Isto posto, duas correntes se propuseram a analisar e solucionar essas questões, as teorias monista e dualista, que refletem as diferentes visões de incorporação dos tratados internacionais ao direito interno.

A primeira corrente, chamada dualista, deduz a existência de duas ordens jurídicas distintas, a nacional e a internacional. O precursor da teoria dualista foi Triepel, na Alemanha e Anzilotti na Itália, que descreveram as duas ordens jurídicas como independentes, não se tocando em momento algum. Charles ROUSSEAU, ao analisar a teoria, afirma que a corrente considera o direito internacional e o direito interno como dois sistemas de direito iguais, independentes e separados. Isto porque, o valor próprio do direito interno é independente dos apresentados pelo direito internacional³⁶⁷.

Luis Eduardo SCHOUERI apresenta alguns elementos constitutivos da doutrina, como a distinção entre relações jurídicas, eis que as normas jurídicas de direito interno tratariam de relações entre indivíduos ou entre eles e o Estado, enquanto o direito internacional se ocuparia das relações entre Estados soberanos. Outro elemento diz respeito às fontes, que seriam distintas, partindo o direito interno da vontade de um Estado, e o direito internacional de vários Estados. Vicente Marotta RANGEL destaca as principais afirmações do dualismo:

Cisão rigorosa entre a ordem jurídica interna e a internacional, a ponto que se nega possibilidade de conflito entre ambas. Vontade de um só ou de vários Estados como fundamento respectivo dessas ordens: relação de subordinação na primeira e de coordenação na segunda. Distinguem-nas outrossim relações, sujeitos, fontes e estruturas diversas. Constituem-se como “duas esferas, quando muito tangentes, mas jamais secantes”. Como consequência da separação das duas ordens: validade de normas internas contrárias ao Direito das gentes; impossibilidade de que uma ordem jurídica possa determinar a validade das normas de outra ordem; inadmissibilidade e de obrigatoriedade da norma internacional no Direito interno; necessidade de transformação da norma internacional para integrar-se no Direito interno; incoerência de primazia de uma ordem sobre outra, por constituírem “dois círculos que estão em contato íntimo mas que não se sobrepõem jamais”.³⁶⁸

³⁶⁶ XAVIER, Alberto. Op. Cit., p. 103.

³⁶⁷ ROUSSEAU, Charles. Op. Cit., p. 4.

³⁶⁸ RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 62, fasc. 2, p. 84-85, 1967.

Luís Eduardo SCHOUERI destaca a noção de que não haveria conflitos entre os acordos de direito internacional e normas de direito interno, uma vez que não haveria pontos de contato entre elas. Assim, afirma também a necessidade de que uma norma precisaria ser transferida para o ordenamento jurídico interno para ser válida³⁶⁹.

A teoria dualista demanda que as normas de direito internacional sejam transformadas por uma lei interna, e assim, reconhecidas constitucionalmente. A partir desse momento, conforme afirma Emerson Drigo da SILVA: “o tratado internacional passaria a sujeitar-se, para sua vigência e posterior revogação, às mesmas normas aplicáveis à vigência e revogação das leis internas, podendo, inclusive, ser o tratado derogado por lei interna posterior à sua entrada em vigor”.³⁷⁰

Segundo define Heleno Taveira TORRES, a respeito da teoria da incorporação, para que a norma internacional passasse a vigorar como norma interna, produzindo efeitos jurídicos válidos, deve ser recepcionada por uma ordem legislativa, vigorando somente após a ratificação³⁷¹. Contudo, a teoria da transformação obriga os acordos internacionais à conversão em direito interno por meio de uma lei com o conteúdo idêntico. Assim, pela teoria da transformação, as convenções não surtem efeitos, tendo em vista que os efeitos decorrem das leis nacionais, criadas com o mesmo teor³⁷²

Contudo, a teoria dualista sofreu diversas críticas, apontadas por Celso Duvivier de Albuquerque MELLO:

a) o homem é também sujeito internacional, uma vez que tem direitos e deveres outorgados diretamente pela ordem internacional; b) o direito não é produto da vontade nem de um Estado, nem de vários Estados. O voluntarismo é insuficiente para explicar a obrigatoriedade do costume internacional; c) Kelsen observa que coordenar é subordinar a uma terceira ordem; assim sendo, a diferença entre as duas ordens não é de natureza, mas de estrutura. isto é “simples diferenças de grau” (...) ³⁷³

³⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação:** treaty shopping. São Paulo: RT, 1995, p. 89.

³⁷⁰ SILVA, Emerson Drigo da. O relacionamento entre tratados internacionais e lei interna no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, a. 11, n. 49, p. 13, mar./abr. 2003.

³⁷¹ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 561.

³⁷² *Ibidem, loc. cit.*

³⁷³ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 110-111.

Já a teoria monista, por sua vez, não sustenta a idéia de duas ordens jurídicas distintas, mas apenas uma única, mas se divide em duas concepções: a primeira afirma a primazia do direito interno e a segunda, do direito internacional.

Segundo determina Betina Treiger GRUPENMACHER:

A (tese) monista sustenta, de uma maneira geral, a existência de uma única ordem jurídica que engloba a ordem interna e a internacional. Tal corrente admite duas distintas vertentes: o monismo com primazia do direito interno e o monismo com primazia do direito internacional.

O monismo com primazia do direito interno encontra sua origem na doutrina de Hegel, o qual afirma ter o Estado soberania absoluta, não sujeita a qualquer outro sistema jurídico. (...)

A teoria monista, com primazia do direito internacional, por sua vez, cujo precursor foi Kelsen, nega a existência de dois ordenamentos jurídicos autônomos, um interno e outro internacional.³⁷⁴

Para o monismo, de maneira geral, as ordens jurídicas internas e internacional fazem parte do mesmo sistema, com equiparação entre os sujeitos, fontes, objeto e estrutura. A teoria monista foi desenvolvida a partir da idéia de subordinação, significando que todas as normas estão subordinadas umas às outras, em uma hierarquia.

No caso da teoria monista com primado do direito interno, defendida por Wenzel e Balladore Pallieri, há a negação total do direito internacional. Como assinala Luis Eduardo SCHOUERI, essa teoria baseia-se na falta de uma autoridade supra-estatal e na necessidade de fundamentação constitucional para a conclusão de tratados³⁷⁵.

Conforme expõe José Alfredo BORGES, que defende a tese monista com primazia do direito interno, não existiria um direito internacional regulador dos tratados internacionais, mas o direito interno de cada país regulando as normas e princípios internacionais³⁷⁶.

³⁷⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 67.

³⁷⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit., p. 91.

³⁷⁶ Assim continua José Alfredo BORGES: *"A questão é, pois, estritamente, de Direito Constitucional e a solução ditada pela Constituição de cada Estado soberano, que podem ou não ser coincidentes, dependendo da vontade geral da coletividade de cada Estado manifestada na Lei Fundamental respectiva. (...)*

Correta, pois, a teoria monista que defende a primazia do Direito interno, sendo as regras reguladoras dos tratados internacionais – e os próprios tratados, após ratificados – parte deste

Mirtô FRAGA ao tratar dessa corrente, observa que haveria uma “ausência de uma autoridade supra-estatal, pelo que a cada Estado compete determinar, livremente, suas obrigações internacionais, sendo, em princípio, juiz único da forma de executá-las.”³⁷⁷.

Vicente Marotta RANGEL critica a teoria, com o argumento de que as obrigações internacionais e a eficácia dos costumes devem respeitar o princípio da continuidade, independentemente da vontade governamental³⁷⁸. Isto é, se todas as obrigações se reportassem aos textos constitucionais, caso estes fossem alterados ou substituídos, as normas internacionais caducariam. Isto não ocorre na prática, uma vez que os tratados são respeitados mesmo com mudanças nos ordenamentos internos. Outra crítica se coloca quanto ao objeto da teoria monista, que possuiria sentido desde que voltada apenas aos tratados internacionais, e não aos princípios e costumes³⁷⁹.

Já para a tese monista com primado do direito internacional, defendida por Kelsen e Verdross, não haveria duas ordens jurídicas coordenadas, autônomas, mas duas ordens hierarquicamente situadas, com a prevalência do direito internacional sobre os ordenamentos internos, em uma relação de subordinação³⁸⁰. A ordem jurídica nacional teria como fundamento as normas de direito internacional. Essa tese se originou da teoria pura do direito de Kelsen, na qual a *Grundnorm* (norma fundamental) era uma hipótese, cuja escolha por qual seria caberia a cada jurista. Devido a influência de Alfred Verdross, Kelsen troca a hipótese pela norma fundamental do direito internacional, a *pacta sunt servanda*³⁸¹. Segundo KELSEN, o direito internacional e o direito interno seriam: “dois complexos de normas – na aparência – diversos que formam um sistema unitário, de modo que um dos

Direito. Mas há que fazer um breve reparo; não se trata, na verdade, de primazia, eis que esta suporia, necessariamente, a existência do Direito Internacional, mera parte, como visto, do Direito interno de cada país.” (BORGES, José Alfredo. Tratado Internacional em matéria tributária como fonte de direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 8, n. 27-28, p. 165, jan./jun. 1984.)

³⁷⁷ FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 7.

³⁷⁸ RANGEL, Vicente Marotta. Op. Cit., p. 87.

³⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 91.

³⁸⁰ ROUSSEAU, Charles. Op. Cit., p. 4.

³⁸¹ GARCIA JÚNIOR, Armando Alvares. **Conflito entre normas do Mercosul e direito interno: como resolver o problema?: o caso brasileiro**. São Paulo: LTr, 1997, p. 150-151

*ordenamentos se apresenta subordinado ao outro, ao encontrar neste seu fundamento de validade e, com isso sua – relativa – norma fundamental.*³⁸²

Conforme expõe Antonio TRUYOL, Kelsen propôs uma ciência jurídica com o direito como objeto, este, por sua vez, unitário. Assim, o direito internacional e o interno formariam apenas um sistema³⁸³.

A tese do monismo com primazia do direito internacional foi severamente criticada, pois: (i) a teoria não teria correspondência com a História, uma vez que o Estado é anterior ao direito internacional; (ii) e uma norma de direito interno só poderia ser revogada por outra norma de direito interno e não uma internacional³⁸⁴.

Contudo, para Kelsen, a teoria não seria histórica, mas lógica, já que, como analisa Mirtô FRAGA: “o monismo é uma teoria de hierarquia e não de anterioridade cronológica de normas”³⁸⁵ Não obstante, como resposta a segunda crítica, bastaria apenas considerar que, apesar de uma norma interna ser revogada com outra de direito interno, isso não significaria uma falha na teoria, pois o direito internacional teria caráter reparatório e não anulatório.³⁸⁶

Isto posto, cada Constituição, ao optar por uma das teorias monista ou dualista, varia o grau hierárquico dos tratados em relação ao ordenamentos internos. Assim expõe Betina Treiger GRUPENMACHER: “A opção pelo monismo com primazia do direito internacional conduz à recepção automática das normas de direito internacional pelo direito interno, sendo aquelas imediatamente aplicáveis na ordem interna e suspendendo a eficácia das normas internas que com ela sejam incompatíveis.”³⁸⁷

No caso brasileiro, por sua vez, deve-se ressaltar a inexistência de dispositivo expresso no texto constitucional que defina o grau hierárquico que os acordos internacionais recebem em relação à ordem interna³⁸⁸, conforme assinalam

³⁸² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 3. ed. São Paulo: RT, 2003, p. 147.

³⁸³ TRUYOL, Antonio. Op. Cit., p. 112.

³⁸⁴ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 112-113

³⁸⁵ FRAGA, Mirtô. Op. Cit., p. 9.

³⁸⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 113.

³⁸⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 85.

³⁸⁸ Heleno Taveira TORRES afirma existir previsão na Constituição que confirme a prevalência da norma internacional em relação a ordem interna, como pode ser observado nos artigos 4º, 5º, parágrafo 2º, além de matérias específicas, como está positivado nos artigos 178, parágrafo 1º

Luís Roberto BARROSO³⁸⁹, Betina GRUPENMACHER³⁹⁰ e José Alfredo BORGES³⁹¹, ressalvado o artigo 5º, parágrafo 2º³⁹².

Contudo, foi adotada regra de recepção automática, como prevê o pelo artigo 5º, parágrafo 2º, quando se tratar de direito e garantias fundamentais. Nesse caso, haveria uma “cláusula geral implícita de recepção plena”³⁹³, seria desnecessária, portanto, a conversão do tratado para ser aplicado no ordenamento interno. Para Flávia PIOVESAN haveria diferenças quanto a recepção dos tratados relativos a direitos humanos e aos demais:

Insiste-se, todavia, que a teoria da paridade entre o tratado internacional e legislação federal não se aplica aos tratados internacionais de direitos humanos, tendo em vista que a Constituição de 1988 assegura a estes garantia de privilégio hierárquico, atribuindo-lhes natureza de norma constitucional. Este tratamento jurídico diferenciado, conferido pelo art. 5, parágrafo 2, da Carta de 1988, justifica-se na medida em que os tratados internacionais de direitos humanos apresentam um caráter essencial, distinguindo-se dos tratados internacionais comuns.³⁹⁴

Todavia, Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO entende de forma diversa o sentido do artigo 5º, parágrafo 2º: “O dispositivo em exame significa simplesmente que a Constituição Brasileira ao enumerar os direitos fundamentais não pretende ser exaustiva.”³⁹⁵

e 1. (TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 571-573).

³⁸⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 18.

³⁹⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 75.

³⁹¹ BORGES, José Alfredo. Op. Cit., p. 172.

³⁹² 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:

(...)

§ 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.

³⁹³ BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 243.

³⁹⁴ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 94.

³⁹⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 1, p. 87.

A Emenda Constitucional 45 adicionou novo parágrafo ao artigo 5º, o 3º³⁹⁶, e de acordo com a concepção de José Souto Maior BORGES, realizou alteração no regime constitucional e infraconstitucional anterior:

Porque, para revestir os tratados de direitos humanos – até então disciplinados pelo art. 5º, § 2º, *in fine* – de equivalência às emendas constitucionais, foi necessária emenda aditiva à CF. Essa emenda constitucional é parcialmente revogatória, é dizê-la derogatória do regime anterior no ponto em que ele não estabelecia nenhum privilégio de hierarquia para tratados internacionais sobre direitos humanos diante de tratados que versassem outras matérias. (...)

Não são quaisquer direitos portanto os que se incluem entre aqueles merecedores de hierarquização prevista no § 3º do art. 5º. Esses direitos devem estar alternativamente relacionados, *ex vi* do art. 4º, com a defesa da paz (item VI), solução pacífica de conflitos (item VII), repúdio ao terrorismo e ao racismo (item VIII), cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (item IX) e concessão de asilo político etc.³⁹⁷

Com efeito, opinião diversa possui Alberto XAVIER e Helena de Araújo Lopes XAVIER, assegurando a todos os tratados celebrados com o Brasil o *status* de norma constitucional, inclusive em matéria tributária: “*Ora, a matéria tributária situa-se precisamente no cerne dos direitos e garantias constitucionais, pois não só a própria Constituição assim o considera (artigo 150, “caput”, CF), como atinge de pleno direitos e garantias, como a propriedade privada, a liberdade de comércio e a proibição do confisco.*”³⁹⁸.

Assim, para Alberto XAVIER, o país recepcionaria a teoria monista com cláusula geral de recepção plena, o que significaria a desnecessidade da transformação das normas internacionais em internas, tendo como método a recepção plena dos tratados no ordenamento interno:

Ora, se os tratados são recebidos na ordem interna como tratados e não como lei interna, ao abrigo de uma cláusula geral de recepção plena, isso significa que só podem ser celebrados, revogados ou denunciados pelos mecanismos que lhes são próprios e não pelos mecanismos que valem para as leis internas. É precisamente nesta impossibilidade de a lei ordinária interna revogar ou denunciar um tratado internacional que consiste a

³⁹⁶ Art. 5º - (...)

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

³⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 313-319.

³⁹⁸ XAVIER; XAVIER. Op. Cit., p. 40.

supremacia hierárquica deste último.³⁹⁹

Contudo, para Heleno Taveira TORRES, essa posição não se sustentaria, uma vez que o país seria adepto da tese dualista, existindo a necessidade de uma transformação ou ordem de execução para a conversão do texto de direito internacional. Assim, os casos previstos no artigo 5º, parágrafo 2º, seriam vistos apenas como casos excepcionais.⁴⁰⁰

Para Betina Treiger GRUPENMACHER, o artigo 5º, parágrafo 2º, não pode ser interpretado de forma extensiva, apenas para direitos humanos:

Apesar de os tratados em matéria tributária conterem normas que reflitam circunstâncias benéficas ao devedor da prestação tributária, a partir da limitação da incidência impositiva, criando com isso direitos aos destinatários da carga tributárias, não se pode caracterizar tais direitos como sendo os fundamentais do homem. Por esta razão, entende-se não ser possível a extensão do disposto no art. 5º, § 2º, aos tratados em matéria tributária.⁴⁰¹

Desta feita, de acordo com seu entendimento, a teoria adotada pelo direito interno brasileiro seria a tese dualista com temperamentos⁴⁰² ou moderada.

Celso Ribeiro BASTOS, no entanto, assinala para uma diferente concepção em relação a tese adotada pelo ordenamento jurídico pátrio: *“Não será mais possível a sustentação da tese dualista, é dizer, a de que os tratados obrigam diretamente aos Estados, mas não geram direitos subjetivos para os particulares, que ficariam na dependência da referida intermediação legislativa.”*⁴⁰³

³⁹⁹ *Ibidem*, p. 116-117.

⁴⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 572.

⁴⁰¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 84.

⁴⁰² Difere, pois, do dualismo radical, no qual seria preciso a edição de uma lei distinta para a incorporação do tratado ao ordenamento interno. O dualismo moderado, portanto, obriga o tratado a se transformar para se compatibilizar ao ordenamento interno, porém, prescinde de lei, mas com procedimento próprio e complexo, aprovação do legislativo e promulgação do executivo. Segundo Luís Eduardo SCHOUERI, o dualismo moderado evoluiu do dualismo, reconhecendo a possibilidade de conflito entre as ordens internacional e interna: *“O “dualismo moderado” admite a possibilidade de um conflito entre ambas as ordens. Assim, seria possível que o direito internacional público criasse poderes, direitos e obrigações na ordem do direito interno. Entretanto, não teria como evitar que, a qualquer momento, a ordem interna contrariasse o disposto internacionalmente, necessitando-se, pois, de regras para a harmonização de ambos os ordenamentos.”* (SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 90).

⁴⁰³ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. Cit., p. 396.

3.5 CONFLITOS ENTRE TRATADOS E ORDEM INTERNA

Primeiramente, cabe ressaltar que, para a ocorrência de qualquer conflito entre normas, é necessário que alguns requisitos sejam atendidos, conforme expõe Vicente Marotta RANGEL: “(...) *há de pressupor que ambas (as duas normas) estejam devidamente concluídas ou, em termos mais precisos, que ambas existam.*”⁴⁰⁴ Caso existir apenas um projeto de lei ou negociação de um possível tratado, não há conflito, pois este se instaura apenas com normas vigentes.

No tocante ao conflito existente entre acordos internacionais e legislação infraconstitucional, a questão adquire a configuração prevista, pois, o tratado quando vigente na ordem interna, após as fases prévias de negociação e celebração, “*complementa, altera ou revoga a legislação brasileira que se atritar com suas normas.*”⁴⁰⁵

A legislação nacional contém dispositivos esparsos sobre o papel exercido pelos tratados internacionais em relação às demais normas, como os artigo 5º, inciso I⁴⁰⁶, do Código de Processo Penal e artigo 96⁴⁰⁷ do Código Tributário Nacional.

Não obstante, uma vez que não existe disposição constitucional decidindo sobre a prevalência de tratado ou norma interna, Natanael MARTINS aponta para a tese de prevalência dos tratados internacionais em relação a ordem interna⁴⁰⁸. Da mesma forma, Hugo de Brito MACHADO se posiciona na defesa da superioridade do

⁴⁰⁴ RANGEL, Vicente Marotta. Op. Cit., p. 107.

⁴⁰⁵ SÜSSEKIND, Arnaldo. **Direito internacional do trabalho**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1987, p. 74.

⁴⁰⁶ Art. 1º - O processo penal reger-se-á, em todo o território brasileiro, por este Código, ressalvados:

I - os tratados, as convenções e regras de direito internacional.

⁴⁰⁷ Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁴⁰⁸ Natanael MARTINS defende a prevalência dos tratados internacionais desde que aprovados pelo Congresso Nacional e declarada a sua constitucionalidade: “*Porém, introduzido validamente o tratado no ordenamento jurídico e não sendo ele inconstitucional (porque se o for poderá ser de plano afastado pelo Supremo Tribunal Federal), aí sim entendemos que este se sobrepõe à ordem jurídica interna e somente pode ser afastado por meio de denúncia.*” (MARTINS, Natanael. **Tratados internacionais em matéria tributária. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, a. 3, n. 12, p. 196-197, jul./set. 1995.)

tratado internacional em relação a lei interna, uma vez que constitui ato do Estado brasileiro como um todo, e não pode ser desconsiderado por ato do legislador ordinário que não está em consonância com o campo internacional⁴⁰⁹. Moisés AKSELRAD, por sua vez, destaca a superioridade hierárquica das normas internacionais com fundamento na aprovação dos tratados pelo Congresso Nacional, que os tornaria normas nacionais, eis que representaria todos os entes federados⁴¹⁰.

Nesta esteira, Alberto XAVIER afirma a superioridade hierárquica dos tratados a partir de seis argumentos:

- (i) a Constituição Federal consagrou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados;
- (ii) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, “caput”);
- (iii) os Tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna;
- (iv) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art. 84, inciso VIII e art. 49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo;
- (v) o art. 98 do Código Tributário Nacional – que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário – é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei;
- (vi) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza a promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna.⁴¹¹

Por outro giro, Betina Treiger GRUPENMACHER define a solução para a hipótese de tratado anterior a lei interna, a partir de critérios para solução de

⁴⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação no Mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997. p. 91.

⁴¹⁰ Assim entende Moisés AKSELRAD: “Quando o Congresso Nacional resolve, em caráter definitivo, a respeito de um tratado internacional, ele está representando a União, os Estados-Membros e os Municípios, de vez que integram, de forma indissolúvel a Nação, isto é, o Estado Brasileiro. (...) Portanto, no momento em que um tratado internacional é negociado pelo presidente da República e aprovado pelo Congresso Nacional, com a conseqüente expedição do decreto legislativo, ele acaba se transformando numa norma de categoria nacional, de hierarquia superior às regras de direito interno, inclusive às regras, no campo tributário, editadas por Estado e Municípios no exercício de sua regular competência tributária.” (AKSELRAD, Moisés. **Teoria e prática do direito tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 371).

⁴¹¹ XAVIER, Alberto. Op. Cit., p. 113-115.

antinomias⁴¹² definidos por Norberto BOBBIO: o critério cronológico⁴¹³, o critério hierárquico⁴¹⁴ e o critério da especialidade⁴¹⁵⁻⁴¹⁶. A utilização de critérios para solução de antinomias ocorre em função da falta de hierarquia entre norma internacional e norma interna, conforme aduz Vicente Marotta RANGEL⁴¹⁷.

Betina Treiger GRUPENMACHER aplica para o conflito entre tratado e norma interna⁴¹⁸ (conflito entre os critérios da especialidade e o cronológico⁴¹⁹), a regra “*lex posterior generalis non derogat priori specialis*”, isto é, a lei posterior geral não derroga a anterior especial⁴²⁰⁻⁴²¹. Nesta esteira, o tratado é norma especial, enquanto a lei interna é geral, prevalecendo o primeiro⁴²². Mesmo entendimento possui Luciano AMARO⁴²³ e Nádia de ARAÚJO⁴²⁴. Helenilson Cunha PONTES, por

⁴¹² Norberto BOBBIO define antinomia jurídica como: “(...) *aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento e tendo o mesmo âmbito de validade*”. (BOBBIO, Norberto. Op. Cit., p. 92)

⁴¹³ O critério cronológico (*lex posterior*): “(...) *é aquele com base no qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a norma posterior: lex posterior derogat priori.*” (*ibidem, loc. cit.*)

⁴¹⁴ O critério hierárquico (*lex superior*), é definido como: “*aquele pelo qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior: lex superior derogat inferiori*” (*ibidem, p. 93*)

⁴¹⁵ O critério da especialidade (*lex specialis*) é o critério: “(...) *pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a Segunda: lex specialis derogat generali.*” (*ibidem, p. 96*)

⁴¹⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 105.

⁴¹⁷ RANGEL, Vicente Marotta. Op. Cit., p. 111.

⁴¹⁸ Para José Souto Maior BORGES, ao se aplicar o critério da especialidade, não há conflito, mas uma antinomia aparente, uma vez que o critério impede a ocorrência de conflito. (BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 486)

⁴¹⁹ O conflito entre o critério da especialidade e o cronológico ocorre quando uma norma anterior especial é incompatível com outra posterior e geral. Segundo Norberto BOBBIO, o conflito se resolve em favor do primeiro critério: “*a lei sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio lex posterior derogat priori: esse princípio falha, não só quando a lex posterior é inferior, mas também quando é generalis (e a lex prior é specialis)*” (BOBBIO, Norberto. Op. Cit., p. 108)

⁴²⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 106.

⁴²¹ O STJ decidiu pela impossibilidade de revogação do tratado por lei posterior que o contrarie. Perderá eficácia no ponto que houver antinomia, contudo, as normas especiais contidas no tratado não serão afetadas por disposições de lei geral. (Recurso Especial 58.736/MG. Rel. Min. Eduardo Ribeiro. Julg. 12.12.1995. DJ: 29.04.1996).

⁴²² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 107.

⁴²³ Luciano AMARO possui a presente concepção: “(...) *o aparente conflito de normativo se resolve pela aplicação do preceito do tratado, que, no caso, está para a lei interna assim como a norma especial está para a norma geral. Ou seja, a norma especial convive com a norma geral, independentemente de indagar-se qual seja posterior, e aplica-se quando presente a característica que especializa a hipótese e afasta do comando da norma geral. Ou – como freqüentemente ocorre –*

sua vez, aponta para a mesma solução, destacando a inexistência de relação hierárquica entre tratado internacional em matéria tributária e lei tributária interna⁴²⁵.

Os Tribunais brasileiros, contudo, decidiram sobre a prevalência das normas internacionais⁴²⁶ para, na década de 70, modificar seu entendimento. No julgamento pelo pleno do STF do Recurso Extraordinário 80.004-SE⁴²⁷, no qual solucionou-se o conflito entre a *Lei Uniforme de Genebra sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias* e o Decreto-Lei n. 427/69, os ministros, fundamentando sua decisão no critério cronológico, garantiram a superioridade da lei posterior em relação a lei anterior (*lex posterior derogat lex priori*)⁴²⁸, no caso, lei ordinária posterior a tratado internacional. Assim, como observa Luís Eduardo BARROSO, a orientação do STF foi pelo monismo moderado⁴²⁹.

Entretanto, afirma a incorreção da decisão Celso Duvivier de Albuquerque MELLO: "(...) o STF errou e não tem coragem de corrigir quando afirmou que as convenções de direito uniforme são aplicadas nas relações entre brasileiros.(...) Qual o valor de um tratado se um dos contratantes por meio de lei interna pode deixar de aplicá-lo?"⁴³⁰

Não obstante, Leitão de Abreu, no seu voto, afirma que a lei federal e o

a norma especial modifica, para a hipótese, o mandamento da norma geral." (AMARO, Luciano. **Direito tributário** ..., p. 179.)

⁴²⁴ Nádia de ARAÚJO conclui: "A interpretação que mais se ajusta à situação dos casos que cuidaram de questões tributárias é a do critério da especialidade, pois as normas tributárias provenientes dos tratados seriam especiais." (ARAÚJO, Nádia de. **Direito internacional privado: teoria e prática brasileira**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 151).

⁴²⁵ PONTES, Helenilson Cunha. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997. p.364-365)

⁴²⁶ Apelação Cível 9.587/DF (STF). Rel. Min. Lafayette de Andrada. Julg. 21.08.1951. DJ: 18.10.1951.

Recurso Extraordinário 71.154/PR. Rel. Min. Oswaldo Trigueiro. Julg. 04.08.1971. DJ: 27.08.1971

⁴²⁷ Recurso Extraordinário 80.004/SE Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Julg. 01.06.1977. DJ: 29.12.1977.

⁴²⁸ Em consonância com esse entendimento Arnaldo SUSSEKIND apresenta solução para o conflito: a utilização da regra da *lex posterior derogat priori*. (SUSSEKIND, Arnaldo. Op. Cit., p. 76).

⁴²⁹ Luís Eduardo BARROSO explicita: "Ao contrário do sugerido, a orientação da mais alta Corte é a do monismo moderado, em que o tratado se incorpora ao direito interno no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, sujeitando-se ao princípio consolidado; em caso de conflito, não se colocando a questão em termos de regra geral e regra particular, prevalece a norma posterior sobre a anterior." (BARROSO, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 19)

⁴³⁰ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. Cit., p. 119.

tratado internacional, apesar de infraconstitucionais, mantêm suas peculiaridades, assim, não pode ser utilizada a regra da lei posterior revoga a anterior. Para o Ministro, a lei “afasta” a aplicação do tratado, que não é revogado (a revogação ocorre somente por meio da denúncia), o que permite a sua aplicação posterior, caso a lei a ele contrária seja revogada ou não surta mais efeitos⁴³¹. Esse mesmo entendimento é corroborado por Betina Treiger GRUPENMACHER⁴³², Alberto XAVIER⁴³³, Pedro B. A. DALLARI⁴³⁴ e Heleno Taveira TORRES⁴³⁵.

Cite-se ainda o artigo 98 do CTN⁴³⁶, cuja análise os Ministros Xavier de Albuquerque e Cunha Peixoto realizaram. Neste artigo o legislador haveria se referido a primazia dos tratados sobre lei interna posterior. Para Cunha Peixoto, o dispositivo seria válido, mas somente no campo tributário.

No entanto, o posicionamento dos Tribunais brasileiros vem se alterando, ao modificar o pensamento retrógrado do Recurso Extraordinário n. 80.004 (que serviu apenas para enfraquecer o Brasil perante o campo internacional⁴³⁷), conforme pode ser observado pelas recentes decisões do STF⁴³⁸.

O voto da Ministra Denise Arruda, no Recurso Especial 426.945/PR⁴³⁹,

⁴³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 101.

⁴³² Assim observa: “*Não se pode, tecnicamente, falar em “revogação” do tratado por lei ordinária, como também entendeu aquela Corte, uma vez que o tratado possui forma própria de revogação. Na hipótese de conflito aparente entre norma de tratado e lei posterior, não revoga, esta, o tratado, mas simplesmente afasta-lhe a aplicação.*” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 106-107)

⁴³³ Segundo define Alberto XAVIER: “*Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à “revogação” da lei interna pelos tratados. Com efeitos, não se está perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém sua eficácia pela fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. 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.*” (XAVIER, Alberto. Op. Cit., p. 124).

⁴³⁴ DALLARI, Pedro B. A. **Constituição e tratados internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 110.

⁴³⁵ Esclarece Heleno Taveira TORRES: “*O termo “especial”(…) pode designar, em primeiro lugar, a preeminência da norma convencional, de modo que o direito interno não possa derogar ulteriormente as suas disposições (prevalência de aplicabilidade); como o princípio lex posterior generalis non derogat lex priori speciali.*” (TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 594).

⁴³⁶ Objeto de análise no Capítulo 4, item, 4.3.

⁴³⁷ RANGEL, Vicente Marotta. Op. Cit., p. 120.

⁴³⁸ Recurso Especial 154.092/SP. Rel. Min. Garcia Vieira. Julg. 11.12.1997. DJ: 02.03.1998.

⁴³⁹ Recurso Especial 426.945/PR. Rel. Min. Albino Zavascki. Julg. 22.06.2004. DJ: 25.08.2004.

demonstra a inclinação do Tribunal para a adoção da irrevogabilidade dos tratados por lei interna. A ministra, ao decidir pela prevalência da Convenção entre Brasil e Suécia em detrimento a lei posterior interna, demonstra estar configurada relação de especialidade. Isto é, a Convenção não poderia ser descumprida por lei geral superveniente.

Isto posto, cabe analisar o conflito entre tratado e Constituição. Com efeito, deve-se observar que este pode se dar em duas situações distintas, quando o tratado é anterior ao texto constitucional e quando o inverso ocorre. No primeiro caso, segundo Luís Roberto BARROSO, o acordo internacional deve ser avaliado segundo a perspectiva da sua constitucionalidade extrínseca e intrínseca. A primeira diz respeito uma possível ratificação imperfeita, quando o tratado viola regras constitucionais de competência e de procedimento para celebração, aprovação do Congresso Nacional, ratificação ou vigência. Para a doutrina monista com primado do direito internacional, só haveria essa possibilidade de inconstitucionalidade.⁴⁴⁰

Todavia, na situação contrária, quando o tratado é celebrado posteriormente à existência da Constituição, não prevalece o primeiro⁴⁴¹. Para José Francisco REZEK, a Constituição deve ser preservada, garantindo a segurança e estabilidade da ordem jurídica⁴⁴².

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados prevê no seu artigo 46⁴⁴³ a nulidade do consentimento do Estado ao pactuar um tratado que viole disposição do seu texto constitucional.

A Constituição brasileira, neste mesmo sentido, afirma a impossibilidade de contrariedade em relação ao seu texto, conforme prevê o artigo 102, inciso III, alínea “b”⁴⁴⁴, que indica a competência do STF para julgar e declarar a possível

⁴⁴⁰ BARROSO, Luís Roberto. Op. Cit., p. 21-22.

⁴⁴¹ *Ibidem*, p. 23

⁴⁴² REZEK, José Francisco. **Direito internacional** ..., p. 96.

⁴⁴³ *Artigo 46 - Disposições de Direito Interno Sobre Competência Para Concluir Tratados:*

1. Um Estado não pode invocar o fato de seu consentimento em obrigar-se por um tratado ter sido manifestado em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência, para concluir tratados, como causa de nulidade de seu consentimento, a não ser que essa violação seja manifesta e diga respeito a uma regra de seu direito interno de importância fundamental.

2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, na conformidade da prática normal e de boa-fé.

⁴⁴⁴ Art. 102 - Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

inconstitucionalidade do tratado ou lei federal⁴⁴⁵. Nesta seara, Luís Eduardo SCHOUERI infere do texto constitucional: *“Foi reconhecida, pelo próprio constituinte, a possibilidade de um tratado ser inconstitucional, de onde se pode extrair a conclusão de que o texto da norma internacional que contrariar dispositivo da Carta será taxado de inconstitucional. Daí, portanto, a colocação da Constituição, hierarquicamente acima dos tratados internacionais.”*⁴⁴⁶

Por fim, ressalte-se que, caso se entenda que os tratados possuem o mesmo grau hierárquico da legislação ordinária, sujeitando-os a regra de que a norma posterior prevalece sobre a anterior, vale observar que não está excluída a *“eventual responsabilidade internacional do Estado, se este não se valer do meio institucional próprio de extinção de um tratado, que é a denúncia”*.⁴⁴⁷

(...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida.

(...)

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

⁴⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 100.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, loc. cit.

⁴⁴⁷ BARROSO, Luís Roberto. Op. Cit., p. 31-32.

4 AS ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS CONCEDIDAS PELA UNIÃO POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

4.1 A NATUREZA JURÍDICA DA UNIÃO

A República Federativa do Brasil, proclamada no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, conjuga a União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, que reunidos compõem o pacto federativo brasileiro. O constituinte outorgou a cada uma das pessoas políticas competências, autorizando que emanem normas e exerçam suas autonomias⁴⁴⁸.

Assim, impende analisar a natureza jurídica da União, que está intimamente ligada à concepção de Hans Kelsen sobre o governo central e os governos locais. Segundo sua teoria, haveria três ordens jurídicas diferentes: a coletividade central, as coletividades-membros e a comunidade total. As duas primeiras coletividades se assemelham, ambas subordinadas a comunidade total. Portanto, são ordens jurídicas parciais, na medida em que suas competências são determinadas pela coletividade total⁴⁴⁹.

No caso brasileiro, a ordem jurídica total é composta pela República Federativa do Brasil, que congrega Estados-Membros e Municípios. Nesse sentido, explicita Celso Ribeiro Bastos:

República Federativa do Brasil é o nome que se dá ao todo, quer dizer, à resultante do poder central mais os poderes locais ou regionais. O Texto Constitucional chama-se Constituição da República Federativa do Brasil, exatamente porque se preocupa em organizar e dar as linhas mestras do Estado Brasileiro.

Do ponto de vista interno, esse Estado se expressa basicamente através de duas ordens jurídicas (há uma terceira, a dos municípios, da qual falaremos mais adiante) que são, de um lado, a União e, de outro, os Estados-Membros ou os Estados federados, ou simplesmente Estados.⁴⁵⁰

Nesse sentido, a União⁴⁵¹ possui autonomia interna nos mesmos termos dos

⁴⁴⁸ CHIESA, Clélio. Op. Cit., p. 26.

⁴⁴⁹ Kelsen, Hans. **Teoria general** ..., p. 334.

⁴⁵⁰ Bastos, Celso Ribeiro. **Curso de** ..., p. 294.

⁴⁵¹ Celso Ribeiro Bastos conceitua a União: "A União é, portanto, uma pessoa jurídica de direito público dotada de autonomia, vale dizer, ela poder atuar dentro dos limites que a Constituição lhe outorga, da mesma maneira que os Estados-Membros, a União é a essência do princípio

demais entes federados, dentro dos limites outorgados pela Constituição. A soberania, por sua vez, estaria concentrada na coletividade total, a República Federativa do Brasil, e não na União, preservando a isonomia entre os entes federados. Consoante esse pensamento, Heleno Taveira TORRES esclarece:

Na composição federativa, por rigor, deve-se ter sempre em mente a distinção entre a ordem jurídica global, inerente à República Federativa do Brasil, sujeito de direito público externo, definida como sistema de normas nacionais, e as ordens jurídicas parciais: central (a União) e periféricas (Estados-membros), que estão submetidas à discriminação constitucional de competências. Entre os entes formadores das ordens jurídicas parciais não há preeminência ou relação hierárquica de uma sobre a outra, visto serem autônomas e isônomas entre si e diferenciarem-se apenas pela distinção das competências materiais pertinentes a cada uma. Mas não se diga o mesmo quanto à relação entre a ordem jurídica global e soberana (representante dos interesses nacionais) e as ordens parciais. A ordem global soberana prevalece sobre as ordens parciais autônomas.⁴⁵²

Percebe-se ainda a distinção entre a comunidade total, a República Federativa do Brasil, e a União atuando como ordem jurídica parcial, em relação às leis nacionais e as leis federais. Isto porque, são ambas emanadas pelo Congresso Nacional⁴⁵³, porém, atingem pessoas distintas. Geraldo ATALIBA difere as leis federais, as estaduais e as municipais das leis nacionais, emanadas por pessoas jurídicas que não se confundem⁴⁵⁴:

federativo. Com relação a quem seria soberano dentro do Estado federal já muito se discutiu. Houve época em que se entendeu fosse os Estados-Membros os soberanos. Em outras ocasiões preferiu-se dizer que a soberania caberia simultaneamente aos Estados-Membros e à União. Hoje prevalece a doutrina segundo a qual soberano é o Estado total, é a República Federativa do Brasil, que expressa sua soberania na ordem internacional através dos órgãos da União.” (ibidem, p. 295).

⁴⁵² TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 585.

⁴⁵³ Geraldo ATALIBA trata do papel duplo exercido pelo Congresso Nacional brasileiro: “O Congresso Nacional, no nosso sistema, é concomitantemente órgão do Estado Federal brasileiro e da União. O produto de sua atividade legisferante, porém, será lei nacional ou simplesmente federal, conforme ele atue nesta ou naquela qualidade.

O mesmo se diga do executivo. É nacional, quando exerce funções do Estado Nacional; é simplesmente federal, quando funciona como órgão da pessoa União. (Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. In: **Estudos jurídicos em homenagem a Vicente Ráo**. São Paulo: Resenha Universitária, 1976. p. 136).

⁴⁵⁴ Mesmo entendimento possuem Régis Fernandes de OLIVEIRA e Estevão HORVATH: “De outro lado, não se pode esquecer da existência de leis nacionais, ou seja, as que, expedidas pelo Congresso Nacional, valem para todo o território nacional, alcançando todas as pessoas que nele estejam e que são de cumprimento obrigatório pelos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios (caso do Código Civil, Código de Processo Civil, por exemplo). Ao lado delas existem as leis federais. Editadas pela mesma Casa de Leis, apenas alcançam as pessoas vinculadas à União, sem vínculo, portanto, para as demais entidades federadas.” (OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: RT, 1997, p. 25).

Há leis federais (ou da União), estaduais (ou dos Estados) e municipais (ou dos Municípios) dirigidas às pessoas na qualidade de administrados da União, dos Estados e dos Municípios e emanadas dos legislativos dessas entidades políticas, respectivamente. E há leis nacionais, leis brasileiras, voltadas para todos os brasileiros, indistintamente, abstração feita da circunstância de serem eles súditos desta ou daquelas pessoa política. É que o Estado Federal brasileiro é pessoa de direito público internacional, categoria esta que nenhuma relação guarda com as eventuais divisões políticas internas. É o Brasil – Estado brasileiro – pessoa soberana que figura, ao lado dos demais Estados do mundo, no palco do direito das gentes. É a perspectiva “exterior” ou de “efeitos exteriores” da personalidade jurídica do Brasil Estado Brasileiro.

Por outro lado, o Estado Federal brasileiro é formado pela aliança, pela união dos diversos estados federados. Tem, portanto, os mesmos súditos e o mesmo território, sendo que o instrumento do pacto federal – do “tratado de união” – é, concomitantemente, por exigência lógica, a constituição da nova pessoa assim nascida, o Estado Federal, o Brasil.⁴⁵⁵

Assim, os entes federados emanam leis de acordo com as competências outorgadas pela Constituição Federal. Além disso, ao Estado Federal é atribuída competência para tratar de assuntos internacionais, como a conclusão de tratados, segundo Hans KELSEN⁴⁵⁶. Portanto, somente a União, ao representar a totalidade do Estado brasileiro (semelhante a um Estado Unitário), pode atuar no “direito das gentes”, segundo expõe Celso Ribeiro BASTOS: “(...) *reunindo em si a totalidade das prerrogativas soberanas frente aos outros Estados.*”⁴⁵⁷

A União estaria caracterizada por possuir uma natureza dupla, ou “bifronte”, como denomina José Souto Maior BORGES:

Não é menos certo, porém, que a União é uma entidade bifronte no Estado Federal Brasileiro. Esse sim, constituem-no uma ordem jurídica total, integrada pelas leis e outros atos normativos instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dentro desse contexto, as leis da União integram apenas uma ordem jurídica parcial centralizada, ao lado das leis dos Estados e Municípios, estruturantes das ordens parciais locais ou descentralizadas. Nesse, i. é., no âmbito do direito interno, se insere a vedação do art. 151, III, da Constituição Federal. E só nesse.⁴⁵⁸

Helena Taveira TORRES corrobora com a distinção entre os papéis exercidos pela União, como pessoa jurídica de direito interno e representante da República Federativa do Brasil no campo das relações internacionais:

⁴⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. **Leis nacionais** ..., p. 133.

⁴⁵⁶ KELSEN, Hans. **Teoria general** ..., p. 337.

⁴⁵⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975, p. 78.

⁴⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral** ..., p. 287.

A “União”, enquanto representante da República Federativa do Brasil, logo, pessoa jurídica de Direito Público Internacional, constitucionalmente competente para comprometer o Estado brasileiro na ordem internacional, não se confunde com a “União”, pessoa jurídica de direito público interno, que compõe a organização político-administrativa brasileira (art. 18, CF), de forma federativa (art. 1º, CF), dotada das atribuições constitucionalmente distribuídas segundo os interesses do Constituinte.⁴⁵⁹

A União, portanto, possui natureza jurídica de direito público interno, compondo a Federação, bem como a de totalidade dos outros entes federados, representando o pacto federativo no “direito das gentes”⁴⁶⁰ e celebrando tratados em nome da República Federativa do Brasil⁴⁶¹ (artigo 21, inciso I, da Constituição Federal). Nesse sentido, elucida José Afonso da SILVA:

O Estado federal – a República Federativa do Brasil – é que é a pessoa jurídica de Direito Internacional. Na verdade, quando se diz que a União é a pessoa jurídica de Direito Internacional, não se está dizendo bem, mas quer-se referir a duas coisas: (a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incs. I a IV; (b) os Estados federados não têm representação nem competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente de direito interno.⁴⁶²

⁴⁵⁹ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 584.

⁴⁶⁰ Celso BASTOS trata da natureza jurídica da União, destacando as atribuições que lhe compete em seus dois campos de atuação: “A União é pessoa jurídica de direito público com capacidade política, que ora se manifesta em nome próprio, ora se manifesta em nome da Federação.

Uma das características do Estado Federal é ele possuir uma dupla face: em certos aspectos ele se apresenta como um Estado Unitário e, em outros, aparece como agrupamento de coletividades descentralizadas.

De fato, quando a União mantém relações com Estados estrangeiros, participa de organizações internacionais, declara guerra e faz a paz, está representando a totalidade do Estado brasileiro. Está agindo como se o Brasil fosse um Estado unitário.

Diante do Estado estrangeiro, a União exerce a soberania do Estado brasileiro, fazendo valer os seus direitos e assumindo todas as suas obrigações.

Em consequência, os países estrangeiros não reconhecem nos Estado-Membros e Municípios personalidades de direito internacional. São, tão-somente pessoas jurídicas de direito público do Brasil.

*Internamente, a União atua como uma das pessoas jurídicas de direito público que compõem a Federação.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de ...**, p.304).*

⁴⁶¹ Assim assevera Sacha Calmon Navarro COELHO: “A União representa, na ordem jurídica internacional, o Estado brasileiro, uno e indivisível. Para o Direito das Gentes existe apenas o Estado brasileiro como sujeito de direitos e deveres. Para o chamado Direito Nacional, a União, simples pessoa jurídica de Direito Público interno, ao lado de Estados e Municípios, expressa uma ordem jurídica parcial. A conjunção das ordens jurídicas parciais da União, dos Estados-Membros e dos Municípios forma a ordem jurídica total, sob a égide da Constituição.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais... In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2. p. 94).

⁴⁶² SILVA, José Afonso da. Op. Cit., p. 492-493.

Não é possível que os demais entes federados exerçam o mesmo papel da União, uma vez que os Estados-Membros não estão presentes no cenário internacional, como retratam Luciano AMARO⁴⁶³, Carlos Ari SUNDFELD⁴⁶⁴ e Clémerson Merlin CLÈVE:

Os Estados-Membros como entidades constitucionais não aparecem no direito internacional. Não possuem personalidade internacional. Não podem manter relações com os Estados estrangeiros. Na federação brasileira compete exclusivamente à União aparecer no plano internacional, quer celebrando tratados e convenções, quer participando de organizações internacionais.⁴⁶⁵

Impende notar que, para o campo internacional, não importa a estrutura que compõe o Estado⁴⁶⁶⁻⁴⁶⁷⁻⁴⁶⁸, como já assinalava PONTES DE MIRANDA ao comentar

⁴⁶³ Luciano AMARO expõe: “Os tratados internacionais são atos de competência da União, única pessoa a quem a Constituição confere poder para firmá-los. Os Estados-Membros e os Municípios não possuem soberania, de tal sorte que, no plano das relações com outros Estados soberanos, quem legisla (ratificando os tratados) é o Congresso Nacional, editando normas que integram o direito tributário brasileiro e não, restritamente, o direito sobre tributos federais.”(AMARO, Luciano. **Direito tributário** ..., p. 188).

⁴⁶⁴ Assim apresenta seu entendimento: “No âmbito internacional, como dissemos, a República Federativa do Brasil se apresenta como uma unidade. É a pessoa política União quem a representa. As outras pessoas públicas políticas – ou seja, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios – bem como as pessoas públicas administrativas como o Banco Central – não têm reconhecida personalidade de direito internacional.” (SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

⁴⁶⁵ CLÈVE, Clémerson Merlin. Op. Cit., p. 68.

⁴⁶⁶ Consigna o mesmo pensamento Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO: “No plano internacional, o Estado federal aparece como um só Estado. Apenas o seu aspecto unitário é visível. Assim, o Estado federal é quem goza da personalidade jurídica, em termos de direito internacional. Por isso, é ele e tão-somente ele que mantém relações com outros Estados, com organizações internacionais, enfim, com as outras pessoas jurídicas, reconhecidas como tais pelo direito internacional público. Só ele mantém, pois, relações internacionais.”(FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 151).

⁴⁶⁷ Assim afirma Geraldo ATALIBA: “Para o direito das gentes – ou seja, para efeitos de direito internacional – há um só Estado. Para o direito interno, o Estado nacional (ou geral) e a União simples pessoa de direito público interno, em oposição aos Estados federados.

Note-se bem que a relação de oposição se estabelece entre a União e Estados federados e não entre estes e Estado federal. É que o Estado federal não se opõe a Estados federados mas, pelo contrário, é a associação, união – sem síntese – destes.” (ATALIBA, Geraldo. **Leis nacionais** ..., p. 139). qual?

⁴⁶⁸ Miguel REALE trabalha com a divisão entre Estado Brasileiro e a União: “O Estado Brasileiro, expressão jurídica da Nação Brasileira, é a pessoa jurídica de Direito Público externo.

Quando o Estado Brasileiro é examinado, internamente, ele se diversifica ou se discrimina em três aspectos distintos, que são a União, os Estados membros da Federação, e os Municípios.

Aqui já começa a haver um problema que nem sempre é bem posto. Geralmente se pratica o erro de pensar que o Estado Brasileiro é a União, quando a União é efetivamente um dos aspectos internos do Estado Brasileiro. Pra que focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como

a Constituição de 1967:

Compete à União, e só a ela, manter relações com os Estados estrangeiros e com eles celebrar tratados e convenções. Os incisos I e II do art. 8º reportam-se à estrutura externa do Brasil, à sua atividade no plano interestatal, e, para o direito constitucional, significam corolário de se tratar de Estado único, posto que federal.

Se passássemos ao plano do direito das gentes, veríamos que o inciso I corresponde aos direitos relativos de manter relações, no qual haja embaixada e com o qual conclua tratados. O direito das gentes é indiferente à íntima estruturação do Estado.

Os Estados são pessoas de direito das gentes. O Brasil, como Estado, mantém relações com os outros Estados. Não nos podem ter e manter os Estados-membros componentes do Brasil, porque não são pessoas de direito das gentes, e sim, tão-só, de direito público do Brasil. São Estados-membros, unidades intra-estatais.⁴⁶⁹

Com efeito, a União não se relaciona com os demais Estados na figura de ente público de direito interno, mas como a República Federativa do Brasil. Assim, a vedação contida no artigo 151, inciso III⁴⁷⁰ da Constituição Federal não se aplica às concessões de isenções de tributos dos Estados, Municípios e Distrito Federal (uma vez que a competência tributária deste conjuga a dos dois primeiros), por meio de tratados internacionais.

4.2 A INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ÀS ISENÇÕES DECORRENTES DE TRATADOS INTERNACIONAIS

O artigo 151, inciso III da Constituição Federal proíbe que a União conceda isenções de tributos estaduais, distritais e municipais. Esse artigo está inserido no texto constitucional permeado por um contexto histórico, resultante da permissão prevista na Constituição Federal de 1967, artigo 19 § 2º, de isenções concedidas pela União de tributos alheios à sua competência.

A isenção prevista no artigo 19 § 2º foi extinta pelo constituinte de 1988, que

um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado Brasileiro. O problema da Federação é de ordem interna, de estrutura interna corporis." (REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 239).

⁴⁶⁹ PONTES DE MIRANDA. Op. Cit., p. 9-11.

⁴⁷⁰ Art. 151 - É vedado à União:

(...)

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

dispõe em sentido contrário, o que para Luciano AMARO não seria necessário⁴⁷¹:

De qualquer modo, inexistindo, na atual Constituição, disposição que reproduza o § 2º, do art. 19 do Texto anterior, não era necessário dizer o contrário, como se fez no indigitado item III do art. 151 (...) o discutido inciso quis revogar a possibilidade das chamadas isenções heterônomas, sem se dar conta de que, para tanto, bastava omitir-se.⁴⁷²

O artigo 151, inciso III, restaurou a simetria entre os entes federados, impedindo que a União invada as demais competências, como analisa José Souto Maior BORGES:

A Emenda Constitucional n. 1/69, centralizadora e autoritária, outorgou à União competência para isentar de impostos estaduais e municipais (art. 19, § 2º). Regime radicalmente alterado pela superveniência da vedação expressa no art. 151, III, do texto constitucional vigente. Restaurou-se, portanto, a simetria entre o poder de tributar e o poder de isentar.⁴⁷³

A interpretação do artigo 151, inciso III, deve ser realizada a partir da hermenêutica histórica⁴⁷⁴, impedindo que seja analisado com o pensamento do intérprete que sucedeu a promulgação do texto constitucional de 1988. Isto se impõe, na medida em que o artigo 19 § 2º da Constituição de 1967 permitia à União

⁴⁷¹ Para Edgar Neves da SILVA não haveria razão para expressamente vedar as isenções heterônomas: "*Ora, bastava que a permissão não constasse, como o era na Constituição anterior, para inibir essas isenções; porém o legislador constituinte quis deixar claro, insofismável, que a União não mais poderá conceder isenções de tributos – a Constituição agora generaliza tributos e não apenas impostos – da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*" (SILVA, Edgard Neves da. Isenções heterônomas – perda de eficácia – efeitos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 52, p. 199-200, abr./jun. 1990.

⁴⁷² AMARO, Luciano. **Direito tributário** ..., p. 185.

⁴⁷³ BORGES, José Souto Maior. Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 172-173.

⁴⁷⁴ A esse respeito expõe Carlos MAXIMILIANO: "*Mais importante do que a história geral do Direito é, para o hermenêuta, a especial de um instituto e, em proporção maior, a do dispositivo ou norma submetida a exegese. A lei aparece com último elo de uma cadeia, como um fato intelectual e moral, cujo origem nos fará conhecer melhor o espírito e alcance do mesmo. Com esse intuito o juiz "lança uma ponte entre as obscuras disposições do presente e os preceitos correspondentes e talvez claros do Direito anterior".*

Inquire quais as idéias dominantes, os princípios diretores, o estado do Direito, os usos e costumes em voga, enfim o espírito jurídico reinante na época em que foi feita a norma. O legislador é um filho do seu tempo; fala a linguagem do seu século, e assim deve ser encarado e compreendido." (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 138-139).

ultrapassar sua esfera de competência, através da teoria dos “poderes implícitos”⁴⁷⁵, o que foi expressamente proibido na Constituição de 1988. Nesta esteira, Sacha Calmon Navarro COELHO conclui que o artigo 151, inciso III, não se refere à isenção decorrente de tratados internacionais:

(...) 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.⁴⁷⁶

Diante disso, a proibição voltada à concessão de isenções pela União de impostos estaduais, distritais e municipais, é aplicável somente quando se refere à pessoa pública de direito interno, e não como ordem jurídica total, conforme expõe Betina Treiger GRUPENMACHER:

É certo que a União, como ente federativo, não pode, celebrando tratados, conceder benefícios fiscais em relação a tributos que não estejam na sua esfera constitucional de competência impositiva, pois tal postura fere frontalmente o princípio federativo e como decorrência o da tripartição constitucional de competências. Além de infringir o art. 151, III, do texto constitucional, que veda a concessão, pela União, de isenção heterônoma.⁴⁷⁷

Todavia, a vedação prevista no artigo 151, inciso III, que proíbe a União de isentar tributos localizados fora de sua competência não se aplica às isenções decorrentes de tratados internacionais concedidas pela República Federativa do Brasil, uma vez que o princípio federativo não é atacado pelo fenômeno isentivo. Natanael MARTINS expõe em concordância com esse pensamento:

Aqui chegados, com segurança podemos afirmar que à questão em debate não se aplica a vedação imposta à União no art. 151, III, pois à evidência, a União a que aí se refere o texto constitucional é a pessoa política de direito interno.

Com efeito, em matéria de direito internacional, não é a União pessoa política de direito interno quem se apresenta perante as demais Nações.⁴⁷⁸

⁴⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário atual**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 383.

⁴⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 30, v. 59, p. 184.

⁴⁷⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 123.

⁴⁷⁸ MARTINS, Natanael. Op. Cit., p. 199

Destarte, as isenções firmadas pela República Federativa do Brasil não configuram hipóteses de isenções heterônomas (concedidas por ente distinto do tributante), mas autônomas, conforme leciona José Souto Maior BORGES:

As isenções pela União de impostos estaduais e municipais constituem espécies de exonerações fiscais que certa feita nomeei “limitações heterônomas de direito interno”, visando a distingui-las das isenções outorgadas pela própria pessoa constitucional competente para a instituição dos impostos de que ela mesma isenta. Isenções, essas últimas que correspondem a autolimitação do poder de tributar, “limitações autônomas” portanto. (...)

Conseqüência: não é, a rigor, de isenção heterônoma, senão autônoma, que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da sua instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas), (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). As primeiras são sempre resultantes de atos de direitos interno; as segundas, de atos de direito interestatal.

(...) Em conclusão: colocar o problema de aplicação da CF, art. 151, III, no âmbito das relações externas é fazê-lo em lugar inapropriado. Aí esse dispositivo não tem a mínima aplicabilidade.⁴⁷⁹

Não assiste razão, portanto, Roque Antonio CARRAZZA, ao se posicionar em sentido oposto:

Ao argumento de que não é a União, enquanto ordem jurídica parcial central, que firma o tratado internacional, mas, sim, a República Federativa do Brasil, enquanto ordem jurídica global (o Estado brasileiro), contrapomos que, no plano interno, mesmo quando esta pessoa política representa a Federação, não pode conceder isenções heterônomas, com exceção das expressamente autorizadas nos arts. 155, § 2º, XII, “e”, e 156, § 3º, II, ambos da CF.

(...) É que a União, mesmo no plano internacional, está subordinada à Constituição e, diferentemente das Cartas norte-americana, mexicana e argentina (só para citarmos alguns exemplos), a brasileira não prescreve a supremacia dos tratados internacionais sobre leis estaduais, municipais ou distritais. E, em face dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, nem esta supremacia pode ser inferida. A nosso juízo, pois, 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 ratificado por meio de decreto legislativo. Entendemos incontroverso que ao Congresso Nacional é vedado usurpar competências que a Lei das Leis outorgou aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.⁴⁸⁰

Alcides Jorge COSTA corrobora com a vedação à isenção através de tratados internacionais: “A União não pode mais conceder isenção de impostos estaduais e, como ela não pode celebrar tratados que sejam contrários à

⁴⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. **Isenções em ...Op. Cit.**, p. 177/178.

⁴⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso ...**, p. 806-807.

*Constituição, os tratados também perdem a eficácia neste particular.*⁴⁸¹ Ives Gandra da Silva MARTINS consigna desse entendimento, pois, ao analisar a vedação do artigo 151, inciso III, entende que esta se refere à União, que seria de fato quem pactuaria os acordos internacionais⁴⁸². Sugere ainda que somente por meio de uma reforma constitucional o Governo Federal retomaria a concessão de isenções⁴⁸³. Pode-se inferir, portanto, que Ives Gandra da Silva MARTINS assevera no sentido de que a isenção em tratados de impostos estaduais e municipais seria heterônoma.

Aliomar BALEEIRO entende que a vedação do artigo 151, inciso III, está direcionada ao Estado Federal, uma vez que a União, pessoa jurídica de direito público interno, de forma alguma poderia conceder as isenções. Portanto, já estaria implícita a vedação para a União, garantindo que não invadisse as competências dos demais entes federados⁴⁸⁴.

Contudo, José Souto Maior BORGES entende de forma distinta a Aliomar BALEEIRO, Roque Antonio CARRAZZA, Alcides Jorge COSTA e Ives Gandra da Silva MARTINS:

Não se deve confundir a República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra – a União – e que não é sujeito de direito internacional. Constitui equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição de competências internas para o plano das relações interestatais. Essas implicam paradigma diverso de análise. Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis nacionais, a CF dá à Federação competência para vincular o Estado brasileiro em nome da União e também dos Estados-membros, DF e Municípios.⁴⁸⁵

José Souto Maior BORGES ainda contrapõe às críticas analisando a isenção

⁴⁸¹ COSTA, Alcides Jorge. O ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 46, p. 170-171, out./dez. 1988.

⁴⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In: _____. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 34.

⁴⁸³ *Ibidem*, p. 36.

⁴⁸⁴ Aliomar BALEEIRO assevera da seguinte maneira: "*Entretanto, parece-nos um equívoco supor que a proibição de conceder isenção de tributo estadual ou municipal seja proibição dirigida à competência exonerativa da União, como ordem jurídica parcial (e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo). O fato é que a União, enquanto ente central descentralizado, está em posição jurídica paritária à dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Como descentralização interna parcial, jamais poderia conceder isenção de tributo estadual ou municipal, razão pela qual a proibição de exercer a competência exonerativa heterônoma dirige-se à Federação ou à União dos Estados-Membros – ordem jurídica nacional, superior à simplesmente federal, estadual ou municipal.*" (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário** ..., p. 640-641).

⁴⁸⁵ BORGES, José Souto Maior. **Curso** ..., p. 457.

sob perspectiva da viabilidade do direito comunitário:

Não têm definitivamente razão os que se obstinam em recusar validade a normas de tratados concessivos de isenções de impostos “locais” (não-federais, estaduais, distritais, e municipais) sob o pretexto de preservação da autonomia do Estado-membro, DF ou Município. É inversão sistêmica – porque não autorizada pela CF – sobrepor o direito interno, inclusive estadual e municipal, ao direito interestatal (internacional/comunitário). Sobreposição que, se exarcebada, simplesmente inviabilizaria o direito comunitário.⁴⁸⁶

Sacha Calmon Navarro COÊLHO também afasta a compreensão de Alcides Jorge COSTA:

O tratado celebrado por quem pode fazê-lo, a União, uma vez referendado pelo Congresso Nacional, não fere nem a teoria nem a prática do federalismo. A uma, pois a celebração do tratado é feita pelo Estado brasileiro (o todo) envolvendo todas as partes (União, Estados e Municípios). A duas, porque a Constituição, como vimos no pórdico do presente trabalho, acolhe o tratado válido como fonte de direitos para os justicáveis (art. 5º, § 2º). A três, em razão de o Código Tributário Nacional, nesta parte recepcionado pela nova Constituição, dispor, no art. 98, que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” E dispõe assim exatamente para dar credibilidade e garantia aos terceiros países acordantes. Seria inútil o Estado brasileiro celebrar acordo sem um *minimum* de estabilidade jurídica.⁴⁸⁷

A jurisprudência brasileira⁴⁸⁸ reforça o entendimento de que não é aplicável o artigo 151, inciso III, quando a União se apresenta no campo internacional, apesar de ainda restarem decisões⁴⁸⁹ em sentido contrário.

Portanto, apenas a União pode celebrar tratados, atuando como a República Federativa do Brasil, não se aplicando a limitação constitucional à competência tributária ao caso, tendo em vista o seu aspecto “bifronte”. Assim, os tratados firmados pelo Brasil podem isentar tributos federais, estaduais, distritais e municipais.

⁴⁸⁶ *Ibidem*, p. 458.

⁴⁸⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Tratados internacionais** ..., p. 96.

⁴⁸⁸ Ação Direta de Inconstitucionalidade 1600/UF. Rel. Min. Sidney Sanches. Julg. 26.11.2001. DJ: 20.06.2003.

⁴⁸⁹ Recurso Especial 90871/PE. Rel. Min. José Delgado. Julg. 17.06.1997. DJ: 20.10.1997.

4.3 A CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 98 do Código Tributário Nacional⁴⁹⁰ prevê a revogação ou modificação da legislação tributária interna por meio de tratados e convenções internacionais. O artigo em tela serviu como justificativa para que juristas⁴⁹¹, declarando-o inconstitucional, obstassem a eficácia dos tratados. Contudo, possui sentido diverso, tendo em vista não possuir efeito constitutivo, mas meramente declaratório, como afirma José Souto Maior BORGES:

Primeiro porque nenhum efeito constitutivo se lhe há de imputar. É norma puramente declaratória dos efeitos do ato internacional. Que essa declaratividade se ajusta aos seus efeitos jurídicos este estudo revela. Segundo porque, celebrado o tratado pela República Federativa do Brasil como um todo unitário, envolvendo, portanto, a União, os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, um dos efeitos do tratado (não do CTN, art. 98) será eventualmente a suspensão da eficácia da legislação interna.⁴⁹²

Nesse sentido, conclui o autor pelo caráter indicativo, educativo, do artigo, retirando a sua eficácia. O artigo 98 apenas serviria como orientação ao hermeneuta para analisar os efeitos decorrentes dos tratados internacionais. Portanto, o artigo em nada acrescentaria ou retiraria em eficácia vinculante aos tratados. A eficácia, portanto, resultaria da própria Constituição Federal, no âmbito interno, e do tratado em si, no campo interestatal⁴⁹³.

Helena Taveira TORRES, por sua vez, ressalta a competência do Código Tributário Nacional para dispor sobre normas gerais em matéria tributária devido a sua natureza de lei complementar (a teor do disposto no artigo 146, inciso III⁴⁹⁴, da Constituição Federal), porém, destacando que o dispositivo em questão possui

⁴⁹⁰ Art. 98. *Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

⁴⁹¹ Asseveram Estevão HORVATH e Nelson Ferreira de CARVALHO pela inaplicabilidade do artigo 98: "Noutro giro, o dispositivo acima é "letra morta" no que pertine à sua pretensão de interferir na legislação tributária dos Estados-membros e dos Municípios." (HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. *Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?* **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 64, p. 268).

⁴⁹² BORGES, José Souto Maior. **Isenções** ..., p. 174.

⁴⁹³ *Ibidem*, loc. cit..

⁴⁹⁴ Art. 146 - *Cabe à lei complementar:*

III - *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)*

apenas efeito declaratório:

Tratando-se de matéria tributária, o art. 98 do CTN dispõe sobre a superioridade das normas internacionais, sejam elas anteriores, sejam supervenientes. Esse dispositivo, apesar da competência do Código Tributário Nacional em dispor acerca de normas gerais em matéria de legislação tributária, tem caráter declarativo, visto que a superioridade das normas internacionais é consagrada pela Constituição em qualquer esfera normativa.⁴⁹⁵

O autor analisa a redação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, dividindo-o em duas partes. A primeira (*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna...*) seria interpretada de uma maneira funcional e limitada, pois atingiria somente os envolvidos na relação (por exemplo: os residentes dos países pactuantes), de acordo com o firmado entre os Estados. Para os outros indivíduos, portanto, a situação permaneceria igual, mesmo depois da assinatura do tratado⁴⁹⁶.

Em relação à segunda parte da norma: “(... e serão observados pela que lhes sobrevenha.)”, a mesma funcionalidade também se apresenta. Para Heleno Taveira TORRES, o legislador conferiu às normas pactuadas internacionalmente garantia de cumprimento, impedindo inovações no direito interno⁴⁹⁷.

Para Sacha Calmon Navarro COELHO, o artigo em tela possuiria sentido interpretativo e de aplicação, tendo como destinatários os hermeneutas e aplicadores das leis tributárias, sejam elas federais, estaduais ou municipais. Constituiria uma norma geral⁴⁹⁸ aplicável indistintamente nas três ordens do Estado. Isto seria possível, na medida em que, sendo o Código Tributário de natureza nacional, poderia dispor sobre normas gerais⁴⁹⁹.

⁴⁹⁵ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 586.

⁴⁹⁶ *Ibidem*, p. 580.

⁴⁹⁷ *Ibidem*, p. 581.

⁴⁹⁸ Para Estevão HORVARTH e Nelson Ferreira de CARVALHO, as normas gerais podem ser conceituadas da seguinte maneira: “Apesar de ser mais fácil dizer o que não são “normas gerais”, sabemos que elas são uma “válvula de escape” à rígida repartição de competências que caracteriza toda federação, genialmente engendrada pelo legislador brasileiro e elogiada por juristas de outros estados federativos. Servem estas “normas gerais” como instrumento declarativo da vontade constitucional, iluminando com luzes mais fortes e deixando mais claros os contornos que a Constituição traçou para cada um dos entes integrantes da federação brasileira.” (HORVARTH; CARVALHO. Op. Cit., p. 266).

⁴⁹⁹ COELHO; DERZI; THEODORO JÚNIOR. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 160.

Assim, o artigo 98 estaria se referindo a impossibilidade de revogação dos tratados por lei emanada por qualquer ente federado que lhe sobrevenha, seja ela federal, estadual ou municipal, permitindo apenas ao tratado revogar lei tributária interna.

As normas gerais, segundo leciona Geraldo ATALIBA, estão em posição superior aos sistemas normativos dos entes federados, mas ao mesmo tempo, não podem invadir competência federais, estaduais e municipais:

As normas gerais de direito financeiro e tributário são, por definição e pela sistemática constitucional, leis nacionais; leis que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas os transcendem aos três. Não se confundem com a lei federal, estadual ou municipal e têm seu campo próprio e específico, excludente das outras três e reciprocamente.⁵⁰⁰

Isto posto, as normas possuirão validade desde que em consonância com uma norma superior, partindo do texto constitucional. Este, por sua vez, designa à lei complementar a definição das normas gerais em matéria tributária, de acordo com as quais as legislações tributárias infraconstitucionais devem estar relacionadas⁵⁰¹.

No entanto, a partir do exposto por José Souto Maior BORGES, conclui-se de forma distinta:

Não devemos incorrer, em servil interpretação literal do art. 98 do CTN, na impropriedade terminológica de sustentar que a lei revoga o tratado ou o tratado revoga a lei. No inter-relacionamento temporal entre tratado e lei não se dá o fenômeno da revogação (...) O tratado somente pode ser revogado em decorrência de sua denúncia e esse condicionamento não deve ser desconsiderado pelos que sustentam poder a lei posterior

⁵⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. **Estudos** ..., p. 16.

⁵⁰¹ Expressam os seus entendimentos Sacha Calmon Navarro COÊLHO, Misabel Abreu Machado DERZI e Humberto THEODORO JÚNIOR: "Sob o ponto de vista da Teoria Geral do Direito, estas características do direito tributário brasileiro se encaixam na teoria da formação do direito por graus, tão bem elaborada por Kelsen, Merkl e, no Brasil, Pontes de Miranda, José Souto Maior Borges, e Misabel de Abreu Machado Derzi. Significa que a ordem jurídica sustenta-se por cima. A sua base está no cume. De cima para baixo, as normas somente terão validade ou validez, material ou formal, se estiverem de acordo com uma norma que lhes estiver acima e que representa o seu fundamento de validez. O ponto de partida, por suposto, é a Constituição. Dá-se, assim, que a Constituição brasileira, como vimos de ver atribuí à lei complementar dela mesma a função de fixar as normas gerais de direito tributário. O fundamento de validez das normas gerais é, pois, a Constituição. Por sua vez, as legislações tributárias devem acatar obediência às normas gerais, sob pena de não o fazendo, perderem validez, ou seja, serem inválidas. Isto posto, quando o art. 98 do CTN dispõe que a matéria acordada em tratado revoga a legislação interna que lhe for contrária e não pode ser revogada por lei superveniente, estamos diante de uma norma geral posta por lei complementar da Constituição, de observância obrigatória pela União, Estados e Municípios." (COÊLHO; DERZI; THEODORO JÚNIOR. Op. Cit., p. 166-167).

revogar o tratado, conforme a regra do direito positivo *lex posterior revogat priori*. (...) A rigor, o art. 98 é neutro quanto às relações hierárquicas entre tratado e lei. Dele não é legítimo extrair-se conclusão pela primazia dos tratados sobre as leis federais. Sequer prescreve esse dispositivo que, na hipótese de conflito entre tratado e lei posterior, prevalece o tratado. Interpretação do art. 98 segundo a lógica do razoável extrairá dele um comando para que o legislador federal, isso sim, se abstenha de editar leis posteriores incompatíveis com os tratados preexistentes. Se não se abstém, cede terreno para a própria inaplicabilidade. Não é norma de sobredireito, portanto.⁵⁰²

Com efeito, conforme já exposto no capítulo anterior, a jurisprudência brasileira, embora tenha decidido no Recurso Extraordinário 80.004 pela revogação do tratado por lei posterior, uma vez que ambos possuiriam o mesmo grau hierárquico⁵⁰³, em algumas decisões mais recentes⁵⁰⁴, contudo, adotou o entendimento de que o artigo 98 se aplicaria apenas a parte dos tratados, os tratados-contratos, incabível aos tratados-normativos. Não há, porém, qualquer fundamento legal que sustente tal posição, além de não existir qualquer menção no artigo 98 que permita tal interpretação. Nesse sentido, Alberto XAVIER e Helena de Araújo Lopes XAVIER afirmam:

Enfim, a dicotomia tratados-contratos e tratados-normativos não tem hoje qualquer validade científica, nem jamais foi invocada na doutrina a respeito da discussão sobre a força hierárquica dos tratados em relação à lei interna. (...) Em suma, esta distinção tem um valor meramente indicativo e auxiliar da interpretação do próprio tratado, nada dizendo, porém, quanto aos problemas próprios do direito dos tratados na ordem interna brasileira e quanto ao seu lugar na hierarquia das fontes de direito brasileiro que aqui nos ocupam.⁵⁰⁵

Em sentido contrário se posicionam Estevão HORVATH e Nelson Ferreira de CARVALHO, na medida em que afirmam a insuficiência do artigo 98 para confirmar a superioridade hierárquica dos tratados em relação ao ordenamento interno:

⁵⁰² BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2. p. 82.

⁵⁰³ Recurso Extraordinário 80.004. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Julg: 01.06.1997. DJ: 29.12.1977.

⁵⁰⁴ Apelação em Mandado de Segurança 91.04.12.762-5 (Tribunal Regional Federal da 4ª Região). Rel. Albino Zavascki. Julg. 06.02.1992. DJ: 01.04.1992. Recurso Especial 37065/PR. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. Julg: 13.12.1993. DJ: 21.02.1994.

⁵⁰⁵ XAVIER; XAVIER. Op. Cit., p. 47.

A conclusão a que se chega, mediante a aplicação do raciocínio acima descrito, é a de que tratado internacional, ou melhor, decreto-legislativo que o aprova, aplica-se imediatamente à pessoa política União, modificando a sua legislação tributária ou a revogando, do mesmo modo que lei ordinária federal o faria, pois são veículos normativos de igual força impositiva e emitidos pelo mesmo órgão legislativo. Quanto a fazer com que norma veiculada em tratado prevaleça sobre a legislação dos demais membros de federação, seria inócua, porquanto basta o legislador vir a dizer o contrário, que a terá colocado abaixo. No que atina à obediência das leis tributárias estaduais e municipais posteriores a decreto-legislativo que referenda tratado, esta não se pode dar pelo simples fato da existência do artigo 98 do CTN, de vez que, consoante já referimos, seus âmbitos de atuação são distintos e, em rigor, nem mesmo se poderia falar de nível hierárquico idêntico, uma vez que se cuida de realidades distintas e, portanto, não passíveis de comparação.⁵⁰⁶

Para Alberto XAVIER, a superioridade hierárquica dos tratados internacionais estaria fundamentada no artigo 98 do Código Tributário Nacional. O artigo possuiria uma redação imprecisa ao se referir ao termo “revogação”. Isto porque, a lei interna manteria sua eficácia nas partes cuja eficácia não sofresse redução pelos tratados. Haveria certa limitação no plano da eficácia, com uma inaplicabilidade relativa a certo número de indivíduos e casos, criando-se uma derrogação⁵⁰⁷.

Assim, somente ocorrerá a cessação da vigência dos tratados por três circunstâncias distintas. A primeira delas é um acordo entre as partes, previsto no artigo 54, alínea “b”⁵⁰⁸ da Convenção de Viena, seja de forma tácita, na ocorrência de um novo acordo entre as partes (artigo 59⁵⁰⁹), ou pela simples vontade das partes

⁵⁰⁶ HORVATH; CARVALHO. Op. Cit., p. 267.

⁵⁰⁷ Dessa forma, tece os seguintes comentários: “Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à “revogação” da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. 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.” (XAVIER, Alberto. **Direito tributário** ..., p. 123).

⁵⁰⁸ Artigo 54 - Cessação da vigência ou retirada de um tratado por força das suas disposições ou por consentimento das Partes

A cessação da vigência de um tratado ou a retirada de uma Parte podem ter lugar:

(...)

b) Em qualquer momento, por consentimento de todas as Partes, após consultados os outros Estados Contratantes.

⁵⁰⁹ Artigo 59 - Cessação da vigência de um tratado ou suspensão da sua aplicação pela conclusão de um tratado posterior

1 - Considera-se que cessou a vigência de um tratado quando todas as Partes nesse tratado concluíram posteriormente um novo tratado sobre a mesma matéria e:

a) Se resultar do tratado posterior ou se estiver, de outro modo, estabelecido que, segundo a intenção das Partes, a matéria deve ser regida pelo novo tratado; ou

b) Se as disposições do novo tratado forem de tal modo incompatíveis com as do tratado

em extinguir o tratado⁵¹⁰. A segunda hipótese de extinção do acordo é a vontade unilateral de um dos pactuantes, por meio da denúncia⁵¹¹. A denúncia só lícita e gera efeitos quando prevista no próprio tratado, conforme o artigo 56⁵¹² da Convenção de Viena. O tratado, que não preveja formas de extinção ou de denúncia, só poderá ser denunciado com uma notificação com pelo menos doze meses de antecedência, o que tem se tornado mais flexível⁵¹³. Por fim, o tratado se extinguirá por circunstâncias exteriores à vontade das partes, como o desaparecimento ou alteração territorial de um dos Estados contratantes ou a ocorrência de uma guerra⁵¹⁴.

Não está prevista, portanto, qualquer forma de extinção dos tratados por medida unilateral, que consistiria em simplesmente em uma das partes deixar de aplicar o tratado, ao contrário do entendimento dos tribunais brasileiros, ao possibilitarem a revogação dos acordos por lei ordinária posterior: *lex posterior revogat prior*⁵¹⁵.

De acordo com Heleno Taveira TORRES, a parte final do artigo 98 foi criada para impedir que se editassem normas com conteúdo contrário ao das convenções, o que não significaria que ambas as normas não seriam válidas e aplicáveis. O que ocorreria seria a primazia da norma internacional até que sua vigência fosse retirada, respeitando o princípio da *pacta sunt servanda*:

anterior que seja impossível aplicar os dois tratados simultaneamente.

2 - O tratado anterior é considerado apenas suspenso se resultar do tratado posterior, ou se estiver, de outro modo, estabelecido que tal foi a intenção das Partes

⁵¹⁰ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 249.

⁵¹¹ BORGES, José Souto Maior. **Isenções** ..., p. 175-176.

⁵¹² *Artigo 56 - Denúncia ou retirada no caso de um tratado não conter disposições relativas à cessação da vigência, à denúncia ou à retirada*

1 - Um tratado que não contenha disposições relativas à cessação da sua vigência e não preveja que as Partes possam denunciá-lo ou dele retirar-se não pode ser objecto de denúncia ou de retirada, salvo:

- a) Se estiver estabelecido que as Partes admitiram a possibilidade de denúncia ou de retirada;*
 - b) ou Se o direito de denúncia ou de retirada puder ser deduzido da natureza do tratado.*
- 2 - Uma Parte deve notificar, pelo menos com 12 meses de antecedência, a sua intenção de proceder à denúncia ou à retirada de um tratado, nos termos previstos no n.º 1.*

⁵¹³ PEREIRA; QUADROS. Op. Cit., p. 250-251.

⁵¹⁴ *Ibidem, loc. cit.*

⁵¹⁵ Ver Capítulo 2, item 2.4: Conflitos entre Tratados e Ordem Interna.

Em homenagem ao princípio do *pacta sunt servanda*, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado, internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou *sine die*, caso não se decreta sua inaplicabilidade (denúncia); motivo pelo qual este princípio deve ser aceito como o pressuposto essencial para a prevalência de aplicabilidade dos acordos internacionais, haja vista a sua carga semântica fazer supor que, uma vez incorporado um acordo ao ordenamento jurídico, nenhuma norma interna poderá decidir sobre sua inaplicabilidade. Ou seja, quando as relações entre os signatários são mantidas em forma de reciprocidade, põe-se como inconcebível qualquer desrespeito unilateral.⁵¹⁶

A esse respeito, José Souto Maior BORGES expõe seu entendimento:

E, porque esse ato é plurilateral na origem, o tratado não pode ser unilateralmente desfeito em decorrência da insubmissão eventual de Estados-membros ou Municípios. Note-se que o desfazimento de um tratado somente pode ocorrer pela denúncia de uma das partes contratantes, se assim dispuser o próprio tratado, ou pela superveniência de novo acordo, pela adoção de decisão que as altas partes contratantes considerem conveniente.

Logo, há de ser o tratado observado pela legislação federal, estadual ou municipal superveniente. Que confiabilidade mútua (ausente necessariamente na boa-fé das partes contratantes) poderia ter um tratado em que uma das partes (ou, pior: uma entidade federada interna), sequer pessoa de direito internacional, pudesse desfazer a seu talante o vínculo convencional?⁵¹⁷

Os artigos 26⁵¹⁸ e 27⁵¹⁹ da Convenção de Viena de 1969 já previam o respeito ao princípio do *pacta sunt servanda*, impedindo que ato unilateral de um dos Estados pactuantes pudesse ensejar a revogação das disposições do tratado.

Com a mesma orientação, Betina Treiger GRUPENMACHER aduz:

Não se pode admitir que uma avença internacional subscrita pelo chefe da soberana nação brasileira, da qual participam chefes de outras nações igualmente soberanas, deixe de ser aplicada no plano interno, por conflitar com interesses dos Estados e Municípios.⁵²⁰

Assim sendo, estaria preservado o princípio *pacta sunt servanda*, evitando que o Estado brasileiro perca credibilidade no plano internacional, obrigando o seu

⁵¹⁶ TORRES, Heleno. Op. Cit., p. 581-582.

⁵¹⁷ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 174-175.

⁵¹⁸ Artigo 26. - *Pacta sunt servanda: Todo o tratado em vigor vincula as Partes e deve ser por elas cumprido de boa fé.*

⁵¹⁹ Artigo 27. - *Direito interno e observância dos tratados: Uma Parte não pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado.*

⁵²⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 127.

cumprimento pelos entes federados⁵²¹.

Natanael MARTINS se manifesta de forma semelhante:

Nesse contexto, não se pode compreender porque a Nação, representada pelo Chefe do Poder Executivo, ratificando tratados ao lado de demais estados, no palco do direito das gentes, no mais das vezes visando uma maior integração dos povos, validamente introduzidos no ordenamento jurídico por ato do Congresso, possa ver seu acordo frustrado nas modificações operadas no direito interno, sem que tenha havido expressa intenção de nulificá-lo.

O Congresso Nacional, ao legislar sobre o ordenamento jurídico nacional, o faz sob a ótica dos problemas internos onde não figura a questão da integração de nações ou de povos. Ao se colocar um projeto de lei em votação nada disso está em jogo, sobretudo em matéria tributária. Daí não ser lícito concluir que qualquer inovação legislativa que houvesse afastaria de imediato matérias contidas em tratados que com aquele conflitassem, quando, à evidência, a função legislativa não tivesse esse fim.

No direito interno o cidadão é livre para contratar, mas uma vez que contrate, obriga-se ao cumprimento do que contratou. *Pacta sunt servanda*.

Porque seria diferente no direito internacional?⁵²²

Sacha Calmon Navarro COELHO afirma a impossibilidade de revogação face à necessidade de confiança nas relações internacionais, pois seria inútil o Brasil celebrar tratados que não se revestissem de estabilidade jurídica⁵²³.

Com efeito, o artigo 98 do Código Tributário Nacional é constitucional, seja um preceito informativo e declaratório ou uma norma geral de direito tributário. Não é cabível argüir sua inconstitucionalidade com fundamento em seu texto impreciso, tendo em vista que o tratado não revoga a lei, tampouco a lei revoga tratado. Contudo, resta definido que a única medida unilateral capaz de revogar um tratado é

⁵²¹ Maristela BASSO e Ângela Teresa Gobbi ESTRELLA, ao analisarem julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 113.731-4, concluem da seguinte forma: "No caso citado, os Ministros da Suprema Corte afirmaram que, sendo o Tratado contratual fonte de Direito subjetivo, para que a legislação interna pudesse dispor em sentido contrário ao nele contido seria necessária a sua prévia denúncia, e que ao Acordo firmado pelo Governo brasileiro aplicar-se-ia o princípio da autoconservação do Estado, que se estenderia no respeito às avenças celebradas com os demais Países, que consubstanciariam as relações internacionais. Este posicionamento leva a crer que o art. 151, inc. III, deve ser interpretado em consonância com o disposto no art. 84, inc. VIII, da CF, até mesmo porque seria contraditório e disfuncional se a Magna Carta conferisse competência privativa ao Presidente da República para celebrar Tratado internacionais, condicionados à aprovação do Congresso Nacional (competência exclusiva), e, ao mesmo tempo, desobrigasse Estados e Municípios, que não têm esta capacidade, do seu cumprimento." (BASSO, Maristela; ESTRELLA, Ângela Teresa Gobbi. Reflexões sobre o Mercosul e o Sistema Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997. p. 411).

⁵²² MARTINS, Natanael. Op. Cit., p. 196-197.

⁵²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Tratados internacionais** ..., p. 184.

a denúncia, e não uma lei interna. Na hipótese de uma revogação de acordo internacional por ente federado individualmente e não a ordem jurídica total, a insegurança no campo internacional estaria instaurada, ferindo o princípio do *pacta sunt servanda*, retirando a estabilidade das relações jurídicas.

4.4 A INTEGRAÇÃO REGIONAL E O INTERESSE NACIONAL

Atualmente, observa-se um grande aumento nas relações entre Estados soberanos, conseqüência direta de fenômenos como a globalização e a integração regional. Movimento de harmonização tributária⁵²⁴ e econômica aproxima os países, formando blocos econômicos, como a União Européia e o Mercosul. O Brasil está inserido neste contexto, ao celebrar tratados com o escopo de aumentar suas relações com os demais Estados. O artigo 4º⁵²⁵ da Constituição Federal de 1988 apresenta uma série de princípios voltados para a integração entre o país e os demais Estados, especialmente em seu 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.*”

José Souto Maior BORGES demonstra que o artigo 4º contém um dos principais objetivos da República Federativa do Brasil, a formação de uma comunidade latino-americana, o Mercosul. Nesta esteira, prevalece o princípio da

⁵²⁴ REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2. p. 1.066.

⁵²⁵ Art. 4º - *A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:*

- I - independência nacional;*
- II - prevalência dos direitos humanos;*
- III - autodeterminação dos povos;*
- IV - não-intervenção;*
- V - igualdade entre os Estados;*
- VI - defesa da paz;*
- VII - solução pacífica dos conflitos;*
- VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;*
- IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;*
- X - concessão de asilo político.*

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.

integração regional, em detrimento à competência privativa dos Estados e Municípios⁵²⁶.

Assim sendo, à República Federativa do Brasil não está vedada a isenção de tributos de competência dos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios (artigo 151, inciso III da CF). Caso se admitisse a vedação, esta não possuiria “*aplicabilidade absoluta e incondicionada*”⁵²⁷, segundo José Souto Maior BORGES. Para o autor, o princípio da integração deve prevalecer, uma vez que a proibição aplicável apenas à União implicaria em graves conseqüências para as relações internacionais: “*Porque, com base em tal pressuposto, será severamente dificultada quando inviabilizada, a efetividade de princípios fundamentais de direito comunitário, a livre circulação de mercadorias, serviços e capitais.*”⁵²⁸

Além disso, outorgou-se a competência para firmar tratados à ordem jurídica total, a República Federativa do Brasil, no interesse de toda a coletividade, uma vez que os Estados-Membros não possuem personalidade internacional⁵²⁹. A União, portanto, firma acordos internacionais em nome do Estado Federal, mais especificamente, na figura do Presidente da República, pelos poderes a ele investidos pela Constituição⁵³⁰ e, ao fazê-lo, atende aos interesses da Nação, e não para benefício próprio, visando ao bem comum⁵³¹, conforme expões Betina Treiger GRUPENMACHER: “*Assim, ao conceder isenções de tributos de entes federativos parciais periféricos, a União o faz em benefício da nação brasileira, não se podendo sobrelevar interesses meramente locais em detrimento do interesse nacional.*”⁵³²

Além disso, como afirma Heleno Taveira TORRES, não haveria sentido em limitar a eficácia dos tratados celebrados pelo Brasil apenas à esfera da União, impedindo a realização dos objetivos da Federação enumerados no artigo 4º da Constituição:

⁵²⁶ BORGES, José Souto Maior. **Isenções** ..., p. 173-174.

⁵²⁷ *Ibidem*, p. 464.

⁵²⁸ *ilbidem*, p. 465.

⁵²⁹ CLÈVE, Clémerson Merlin. Op. Cit., p. 68.

⁵³⁰ BORGES, José Souto Maior. **Curso** ..., p. 460.

⁵³¹ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 585.

⁵³² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 127.

Seria ilógico pensar que apenas a União (pessoa jurídica de direito público interno – ordem parcial autônoma, do mesmo modo com os Estados e Municípios) tivesse de ser a única a sofrer as coações ou a beneficiar-se das concessões inerentes às disposições acordadas nas convenções firmadas pela República Federativa do Brasil. O interesse nacional deve prevalecer sobre os interesses dos entes federados, sempre, pelo que não se deve confundir autonomia com sabedoria estatal. Outros fundamentos, tão relevantes quanto o federalismo, como é o caso da presença da Nação na ordem internacional com autodeterminação, respeitado a todos os preceitos insculpidos no art. 4º da Constituição, exigem tal postura hermenêutica.⁵³³

Portanto, a primazia do interesse nacional, em conjunto com o princípio da integração, determinam que os acordos, uma vez firmados e, desde que não sejam declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal⁵³⁴, devem ser respeitados pelo país.

Ademais, uma vez que cabe a República Federativa do Brasil definir as diretrizes gerais do Estado brasileiro, não se subordina aos interesses individuais de todos os entes federados, dada a impossibilidade fática para tanto⁵³⁵. Clélio CHIESA assevera nesse sentido:

Os tratados são instrumentos que viabilizam a compatibilização dos interesses do Estado brasileiro com os interesses dos Estados intervenientes no plano internacional. Desta forma, a atuação do Estado brasileiro não pode ficar condicionada ao atendimento dos interesses das ordens jurídicas parciais, porque, em matéria tributária, isso praticamente inviabilizaria a sua atuação, à medida que a competência impositiva foi repartida entre a União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios.⁵³⁶

Da mesma forma, Luciano AMARO afirma a inviabilidade da convocação dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios na aprovação do tratado aos

⁵³³ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 585-586.

⁵³⁴ Nesse sentido lecionam Sacha Calmon Navarro COELHO, Misabel Abreu Machado DERZI e Humberto THEODORO JÚNIOR: “Ao STF compete a guarda da Constituição (art. 102). Cabe-lhe o controle jurisdicional difuso e concentrado, em rito sucessivo, da constitucionalidade das leis e atos normativos (art. 102, I, a, e III, a, b, c). Por oportuno, o STF exercita o controle misto de constitucionalidade (...)” (COELHO; DERZI; THEODORO JÚNIOR. Op. Cit., p. 171).

⁵³⁵ Em sentido contrário se manifestam Celso BASTOS, Cláudio FINKELSTEIN e Ramos PEREIRA: “Internamente, para disciplinar sobre tributos estaduais, municipais ou isenções nesta esfera, no atual estágio em que se encontra nosso processo de integração regional, a União deverá anteriormente consultar as partes interessadas (Estados, Municípios e Distrito Federal) e negociar a alteração pretendida através de convênios ou da emanção dos competentes atos pelas autoridades estaduais, municipais ou do Distrito Federal, antes de contratar com outros Estados-Membros quaisquer isenções em nível estadual, municipal ou distrital.” (BASTOS, Celso; FINKELSTEIN, Cláudio; PEREIRA, Ramos. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997. p. 120).

⁵³⁶ CHIESA, Clélio. Op. Cit., p. 69.

tributos de seus interesses:

A solução é inviável por diferentes razões, de ordem prática e legal. Basta lembrar que temos mais de cinco mil e quinhentas entidades políticas integrando a Federação brasileira; imagine-se (na improvável hipótese de todos se porem de acordo) a cerimônia de troca dos instrumentos de ratificação... Por outro lado, por melhor boa vontade que tivessem, os entes da Federação (com a única exceção da União) não têm autoridade para comparecer como entes soberanos perante nações estrangeiras.⁵³⁷

Neste sentido, Sacha Calmon Navarro COELHO afirma que o interesse nacional se sobrepõe ao interesse estadual e municipal, uma vez que, em matéria de tratados internacionais que versem sobre a temática tributária, deve-se visualizar os interesses do Estado brasileiro a partir de uma noção de totalidade jurídica e política⁵³⁸.

Dessa forma, o princípio da integração regional deve ser elevado a um dos principais interesses da nação, favorecendo as relações entre os diversos Estados. Incabível, portanto, a alegação de que a União é proibida de isentar tributos que não estejam em sua esfera de competência por meio de tratados internacionais. Assim, devem ser respeitados os tratados pactuados pelo Estado brasileiro voltados à integração regional, pois procuram eliminar barreiras tarifárias e permitir maior circulação de pessoas e mercadorias.

Com esse intuito, o Brasil assinou, em 18 de fevereiro de 1960, o Tratado de Montevideu, junto com Argentina, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai, criando a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), objetivando a eliminação de todas as restrições ao comércio entre os Estados pactuantes.

A Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), substituiu a ALALC, visando, conforme expõe Antônio Carlos Rodrigues do AMARAL: “A *ascensão gradual e progressiva para a promoção e regulação do comércio recíproco, mediante o desenvolvimento de sistemas econômicos de cooperação, de ampliação dos mercados e de tarifação regional preferencial.*”⁵³⁹

⁵³⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário** ..., p. 187.

⁵³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit., **Tratados internacionais** ... p. 184.

⁵³⁹ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais**. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 96.

O tratado previa o princípio da não-discriminação⁵⁴⁰ em seu artigo XXI⁵⁴¹, cujo teor obrigava que os Estados pactuantes concedessem mesmo tratamento de produto nacional ao produto de outro Estado.

A Associação, criada pelo Tratado de Montevideu, em 12 de agosto de 1980, motivou a criação do Mercado Comum do Sul (Mercosul)⁵⁴² com o objetivo de reduzir e posteriormente, abolir as barreiras entre Estados, ampliando o comércio entre as partes pactuantes.

O Tratado de Assunção, com escopo de instituir o Mercosul, foi assinado em 26 de março de 1991 por Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. A ratificação ocorreu por meio do Decreto Legislativo 197, de 25 de setembro de 1991, e a publicação pelo Decreto 350, de 21 de novembro de 1991.

O artigo 1º⁵⁴³ do Tratado de Assunção criou e definiu a forma do mercado comum. Já os artigos 5º e 7º⁵⁴⁴⁻⁵⁴⁵ definiram a supressão de barreiras alfandegárias

⁵⁴⁰ Heleno Taveira TORRES exemplifica o princípio da não-discriminação: "Assim, se o produto nacional for beneficiado com um regime de isenção fiscal o mesmo tratamento deve ser dispensado ao produto estrangeiro; mas se o similar nacional for tributado, deverá ser tributado também o produto estrangeiro, mesmo quando proveniente de país signatário do Tratado." (TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 589-590).

⁵⁴¹ Artigo XXI – Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de outra parte contratante, de tratamento não menos favorável que o aplicado a produtos similares nacionais.

⁵⁴² AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Op. Cit., p. 97-98.

⁵⁴³ Artigo 1º - Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (MERCOSUL).

Este Mercado Comum implica:

1. A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários, restrições não tarifárias à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente;

2. O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;

3. A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e

4. O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

⁵⁴⁴ Artigo 5º - Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são:

a) Um Programa de Liberação Comercial, que consistirá em redução tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados Partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo

e a reciprocidade⁵⁴⁶ entre os Estados pactuantes⁵⁴⁷, respectivamente. Isto é, os Estados signatários não poderiam impor a cobrança de “*impostos, taxas e outros gravames internos*” aos produtos de um Estado pactuante quando tratamento diferenciado for aplicado aos produtos nacionais⁵⁴⁸.

Contudo, Roque Antonio CARRAZZA entende não ser possível a reciprocidade entre os Estados, quanto a isenções de tributos estaduais, distritais e municipais, eis que os tratados apenas atingiriam os tributos de competência da União, resguardado o princípio federativo e a autonomia distrital⁵⁴⁹.

Betina Treiger GRUPENMACHER possui concepção em sentido contrário:

É de se inferir do quanto exposto, que, com tais providências, os Estados signatários do Tratado de Assunção, de 26 de março de 1991, anuíram em um sistema de isenções e benefícios fiscais aplicável nos três países simultaneamente, e que deve alcançar, no âmbito interno, não só a União, enquanto ente federativo, mas também os municípios,

tarifário (Anexo I);

b) A coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e eliminação de restrições não tarifárias, indicados na letra anterior;

c) Uma tarifa externa comum, que incentiva a competitividade externa dos Estados Partes;

d) A adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.

Artigo 7º - Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

⁵⁴⁵ Assim expõe Moisés AKSELRAD: “De uma análise do conteúdo do Tratado, bem como de seus anexos, resulta clara a intenção dos convenientes em eliminar barreiras tarifárias e institucionalizar a livre circulação de mercadorias e serviços entre os territórios que integrem a Comunidade do Mercosul. Dentro desse objetivo final, como almejado, está a norma expressa, contida no art. 7º, no sentido que os produtos originários de um Estado parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento tributário que sejam aplicáveis ao produto nacional.” (AKSELRAD, Moisés. Op. Cit., p. 369).

⁵⁴⁶ José Souto Maior BORGES apresenta as conseqüências da adoção do princípio da reciprocidade: “(...) isenções e mais genericamente incentivos fiscais, concedidos aos produtos nacionais e a pessoas naturais e jurídicas de um determinado país devem estender-se aos produtos similares e às pessoas estabelecidas noutros Estados intracomunitários – em nome do igual tratamento recíproco pelos Estados-partes da comunidade” (BORGES, José Souto Maior. **Curso** ..., p. 452).

⁵⁴⁷ GRUPENMACHER, Betina. Op. Cit., p. 125.

⁵⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 64, p. 189.

⁵⁴⁹ Roque Antonio CARRAZZA conclui: “De fato, por mais louváveis e elevados que sejam os objetivos do Tratado do Mercosul, ele, apesar do decreto legislativo que o ratificou, não pode – em função das normas constitucionais brasileiras, maxime das que consagram os princípios federativo, da autonomia distrital – interferir na legislação tributária dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 189).

Estados e Distrito Federal⁵⁵⁰.

O Tratado da Itaipu, de 26 de abril de 1973, assinado por Brasil e Paraguai, criou a Itaipu Binacional. O acordo, aprovado pelo Decreto Legislativo 23, de 30 de maio de 1973, estabeleceu obrigações recíprocas entre pactuantes, como se observa no artigo XII, alínea “b”⁵⁵¹, que definiu as regras sobre a tributação a serem adotadas, incluindo isenções de “(...) *impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre os materiais e equipamentos que a Itaipu adquira em qualquer dos dois países ou importe de um terceiro país*”. Isto é, o tratado impediu a incidência de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS (Imposto Sobre Serviços) sobre os produtos adquiridos pela binacional⁵⁵².

Já o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), do qual o Brasil é signatário desde sua criação em 1947, surgiu em decorrência das iniciativas ocorridas após a Segunda Guerra Mundial, como os Acordos de Bretton Woods⁵⁵³ e a Conferência de Havana⁵⁵⁴. Isto porque, os Estados Unidos não ratificaram a Conferência de Havana, negociando de forma concomitante a criação do GATT, que foi concretizado com a finalidade de servir apenas como foro de discussões sobre o comércio internacional. Esta iniciativa foi bem sucedida, em face da não previsão de organismo internacional responsável pela regulação do comércio e das barreiras tarifárias, como era previsto no Tratado de Havana, além de contar com o apoio

⁵⁵⁰ GRUPENMACHER, Betina. Op. Cit., p. 125-126.

⁵⁵¹ *Artigo XII - As Altas Partes Contratantes adotarão, quanto à atribuição, as seguintes normas:*

(...)

b) não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre os materiais e equipamentos que a ITAIPU adquira em qualquer dos dois países ou importe de um terceiro país, para utilizá-los nos trabalhos de construção da central elétrica, seus acessórios e obras complementares, ou para incorporá-los à central elétrica, seus acessórios e obras complementares. Da mesma forma, não aplicarão impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, que incidam sobre as operações relativas a esses materiais e equipamentos, nas quais a ITAIPU seja parte.

⁵⁵² COÊLHO; DERZI; THEODORO JÚNIOR. Op. Cit., p. 198-199.

⁵⁵³ O Acordo de Bretton Woods foi responsável pela criação de duas instituições que auxiliam países em dificuldades, o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Internacional para o Desenvolvimento (BIRD). (NASSER, Rabih Ali. **A liberalização do comércio internacional nas normas do GATT-OMC**. São Paulo: LTr, 1999, p. 24)

⁵⁵⁴ A Convenção (Carta) de Havana estava encarregada de formar um organismo internacional que organizasse as relações econômicas entre os Estados, conforme previsto em seu texto, a Organização Internacional do Comércio (OIC). (*ibidem*, p. 24)

norte-americano⁵⁵⁵.

O GATT é um tratado internacional que regulava a atuação dos Estados em matéria econômica, comercial e tarifária⁵⁵⁶, substituído pela Organização Mundial do Comércio (OMC). No entanto, o GATT, anteriormente aos tratados já citados, já previa o princípio da não-discriminação⁵⁵⁷, no seu artigo III⁵⁵⁸.

A jurisprudência brasileira já decidiu reiteradamente⁵⁵⁹ quanto à possibilidade da República Federativa do Brasil isentar tributos estaduais e municipais de produtos de países signatários do GATT, em decorrência do princípio da não-discriminação, como se observa na Súmula 575⁵⁶⁰ do STF.

Nesta esteira, expõe Sacha Calmon Navarro COELHO: *“A política tributária, seja em razão da formação de mercados comuns, como o Mercosul, seja em razão das técnicas de livre comércio partejadas e acordadas no GATT, não pode ser embaraçada pelas veleidades dos Estados-Membros (...)”*⁵⁶¹

Não é possível ser aplicada, portanto, a vedação prevista no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, à União ao representar a República Federativa do Brasil. Isto porque, a Federação como um todo está presente na figura da União, faltando personalidade no campo internacional a todos os demais entes federados. Além disso, a integração regional e o interesse nacional não podem ser afetados por

⁵⁵⁵ *Ibidem*, p. 27.

⁵⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 588.

⁵⁵⁷ Heleno Taveira Torres aduz quanto aos fins a que se propôs os Estados ao pactuarem o GATT: *“Como se dессome, o Acordo GATT não tem por objetivo a criação, modificação ou extinção de tributos dos países membros. Não visa a criar ou extinguir isenções ou imunidades tributárias nos Estados signatários. Tampouco prevê qualquer obrigação internacional para que os Estados venham a criar ou extinguir determinados impostos ou concessão de determinadas isenções. O que o Acordo GATT preceitua é a obediência ao princípio da não-discriminação, tão-somente.”* (TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 589).

⁵⁵⁸ *Artigo III – Os produtos de qualquer parte contratante importados no território de outra parte contratante serão isentos da parte dos tributos e outras imposições internas de qualquer natureza que excedam os aplicados, direta ou indiretamente, a produtos similares de origem nacional.*

⁵⁵⁹ Recurso Extraordinário 114.972/SP. Rel. Min. Sidney Sanches. Julg. 05.04.1988. Recurso Extraordinário 119.814/SP. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julg. 12.06.1990. DJ: 29.06.1990. Recurso Extraordinário 114.063/SP. Rel. Min. Aldir Passarinho. Julg. 16.04.1991. DJ: 31.05.1991. Recurso Especial 7.381/SP. Rel. Min. Hélio Mosimann. Julg. 06.03.1991. DJ: 18.11.1991. Recurso Especial 10.642/SP. Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro. Julg. 11.09.1991. DJ: 30.09.1991

⁵⁶⁰ Súmula 575 - *À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias.*

⁵⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit., p. 192.

ingerências das ordens jurídicas parciais que não estão em consonância com as relações entre os Estados perante o “direito das gentes”.

CONCLUSÃO

O presente estudo realizou o exame dos tratados internacionais que versam sobre tributos estaduais, distritais e municipais. Movido com esse intuito, percorreu-se diversos ramos do direito, como o constitucional, o internacional e o tributário. Percebeu-se, pois, a necessidade de uma visão abrangente do direito, que permitisse o cotejamento dos institutos, que se inter-relacionam.

Para tanto, partiu-se de premissas que permitiram o desenvolvimento da análise. No primeiro capítulo, observou-se o Estado Federal brasileiro, inspirado na experiência norte-americana do século XVIII. O Brasil adotou o sistema federativo a partir da Constituição Republicana de 1891, que se mantém até o presente momento, preservadas as características inerentes ao texto constitucional. Isto pode ser observado no teor do artigo 1º da Constituição de 1988, que garante a união entre as diversas pessoas políticas que compõem o Estado federal.

Discorreu-se a respeito da autonomia dos Estados-Membros, que convivem com a soberania do Estado Federal. Não obstante, isto não significa a superioridade da segunda em relação às demais, mas uma distribuição constitucional de competências e atribuições distintas. As competências no âmbito do direito tributário possuem conotação peculiar, uma vez que significam a possibilidade outorgada pela Constituição para que as pessoas políticas criem os tributos de forma abstrata. Isto se coloca, na medida em que a divisão das competências tributárias em um sistema federativo influencia no momento da concessão de isenções pelo ente competente.

Assim, o segundo capítulo do trabalho se dedicou ao aprofundamento da figura tributária da isenção. Analisou-se, pois, os princípios constitucionais ligadas a isenção, a igualdade, a legalidade e a segurança jurídica. Isto porque, a isenção atua como forma de desobrigar o devedor do tributo de entregar um valor ao Erário. Contudo, observou-se que o conceito de isenção não está pacificado, merecendo observação a esse respeito.

Apresentada essa questão, debruçou-se sobre a competência para isentar, pois, a Constituição Federal, ao atribuir competência para instituir tributos, definiu da mesma forma quais entes poderiam isentar. Percebe-se, pois, a distinção entre a isenção autônoma e isenção heterônoma, a primeira concedida pelo ente

competente para tributar e a segunda, por pessoa política que isenta tributos alheios a sua competência.

No terceiro capítulo examinaram-se os tratados internacionais, instrumentos introdutórios de normas no ordenamento jurídico pátrio. Discorreu-se sobre o significado desses acordos e os elementos que são obrigatórios para que o convencionado seja reputado válido. Dedicou-se a explicitar o procedimento de celebração e recepção dos tratados, que passam pelas negociações entre os pactuantes, a assinatura, a aprovação de seu texto pelo Congresso Nacional, a ratificação, a promulgação e a publicação.

Outra questão atinente aos tratados internacionais diz respeito às relações entre o direito internacional e o direito interno. A teoria dualista deduziu a existência de duas ordens jurídicas distintas e independentes, a nacional e a internacional. A teoria monista, por sua vez, dividiu-se em duas, pois, ao sustentar a existência de apenas uma ordem jurídica, decide ora pela prevalência do direito internacional, ora pelo direito interno.

Destacou-se ainda os conflitos entre tratados e ordem interna, devido a falta de norma constitucional que defina o grau hierárquico atribuídos aos tratados ao serem incorporados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, optou-se por considerar que o tratado é uma norma especial, o que afasta o entendimento do STF de que lei posterior revoga anterior, isto é, o tratado continua surtindo efeitos mesmo com lei superveniente.

Coube ao último capítulo destacar o caráter dúplice, bifronte, da União, que atua como pessoa jurídica de direito interno, em conjunto com os demais entes federados, gozando de autonomia dentro dos limites outorgados pela Constituição e, ao manter relações com outros Estados, representa a totalidade da Federação, a própria República Federativa do Brasil.

Dessa forma, a vedação prevista no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal, não é aplicável à União ao celebrar tratados internacionais, pois a proibição se dirige às isenções heterônomas que interferem nas competências dos entes federados, e não às isenções decorrentes de tratados internacionais, eis que, nessa situação, todas as pessoas políticas estão representadas pela União. Além disso, a vedação não é absoluta, uma vez que há exceções no texto constitucional que permitem a instituição de isenções heterônomas, denominação que não se coloca

para a o caso das isenções por acordos internacionais.

Procurou-se ainda elucidar o controverso artigo 98 do Código Tributário Nacional, afirmando que não padece de vícios de constitucionalidade. Isto porque, direciona a interpretação do aplicador do direito, preservando o princípio *pacta sunt servanda*, que obriga o Estado brasileiro a respeitar o pactado no campo das relações internacionais, ao garantir a estabilidade dos acordos, não permitindo a revogação por medidas unilaterais.

A Constituição Federal, ao atribuir à União o papel de negociar com as outras pessoas de direito internacional, a dispôs de meios para tanto, impendindo que as ordens jurídicas parciais interfiram que, apesar de gozarem de autonomia, não possuem personalidade no campo internacional. Incumbe-se a Federação, representada pela União, como consequência de sua soberania, defender os interesses nacionais, que não podem ser sobrepostos pelos interesses de Estados, Distrito Federal e Municípios. Contudo, vale ressaltar que não se trata de relação de hierarquia entre pessoas políticas de direito público, mas de competências distintas, dentre as quais está a previsão de que a União, ao celebrar tratados, representa a Federação, devendo realizá-los no interesse do Estado Federal brasileiro.

A Constituição não oferece soluções definitivas para a questão apresentada, não existindo norma que defina sobre o grau hierárquico dos tratados, excetuando os que tratem de direitos humanos, razão pela qual a discussão se mantém. Sugere-se, pois, a realização de uma alteração constitucional que inserira dispositivo que trate sobre o tema em foco. Diante disso, buscou-se por meio deste trabalho, contribuir para o debate quanto à possibilidade da União, ao celebrar tratados internacionais, instituir isenções de tributos estaduais, distritais e municipais.

REFERÊNCIAS

- ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- AKSELRAD, Moisés. **Teoria e prática do direito tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituzioni di diritto tributário**. Turim: Unione Tipografico, [s.d.].
- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. Conceito e classificação de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, n. 41, jul./set. 1987.
- ARAÚJO, Luís Ivani. **Curso de direito internacional público**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- ARAÚJO, Nádia de. **Direito internacional privado: teoria e prática brasileira**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT, 1980.
- _____. Leis nacionais e leis federais no regime constitucional brasileiro. In: **Estudos jurídicos em homenagem a Vicente Ráo**. São Paulo: Resenha Universitária, 1976. p. 131-162.
- _____. Federação. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 20, n. 81, p. 172-181, jan./mar. 1987.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1964.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualiz. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. Isenção de impostos estaduais por lei federal – imunidade recíproca – sociedades de economia mista... **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 61, p. 308-331, jul./set. 1960.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Temas de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BASSO, Maristela; ESTRELLA, Ângela Teresa Gobbi. Reflexões sobre o Mercosul e o Sistema Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997. p. 397-415.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975.

_____; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988-1989. t. 1, v. 2, 4.

_____; FINKELSTEIN, Cláudio; PEREIRA, Ramos. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997. p. 94-127.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. Milão: Dott. A Giuffrè, 1952. v. 1.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: UnB, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Alfredo. Tratado Internacional em matéria tributária como fonte de direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 8, n. 27-28, p. 160-178, jan./jun. 1984.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Direitos humanos e tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2. p. 39-82.

_____. Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 166-178.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 3.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed.

São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 64, p. 182-191.

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

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Temas de direito constitucional** (e de Teoria do Direito). São Paulo: Acadêmica, 1993.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais... In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. 2. p. 91-108.

_____. Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 30, v. 59, p. 180-194.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário atual**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____; _____. THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

CONTI, José Maurício. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2. p. 1078-1094.

CORRÊA, Walter Barbosa. Não-incidência – imunidade e isenção. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 73, p. 425-447, jul./set. 1963.

COSTA, Alcides Jorge. O ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 46, p. 161-171, out./dez. 1988.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DALLARI, Pedro B. A. **Constituição e tratados internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DUGUIT, León. **Soberania y libertad**. Madri: Francisco Beltran, 1924.

FAGUNDES, M. Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 58, p. 1-10, out./dez. 1959.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FERNANDES, Edison. **Sistema tributário do Mercosul**. 3. ed. São Paulo: RT, 2001.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1-2.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 1.

FISCHER, Octávio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, a. 28, n. 28, p. 227-248, 1994/1995.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: Lael, 1973.

_____. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962. v. 1.

FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GARCIA JÚNIOR, Armando Alvares. **Conflito entre normas do Mercosul e direito interno: como resolver o problema?: o caso brasileiro**. São Paulo: LTr, 1997.

GIANNINI, Achille Donato. **Instituzioni di diritto tributario**. 8. ed. Milão: Dott. A Giuffrè, 1960.

GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1974.

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

HOCHLEITNER, Max. **Derecho internacional público**. Buenos Aires: Depalma, 1952.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado internacional, em

matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 64, p. 262-268.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual do direito tributário e financeiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

JELLINEK, Georg. **Teoría general del Estado**. 2. ed. México: Compañía Editorial Continental, 1958.

KELSEN, Hans. **Teoria general del derecho y del Estado**. Mexico: Imprenta Universitaria, 1949.

_____. **Teoria pura do direito**. 3. ed. São Paulo: RT, 2003.

LACOMBE, Américo Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000.

LEAL, Vitor Nunes. **Problemas de direito público**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

LOEWESTEIN, Karl. **Teoría de la Constitución**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1983.

LOUREIRO, Sansão José. **The federalism and the changing in territorial basis of member states**. Curitiba: [s.n], 1968.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997. p. 83-93.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. Natureza jurídica das isenções tributárias. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 6, n. 25, p. 169-182, jul./set. 1973.

MARTINS, Cláudio. **Normas gerais de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In: _____. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 19-37.

MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, a. 3, n. 12, p. 193-201, jul./set. 1995.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributário**. Caracas: Derecho Reunidas, 1975.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A taxa no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

_____. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: RT, 1984.

NASSER, Rabih Ali. **A liberalização do comércio internacional nas normas do GATT-OMC**. São Paulo: LTr, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito financeiro**. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: RT, 1997.

PALLIERI, G. Balladore. **Diritto internazionale pubblico**. 4. ed. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1946.

PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. **Manual de direito internacional público**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

PINTO, Bilac. Municípios – competência tributária – bitributação e competência concorrente. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 21, p. 351-373, jul./set. 1950.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PONTES, Helenilson Cunha. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT, 1997, p. 361-386.

PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967**. 2. ed. São Paulo: RT, 1970. t. 1-2.

RAMOS, Dirceô Torrecillas. Federação – assimetrias e corrupção. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, a. 12, n. 49, p. 21-26, out./dez. 2004.

RANGEL, Vicente Marotta. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 62, fasc. 2, p. 81-

134, 1967.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Direito dos tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2. p. 1064-1076.

RODAS, João Grandino. **Tratados internacionais**. São Paulo: RT, 1991.

ROUSSEAU, Charles. **Derecho internacional publico**. Barcelona: Ariel, 1957.

SCHMITT, Carl. **Théorie de la Constitution**. Paris: Presses Universitaires de France, 1993.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação**: treaty shopping. São Paulo: RT, 1995.

SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. **Introdução ao direito internacional público**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA, Edgard Neves da. Isenções heterônomas – perda de eficácia – efeitos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 52, p. 198-202, abr./jun. 1990.

SILVA, Emerson Drigo da. O relacionamento entre tratados internacionais e lei interna no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, a. 11, n. 49, p. 9-28, mar./abr. 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional** (parte geral). 2. ed. São Paulo: RT, 1985.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SÜSSEKIND, Arnaldo. **Direito internacional do trabalho**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1987.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

TRUYOL, Antonio. **Noções fundamentais de direito internacional público**. Coimbra: Arménio Amado, 1952.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: RT/EDUC, 1976.

VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a constituição cria tributos! In: TORRES, Heleno Taveira. **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 1980.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

XAVIER, Alberto; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 66, p. 30-48.

ZAMORA, Luis Alonso Ortiz. Soberanía y derechos humanos. **Revista Iberoamericana de Derecho Público y Administrativo**, San José, a. 4, n. 4, p. 195-211, 2001.