



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

AYANNY JUSTINO COSTA

**ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS PELA UNIÃO POR MEIO DE
TRATADOS INTERNACIONAIS: UMA ANÁLISE DA VEDAÇÃO
CONSTITUCIONAL ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS**

CAMPINA GRANDE - PB

2012

AYANNY JUSTINO COSTA

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS PELA UNIÃO POR MEIO DE TRATADOS
INTERNACIONAIS: UMA ANÁLISE DA VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL ÀS
ISENÇÕES HETERÔNOMAS

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª Danielle Patrícia Guimarães Mendes, Especialista em Direito Empresarial e Direito Tributário.

CAMPINA GRANDE – PB

2012

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

C837i Costa, Ayanny Justino.
Isenções tributárias concedidas pela união por meio de tratados internacionais [manuscrito]: uma análise da vedação constitucional às isenções heterônomas / Ayanny Justino Costa.– 2012.
47 f.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2012.

“Orientação: Profa. Esp. Danielle Patrícia Guimarães Mendes, Departamento de Direito Privado”.

1. Direito tributário. 2. Tributos. 3. Isenção tributária. I. Título.

21. ed. CDD 343.04

AYANNY JUSTINO COSTA

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS PELA UNIÃO POR MEIO DE
TRATADOS INTERNACIONAIS: UMA ANÁLISE DA VEDAÇÃO
CONSTITUCIONAL ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS

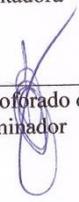
Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao curso de Direito da
Universidade Estadual da Paraíba –
UEPB, como requisito para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Aprovada em 12/11/2012.

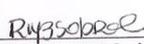
BANCA EXAMINADORA



Prof. Esp^a: Danielle Patrícia Guimarães Mendes / UEPB
Orientadora



Prof. Laplace Guedes Alcoforado de Carvalho/ UEPB
Examinador



Prof. Esp^a. Renata Maria Brasileiro Sobral / UEPB
Examinadora

À minha querida mãe(*in memoriam*)e ao meu
amado pai pelo amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Maria José Costa Justino (*in memoriam*) e Antonio Justino Sobrinho por terem me amado desde o primeiro instante da minha vida e pelo apoio e incentivo de sempre.

Aos meus queridos irmãos, Allyson e Amanda, por sempre estarem ao meu lado, me apoiando e me dando força para acreditar que sou capaz de conquistar todos os meus objetivos.

À Rildo por seu amor, paciência e incentivo.

À professora Orientadora Danielle Patrícia pelos ensinamentos prestados, pela paciência e dedicação durante todo o processo de elaboração deste trabalho.

Aos professores Laplace Guedes Alcoforado de Carvalho e Renata Maria Brasileiro Sobral por terem sido tão solícitos ao meu convite e pela atenção que dedicaram a este trabalho.

À minha amiga Marina por ter me acalmado, com seus sábios conselhos, quando este trabalho ainda era uma simples ideia.

Às minhas amigas, Andréa, Camilla e Janna, por todos os momentos que vivemos juntas e pela amizade que construímos.

Por fim, aos meus amigos da turma de Direito 2012.1 pelas boas conversas, pelos aprendizados, pelo companheirismo, por fazerem parte desta etapa da minha vida.

RESUMO

No federalismo brasileiro, cumpre à União estabelecer relações no plano internacional, tendo legitimidade para celebrar tratados em nome da República Federativa. Não obstante, cada uma das pessoas políticas é dotada de autonomia tributária, a chamada Competência Tributária, do que resulta a vedação às isenções heterônomas, nos termos do art. 151 da Constituição Federal. Nesse contexto, questiona-se a possibilidade de a União, por meio de tratados, isentar tributos alheios à sua competência. Tal problemática mostra-se relevante e atual, uma vez que se intensificaram a celebração de tratados tributários concessivos das referidas isenções, bem como pela divergência doutrinária acerca do real alcance dessa proibição constitucional. Desta feita, utilizando-se de fontes dogmáticas e jurídico-formais circunscritas à doutrina especializada, bem como de legislações e jurisprudência pertinentes ao assunto, o presente trabalho teve como objetivo demonstrar a possibilidade de a União, por meio de tratados internacionais, isentar tributos da competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Para tanto, imperioso se fez um estudo sobre os Princípios da Soberania e Autonomia na ordem interna brasileira; o delineamento dos aspectos mais relevantes dos tratados internacionais, especificamente sua processualística no ordenamento jurídico pátrio; uma análise sobre as implicações do Princípio do Federalismo no sistema brasileiro de autonomia tributária, passando pela compreensão das isenções fiscais, e, por fim, um estudo sobre o real alcance da vedação do art. 151, III da Constituição Federal quanto às citadas isenções heterônomas no plano internacional.

PALAVRAS-CHAVE: Isenções. Tratados. Tributos estaduais, municipais e distritais.

ABSTRACT

In Brazilian federalism, the Union must establish relations in the international plan, having legitimacy to celebrate treaties on behalf of the Federal Republic. Nevertheless, each political person is endowed with tax autonomy, called the Tax Jurisdiction, resulting in the fencing of heteronomous exemptions, pursuant to article 151 of the Federal Constitution. In this context, it is questioned the possibility of the Union, through treaties, exempt tax outside its jurisdiction. This problematic shows up relevant and current, once it have intensified the signing of tax treaties that concedes these exemptions, as well as the doctrinal disagreement about the actual scope of this constitutional prohibition. Therefore, using dogmatic and legal-formal sources confined to specialized doctrine, as well as legislation and relevant law cases to the subject, the present study aims to demonstrate the possibility of the Union, through international treaties, exempt taxes from the jurisdiction of States, Municipalities and the Federal District. For this, imperative was a study about the Principles of Sovereignty and Autonomy in the brazilian internal order; a delineation a of the most relevant aspects of international treaties, specifically its procedure in the Brazilian legal system, an analysis about the implications of the Principle of Federalism in the Brazilian system of tax autonomy, going by the understanding of the tax exemption, and finally, a study on the real scope of the fencing of article 151, III of the Federal Constitution regarding to the previously cited heteronomous exemptions in the international plan.

KEYWORDS: Exemptions. Treaties. State taxes, city and county.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	SOBERANIA E AUTONOMIA	10
2.1	CONCEITO	10
2.2	SOBERANIA E AUTONOMIA NA ORDEM INTERNA: ASPECTOS GERAIS	13
3	TRATADOS INTERNACIONAIS	16
3.1	PROCESSUALÍSTICA DOS TRATADOS NO BRASIL	17
3.2	RECEPÇÃO E HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	18
3.3	TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	21
4	FEDERALISMO BRASILEIRO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	23
4.1	PRINCÍPIO DA AUTONOMIA NO ESTADO FEDERAL.....	25
4.2	O EXERCÍCIO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS SEGUNDO A CF	25
5	ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS PELA UNIÃO POR TRATADOS INTERNACIONAIS	30
5.1	A UNIÃO E A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.....	31
5.2	VEDAÇÃO ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS: ART. 151, III, CF	33
5.2.1	Correntes Doutrinárias	35
5.2.2	Entendimentos Jurisprudenciais.....	38
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
	REFERÊNCIAS	43

1 INTRODUÇÃO

Diante do processo de integração vivenciado pelos Estados nacionais, em virtude, sobretudo, da necessidade de intensificação das políticas econômicas, torna-se mais contínua a celebração de tratados internacionais, a fim de regulamentar, de forma uníssona, essa política entre os Estados.

No ordenamento jurídico pátrio, cumpre à União o papel de celebrar os referidos acordos, uma vez que representa no cenário internacional a vontade de toda a nação, atuando como representante da República Federativa do Brasil. Nesse contexto, a União atua como representante da Federação, tendo poderes para tratar das mais diversas matérias, inclusive tributária.

Especificamente, no que se refere aos tratados internacionais tributários, cumpre destaque àqueles nos quais a União concede isenções de tributos, sejam eles de sua competência ou dos demais integrantes da Federação. Isso porque, no âmbito interno, é defeso à União conceder isenções ou benefícios em tributos estaduais, distritais e municipais, nos termos do art. 151, III, da Constituição Federal(CF).

Desta feita, cumpre verificar o susposto conflito existente entre os tratados de isenção de tributos fora da esfera de competência da União e o supracitado dispositivo da Constituição Federal, a fim de demonstrar a possibilidade de a União, nas relações internacionais, isentar tributos dos demais entes da Federação.

O fato é que a análise da referida problemática mostra-se de fundamental relevância, frente à grande divergência doutrinária acerca do tema, o que sobleva a necessidade de revisão dos posicionamentos até então adotados, a fim de buscar um entendimento harmônico capaz de orientar a política brasileira no âmbito dos tratados internacionais concessivos de isenções tributárias. Isso porque, o Brasil não pode, frente a uma suposta proibição às isenções heterônomas, limitativa dos poderes da União no plano internacional, ficar à margem da política de integração mundial, o que ocorreria, caso não cumprisse as determinações dos tratados/acordos internacionais, alegando dispositivos do seu direito interno.

Para tanto, inicialmente, serão analisados os Princípios da Soberania e Autonomia na ordem constitucional brasileira, bem como os tratados internacionais, em especial os aspectos mais relevantes de sua processualística no plano interno.

Em seguida, tendo em vista as implicações do Princípio do Federalismo no tema ora debatido, esse trabalho irá discorrer sobre o federalismo adotado pela Constituição vigente, oportunidade em que se discutirá o sistema brasileiro de autonomia tributária.

Será observado, ainda o instituto da isenção fiscal e sua relação com a competência tributária e com os tratados internacionais, enquanto fontes do Direito Tributário.

Por fim, serão analisados os papéis desempenhados pela União no federalismo brasileiro, discutindo-se o real alcance da vedação do art. 151, III da CF. Ademais, serão apresentadas as correntes doutrinárias sobre o assunto, bem como o entendimento jurisprudencial dominante.

Salienta-se que o presente trabalho acadêmico baseia-se em fontes dogmáticas e jurídico-formais circunscritas à doutrina especializada, bem como na utilização das legislações e jurisprudência pertinentes ao assunto, por meio de uma abordagem teórico-reflexiva, sob a perspectiva do método de procedimento analítico-descritivo, através dos quais, objetiva-se demonstrar a possibilidade de a União, por meio de tratados internacionais, conceder isenções de tributos dos Estados, Municípios e Distrito-Federal.

2 SOBERANIA E AUTONOMIA

Para compreensão da problemática suscitada por este trabalho, torna-se imperioso delinear as concepções de Soberania e Autonomia. Isso porque, tais institutos estão, respectivamente, atrelados às relações de direito internacional, especificamente ao poder de celebrar tratados e acordos internacionais; e ao poder de auto-organização de cada ente da Federação brasileira, temas, através dos quais, serão apresentadas possíveis soluções ao questionamento ora proposto.

2.1 CONCEITO

O conceito de Soberania não é unânime entre os doutrinadores, em face de sua complexidade e mutação no decorrer da história. Segundo Varella (2010, p. 233): “Não é possível determinar com precisão um conceito de Soberania. Existem muitos conceitos diferentes, que variam conforme o período e o autor”.

Nesse contexto, destacam-se as sucessivas concepções de Soberania adotadas em cada momento histórico do poder político:

Historicamente, a noção de Soberania tem origem na Idade Média, quando por oposição ao poder papal e ao poder do Imperador, buscavam os nascentes Estados o reconhecimento da inexistência de um poder a eles superior, o que encontrava obstáculo também internamente, em face do poder dos senhores feudais. Porém, somente com o tratado de Westfália(1648), seguindo os princípios lançados por Bodin, ficou firmado o princípio da igualdade jurídica dos Estados. Com a evolução dos regimes absolutistas, a soberania confundia-se com o poder do próprio monarca. Após o período revolucionário, com o fim do absolutismo, foi trasladado o dogma da soberania para nação, que seguiu os fluxos dos regimes democráticos. É esta a concepção básica que permanece até hoje. Contudo, após as duas grandes guerras mundiais, com o surgimento de organizações internacionais, com posição estratégica dentro do cenário das nações, e, especialmente, com o aparecimento das comunidades de integração, há um evidente movimento no sentido de um novo conceito, ou mesmo da relativização da soberania em si. (VALADÃO, 2000, p. 193).

Valadão (2000) defende que a Soberania traduz a existência de poder supremo, o qual não admite a ingerência ou concorrência com qualquer outro.

Para o professor Bulos(2010) a Soberania constitui a qualidade máxima de poder, não possuindo qualquer gradação, razão pela qual é impróprio falar em semissoberania. “O Estado é soberano ou não é”. (BULOS, 2010, p. 278).

Essa multiplicidade de concepções acerca do que se entende por Soberania deve-se, sobretudo, a sua utilização para designar os mais diversos fenômenos, ora como atributo do

Estado, ora como poder inerente ao povo, além do fato de possuir origem histórica, atrelada ao surgimento do Estado Moderno, modificando-se, pois, à medida que evolui o conceito de Estado.

Em que pese tais divergências, é unânime o entendimento de que Soberania reflete a consolidação do poder do Estado, tanto no âmbito interno, quanto externo. No plano interno, representada por meio das competências, a Soberania materializa-se através: do exercício do domínio sobre o território Estatal, sem interferência de qualquer outra fonte de poder; da possibilidade de elaborar normas internas; da liberdade de julgar os atos cometidos em seu território e da autodeterminação do direito a ser aplicado sobre as pessoas físicas e jurídicas. No plano internacional, a Soberania consolida-se por meio das capacidades, quais sejam: de produzir normas internacionais; ser sujeito ativo de ilícitos internacionais; estabelecer relações diplomáticas e consulares com outros Estados; ter acesso aos sistemas internacionais de solução de controvérsias e tornar-se membro e participar plenamente da vida das Organizações Internacionais. (VARELLA, 2010).

A dupla feição do Princípio da Soberania, através de sua representação externa e interna, demonstra a amplitude do seu conceito. Nesse sentido, a Soberania externa entende-se como independência nacional em face dos demais Estados soberanos, o que impede a ingerência de qualquer outra pessoa do direito das gentes em face do direito interno do país, enquanto a Soberania interna materializa-se na auto-organização, autogerenciamento financeiro e no autogoverno, destacando a plenitude do poder estatal dentro de sua ordem interna.

Cumprido ressaltar que o poder inerente à Soberania não é ilimitado. No plano internacional sua limitação encontra-se na existência dos diversos Estados soberanos, razão pela qual se submete às regras do direito internacional, a fim de que cada Soberania seja exercida no limite das demais, já que juridicamente iguais. Por sua vez, a Soberania interna é exercida no limite da jurisdição de cada país.

Discorrendo acerca da moderna concepção de Soberania, pontua Varela (2000, p. 239-240):

[...]a soberania de hoje não é mais concebida como um poder absoluto e incondicional; é um conjunto de competências exercidas no interesse geral da população nacional, mas também, ainda que em menor medida, de acordo com os interesses gerais da comunidade internacional com um todo.

Ao examinar as diversas concepções sobre Soberania, pode-se inferir sua estreita ligação à ideia de plena eficácia do poder estatal, por meio de sua independência no plano internacional e sua supremacia na ordem interna.

No que se refere à Autonomia, sua concepção depreende-se do fenômeno da descentralização política, especificamente do surgimento do Estado Federal:

A autonomia importa, necessariamente, descentralização do poder. Essa descentralização é não apenas administrativa, como, também, política. Os Estados-membros não apenas podem, por suas próprias autoridades, executar leis, como também é-lhes reconhecido elaborá-las. [...]A autonomia política dos Estados-membros ganha mais notado relevo por abranger também a capacidade de autoconstituição. Cada Estado-membro tem o poder de dotar-se de uma Constituição, por ele mesmo concebida, sujeita embora a certas diretrizes impostas pela Constituição Federal, já que o Estado-membro não é soberano. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 800).

Há que se ressaltar, assim, a íntima relação existente entre Autonomia e o fenômeno da delegação de competências, já que a Autonomia, entendida como capacidade de autodeterminação política e administrativa de cada ente federado, decorre da transferência de atribuições de um órgão central para outros periféricos, a fim de que possam executar atividades que inicialmente caberiam ao órgão delegatório, bem como produzir suas próprias normas.

As competências resultantes da delegação não são ilimitadas. No caso dos Estados federados, prevalece a divisão de competências entre as unidade federadas levando em consideração as matérias de interesse regionais e locais, enquanto o órgão central agrega as competências de interesse geral:

A autonomia constitucional dos Estados-Membros deve respeitar os princípios constitucionais da União. A autonomia é o poder de autogoverno (*self-government*) e de auto-administração (*self-administration*). Não se confunde absolutamente com a soberania, noção tradicional do direito público, significando a *summapotestas*. De feito, os Estados-Membros são autônomos, mas não soberanos. (FERREIRA, 2002, p. 245).

No mesmo sentido, pontifica Valadão (2000, p. 117): “É certo que a autonomia dos Estados federados não é plena, e esta limitação deve ser positivada em uma Constituição”.

Percebe-se que é fundamental para a existência da Autonomia a consolidação de um sistema constitucional de repartições de competências, a fim de que estejam previamente delineadas as atribuições dos entes federados, bem como as limitações impostas. Nesse sentido, os Estados federados adotam as mais diversas formas de repartição de competências:

São adotados critérios distintos de repartição de competências nas diversas formas de Estado Federal conhecidas, podendo-se, basicamente, proceder de três maneiras, a saber: prever os poderes da União, deixando os poderes remanescentes aos entes federais, sistema adotado pela maioria dos Estados federais, como é o caso dos Estados Unidos, Suíça, Argentina, Iugoslávia e, inclusive, do Brasil; b) enumerar os poderes dos Estados federados, deixando à União a competência remanescente, adotado praticamente só pelo Canadá; e c) na enumeração das competências das entidades federativas, trazendo com exemplos a Índia e a Venezuela. (ALBUQUERQUE, 2005, p.23).

Cumpra assinalar que Soberania e Autonomia não se confundem. Discorrendo sobre o assunto, Bulos (2010, p. 278) defende que: “A autonomia insere-se na própria soberania. Esta última, por seu turno, é a qualidade máxima do poder, que não aceita concorrências, nem gradações a ponto de aceitar outra força que lhe seja superior”.

Depreende-se, assim, que a Soberania representa atributo outorgado ao Estado Federal como um todo, atribuindo-lhe independência interna e externa. Ao passo que a Autonomia destina-se aos entes federados individualmente, significando capacidade de autodeterminação, dentro dos limites traçados pelo poder soberano.

2.2 SOBERANIA E AUTONOMIA NA ORDEM INTERNA: ASPECTOS GERAIS

No ordenamento jurídico pátrio, o Princípio da Soberania encontra-se inserido como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 1º, I da Constituição Federal. É por meio dessa previsão constitucional que o Estado brasileiro, no plano internacional, tem plena liberdade para defesa dos interesses nacionais, sem sujeição aos demais Estados soberanos.

Nas relações internacionais, em consonância com a literalidade do art. 21, I da CF¹, a Soberania brasileira é exercida através da União, na pessoa do Presidente da República.², “a quem foi imputada a específica competência de celebrar tratados, atos e convenções internacionais com anuência do Congresso Nacional”. (ALBUQUERQUE, 2005, p. 24). Tal atribuição justifica-se, à medida que, no âmbito externo, a União, por representar a totalidade do Estado Brasileiro, concentra a Soberania nacional.

¹ CF - Art. 21. Compete à União:

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

[...]

²CF -Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;

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

[...]

Martins (2011, p. 616) assevera que:

Na organização político – administrativa da República Federativa do Brasil estão compreendidos a União, os estados, os Municípios e o Distrito Federal. Partes, no entanto, da República, não se confundem com o todo (art. 18 da Constituição Federal). Autônomos, não são independentes; falta-lhes soberania. Esta é apanágio e fundamento da República (art. 1º, I, da Constituição Federal), e só a República tem, em consequência, personalidade jurídica de direito internacional.

A União, ao representar a República Federativa do Brasil, agrega a vontade de todas as unidades federadas, não se confundindo, pois, com a União pessoa jurídica de direito público interno, a quem se atribui, tão somente, Autonomia:

A União é entidade federativa em relação aos estados -membros e municípios. É pessoa jurídica de direito público interno, com competências administrativas e legislativas enumeradas no texto constitucional. Cabe à União, também, exercer as prerrogativas de soberania do estado brasileiro, quando representa a República Federativa do Brasil nas relações internacionais. Trata-se de atribuição exclusiva da União, pois os demais entes integrantes da Federação não dispõem de competência para representar o Estado federal brasileiro frente a outros Estados soberanos. Porém, a União não se confunde com Estado federal. A União, pessoa jurídica de direito público interno, é uma das entidades que integram a República Federativa. República Federativa é o todo, o Estado federal brasileiro, pessoa jurídica de direito público internacional, integrada pela União, estados, Distrito Federal e municípios. Ocorre que é por intermédio da União que a República Federativa do Brasil se apresenta nas suas relações internacionais, vale dizer, é a União que representa o nosso Estado federal perante outros Estados soberanos.(ALEXANDRINO, PAULO, 2011, p. 297).

No Brasil, adotou-se a Federação como forma de Estado, segundo disposto no *caput* do art. 1º da CF³:

A Constituição Federal de 1988 adotou como forma de Estado o federado, integrado por diferentes centros de poder político. Assim, temos um poder político central (União), poderes políticos regionais (estados) e poderes políticos locais (municípios), além do Distrito Federal. (ALEXANDRINO, PAULO, 2011, p. 286).

Estabelecido o pacto federativo, como consequência direta, surge o fenômeno da descentralização do poder, através do qual se atribui a cada um dos entes federados parcelas do poder central. Nesse cenário, está inserida a Autonomia na ordem interna brasileira, pois é por meio dela que os entes integrantes da Federação exercem o poder que lhes são atribuídos pelo Estado Federal.

³ CF - 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;
[...]

Percebe-se que no plano interno, por expressa previsão constitucional, consoante dicção do art. 18 da CF⁴, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal são dotados de Autonomia, do que resulta a possibilidade de autogoverno, autoadministração e auto-organização, em conformidade com as regras e limites estabelecidos pela Constituição Federal.

Resta claro que na ordem Constitucional brasileira a Soberania é atributo exclusivo da República Federativa do Brasil, Pessoa Jurídica de Direito Internacional, a qual se faz representar nas relações externas através da União. Desta feita, conclui-se que apenas a União, quando representante do Estado Federal, é que possui legitimidade para atuar no Direito das Gentes. Diferentemente, a Autonomia aplica-se no âmbito interno, conferindo aos entes federados o poder de organização e administração do seu poder político, como consequência lógica do Princípio Federativo.

⁴ CF - Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

3TRATADOS INTERNACIONAIS

No contexto atual do desenvolvimento das relações entre os Estados Soberanos, em virtude, sobretudo, das políticas de interação econômica, os tratados internacionais inserem-se como o principal mecanismo de consolidação da sociedade internacional. Analisando a relevância dos tratados, sustenta Mazzuoli (2007, p. 128):

Pode-se então dizer que, atualmente, a vida internacional funciona quase que primordialmente com base em tratados, os quais exercem, no plano do Direito Internacional, funções semelhantes às que têm no Direito interno as leis [...] e os contratos [...], regulamentando uma gama imensa de situações jurídicas.

É justamente pela celebração de tratados internacionais que os Estados soberanos traçam as regras da política integracionista, bem como pactuam formas de interação, viabilizando os anseios do mundo globalizado:

[...] nesta segunda metade do século XX, coube aos Tratados internacionais a incumbência de realizar a via de integração das entidades políticas na forma de blocos econômicos homogêneos com objetivos comuns. Assim, a integração, na seara das relações multilaterais, passou a contar com um número certo de parceiros e de regras próprias, bem definidas, para o comércio internacional.(MALERBI, 2002, p.75).

Pela dicção do art. 2º, §1º, alínea a, da Convenção de Viena⁵, depreende-se que o tratado internacional é um instrumento formal, de forma escrita, por meio do qual os sujeitos de Direito Internacional Público acordam determinados assuntos, regido pelo Direito das Gentes e com o fim de produzir efeitos de direito para as partes contratantes.

Segundo Machado (1999, p. 12), tratado internacional pode ser entendido como:

[...]a mais importante fonte de Direito internacional, e significa acordo instituído entre entes de Direito Internacional Público, isto é, entes soberanos [...] é o instrumento formal, normalmente escrito, que concretiza um negócio jurídico no âmbito internacional. Os tratados têm importância extremamente relevante hoje em dia, devido à multiplicidade de conclusões e também em razão das matérias tratadas.

Assim, portanto, tratado internacional é o instrumento solene, resultante da convergência de vontades dos Estados ou Organizações Internacionais, a fim de que seja regulada determinada matéria de interesse comum.

⁵Convenção de Viena - Art. 2º, §1º, a: “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, que conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a denominação específica.

3.1 PROCESSUALÍSTICA DOS TRATADOS NO BRASIL

Para que as disposições estabelecidas no texto do tratado obriguem o Brasil no plano internacional, bem como no âmbito interno, cumpre analisar a observância da sua processualística de formação, a qual, em geral, compõe-se por seis fases distintas, quais sejam: negociação, assinatura, aprovação, ratificação, promulgação e publicação.

No Brasil, a competência para a negociação e assinatura dos tratados/acordos internacionais é imposta privativamente ao Presidente da República, segundo o art. 84, VIII, da CF: “Compete privativamente ao Presidente da República: VIII – Celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”. Saliente-se que referida atribuição pode ser delegada aos funcionários diplomáticos⁶, uma vez que a presença do Presidente da República em todos os atos de negociações de tratados/acordos internacionais inviabilizaria a própria administração do Estado.

Após a assinatura, o Presidente da República envia uma mensagem ao Congresso Nacional solicitando a apreciação do tratado/acordo pelo Legislativo⁷, iniciando-se a fase de aprovação e ratificação. Inicialmente, ocorre a apreciação e aprovação pelo Poder Legislativo do tratado assinado, de acordo como art. 49, I, da CF⁸. Em seguida, caso o Legislativo aprove o texto do tratado, promulga-se um decreto legislativo, autorizando a sua ratificação pelo Presidente da República. Registre-se que o representante do Executivo não está obrigado a ratificar, sendo mera faculdade, entretanto, em caso de rejeição pelo Congresso Nacional, o Presidente da República fica impedido de ratificar o tratado:

⁶“Atualmente é cada vez mais raro ver um Chefe de Estado participar pessoalmente das negociações de um tratado [...]. Daí ter dito a Constituição Brasileira de 1988 competir privativamente ao Presidente da República [...]. Esta competência é normalmente delegada ao Ministro das Relações exteriores, que exerce a função de auxiliar do Presidente da República na condução dos negócios internacionais e da política exterior do Brasil. Tal competência pode também ser delegada aos Chefes de Missão Diplomática [...]”. (MAZZUOLI, 2007, p. 162).

⁷O processo administrativo percorre o seguinte trâmite:

- O Ministério das Relações Exteriores traduz o texto negociado para o português, prepara uma minuta da Mensagem Presidencial, faz a análise jurídica da legalidade do texto e encaminha ao Presidente da República;
- A Casa Civil da Presidência da República faz uma análise da legalidade e do mérito do tratado, tecendo suas considerações;
- O Presidente, estando de acordo, envia a Mensagem, acompanhada da Exposição de Motivos à Câmara dos Deputados;
- A Câmara aprova o tratado, remete em seguida ao Senado Federal;
- O Senado aprova o tratado;
- O Presidente do Senado promulga, então, um Decreto Legislativo. Com a publicação do Decreto Legislativo no Diário Oficial do Senado é que o Estado estará comprometendo-se internacionalmente. Dessa forma, o ato vem do Senado, e não do Executivo. (VARELLA, 2009, p.47)

⁸ CF -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. [...]

Não obstante a aprovação congressual, ao Presidente da República cabe a última palavra quanto à celebração de tratados, podendo este se opor à ratificação. O inverso, porém é inadmissível: rejeitado o projeto do tratado pelo Congresso, não pode o Presidente ratificá-lo, donde se conclui ser a aprovação pelo Congresso Nacional requisito para a validade da ratificação, com a qual não se confunde. (ALBUQUERQUE, 2005, p. 70).

Em que pese a ratificação implicar a vigência do tratado no plano internacional, sua aplicabilidade e executoriedade. no plano interno ocorre, tão somente, após a sua promulgação, por decreto do Presidente da República e consequente publicação no Diário Oficial da União.

3.2 RECEPÇÃO E HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Diante do comprometimento da Soberania Estatal, por meio da celebração de um tratado internacional, surge a discussão acerca de sua aplicação no âmbito interno. Assinala Albuquerque (2005, p. 64) que: “ Será no âmbito do direito interno de cada país que se decidirá quanto à posição ocupada pelas normas internacionais”. No ordenamento jurídico brasileiro não existe disposição expressa sobre o grau hierárquico atribuído aos tratados comuns. A Constituição, consoante art. 5º, § 3º, regulou, tão somente, a força obrigatória atribuída aos tratados que versem sobre direitos humanos⁹. Segundo o doutrinador Mazzuoli (2007, p. 64):

[...]a Constituição brasileira de 1988, como instrumento inovador do Estado, ao conferir-lhe o poder que lhe delegou o povo, diretamente ou por meio de seus representantes, não faz nenhuma distinção entre a jurisdição interna e a internacional, limitando-se a dizer que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados ad referendum do Congresso Nacional (art. 84, inc. VIII) e a este último a tarefa de resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

No que se refere à hierarquia do Direito Internacional frente ao Direito interno estatal, imperioso tecer algumas considerações sobre as teorias monista e dualista. Para os adeptos da teoria monista, o Direito Internacional e Direito interno constituem uma única ordem jurídica, razão pela qual, as disposições estabelecidas por tratados aplicam-se diretamente na ordem interna dos Estados soberanos, independentemente de qualquer

⁹ Nesse sentido, os tratados internacionais que versem sobre direitos humanos e sejam submetidos ao procedimento estabelecido pelo art. 5º, §3º da CF, ou seja, forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, terão força de emendas constitucionais.

processo de internalização. Nesse sentido, esclarecedores os ensinamentos de Mazzuoli (2007, p.59):

Para a corrente monista, então, o Direito Internacional e o Direito interno são dois ramos do Direito dentro de um só sistema jurídico. Trata-se da teoria segundo a qual o Direito internacional se aplica diretamente na ordem jurídica dos Estados, independentemente de qualquer “transformação”, uma vez que esses mesmos Estados, nas suas relações com outros sujeitos de direito das gentes, mantêm compromissos que se interpenetram e que somente se sustentam juridicamente por pertencerem a um sistema jurídico uno.

Em contrapartida, para a teoria dualista os compromissos assumidos internacionalmente só produzem efeitos na ordem interna, após sua recepção como norma jurídica:

Assim, para os dualistas, as normas de Direito Internacional não têm aplicabilidade e cogência no interior de um Estado senão por meio da recepção, isto é, em virtude de um ato do Poder Legislativo que transforme o tratado em norma de Direito interno. (MAZZUOLI, 2007, p. 56).

No sistema jurídico brasileiro, diante da sua processualística de inserção dos tratados, a qual exige um decreto do Executivo para que os mesmos tenham aplicabilidade e executividade, tem-se entendido que a Constituição Federal adotou a teoria dualista moderada. Discorrendo sobre o tema, Varella (2010, p. 65) aduz que:

No Brasil, a teoria e os tribunais consideram a existência de um sistema dualista temperado. De acordo com esse sistema, o direito nacional e o direito interno são duas ordens jurídicas distintas e, portanto, existe um duplo procedimento para que o tratado seja totalmente válido: o engajamento internacional, pelo qual o Estado se compromete perante os demais Estados-partes no tratado e o engajamento nacional, com a edição de uma norma interna, a partir da qual o tratado obriga os nacionais.

Em decorrência disso, uma vez inserido o tratado no direito interno, cumpre estabelecer sua hierarquia frente a legislação nacional. Por meio de uma interpretação sistemática da Constituição, uma vez que a mesma é omissa quanto ao tema, conclui-se que os tratados comuns possuem valor infraconstitucional. Tal conclusão decorre da dicção do art. 102, III, b¹⁰, isso porque ao estabelecer que os tratados serão submetidos ao controle de constitucionalidade, equipara-os às normas infraconstitucionais.

¹⁰CF -Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

[...]

Nesse contexto, ciente de que os tratados uma vez incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro possuem o mesmo patamar das normas infraconstitucionais, torna-se plenamente possível a existência de um conflito entre as disposições pactuadas e as estabelecidas pelo direito interno. Nesse caso, segundo entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal ¹¹, em sendo o tratado posterior à lei interna, terá prevalência sobre a mesma.

Salienta-se que os tratados, uma vez ratificados, obrigam o Estado no plano internacional. Discorrendo acerca da força obrigatória dos tratados, pontua Albuquerque(2005, p. 62):

O silêncio da Constituição brasileira, editada em 1988, aliás como as anteriores, quanto à aplicação dos tratados internacionais diante do ordenamento jurídico interno, não pode ser motivo para afastar a aplicação de seu conteúdo, sob pena de, em decumprindo tais normas, o Brasil ficar à margem do processo de globalização e integração regional.

Da mesma forma, assinala Mazzuoli (2007, p. 206):

No presente domínio do Direito Internacional, os Estados contraem, no livre e pleno exercício de sua soberania, várias obrigações internacionais, e uma vez que o tenham feito não podem [...] invocar dispositivos do seu Direito interno, até mesmo do seu Direito Constitucional, como justificativa para o não cumprimento destas obrigações. Seria mesmo estranho pudesse os Estados invocar violação de sua soberania depois de submetido o tratado, por eles mesmos e com plena liberdade, ao referendo do Poder Legislativo, representativo que é da vontade popular.

Assim, assumida a obrigação perante os Estados pactuantes, e com a consequente inserção do tratado na ordem interna, o mesmo deverá ser aplicado, uma vez que é vedado ao Estado estabelecer uma lei interna posterior que o revogue, sob pena de incorrer em um ilícito internacional¹². Ademais, não poderá alegar disposições do direito interno como justificativa ao seu decumprimento. Isso porque, caso decida não mais aplicá-lo deverá adotar a sua forma própria de revogação, qual seja, a denúncia. Nas palavras Albuquerque(2005, p. 47): “Deveria, sim, tal Estado denunciar o tratado anteriormente ratificado, fazendo cessar seus efeitos perante a comunidade internacional[...]”.

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

¹¹Desde o julgamento do RE 80.004/SE, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 29.12.1977. Ementário do STF 1.083-02, p. 915, prevalece o entendimento de que no conflito entre tratado e a legislação interna prevalece o mais recente.

¹²“[...] ato estatal ilícito será toda ação ou omissão do estado que afronte uma norma do direito internacional, seja um princípio geral, uma regra costumeira ou um dispositivo de tratado”. (ALBUQUERQUE, 2005, p. 31).

3.3 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Em matéria tributária, os tratados internacionais são tidos como fonte do Direito Tributário, segundo leitura do art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN)¹³. Existe, ainda, previsão expressa sobre a prevalência dos tratados internacionais frente à legislação interna, conforme consolidada no art. 98 do CTN¹⁴. Segundo Martins (2011, p. 615-618):

[...]os tratados relativos a matéria tributária são objeto de particularidade específica, qual seja, o art. 98 do Código Tributário Nacional, que prescreve sua observância pela legislação posterior[...]O Tratado integrará o quadro das fontes do Direito Tributário brasileiro a partir da respectiva ratificação.

Percebe-se que o art. 98 do CTN disciplinou a hierarquia dos tratados em matéria tributária, atribuindo-lhes *status* de supralegalidade, devendo, assim, serem respeitados pela Legislação ordinária superveniente, vedando-se a edição de normas posteriores que os contradigam.

Nesse contexto, questiona-se a constitucionalidade de tal dispositivo legal, uma vez que o CTN é tido como Lei Complementar, em respeito ao que disciplina o art. 146, III da CF¹⁵, não lhe cabendo, pois, disciplinar a hierarquia de normas, já que tal matéria é reservada à própria Constituição Federal:

A segunda crítica formulada pela doutrina ao art. 98 do CTN [...] diz respeito à sua aparente inconstitucionalidade. Objetiva-se ser inconstitucional tal dispositivo, pelo fato de ter ele atribuído a uma certa categoria de normas um grau hierárquico (superior) que somente o texto constitucional poderia atribuir. Nesse sentido, não caberia à legislação complementar (como é o caso do Código Tributário Nacional que, como é sabido, foi recepcionado pela Carta Magna de 1988 com status de “lei complementar” disciplinar qualquer hierarquia de normas sem autorização da Constituição. (MAZZUOLI, 2007, p. 316).

Ocorre que a previsão contida no art. 98 do CTN encontra fundamento no próprio texto constitucional, uma vez que as leis complementares são as espécies normativas capazes de disciplinar o Sistema Tributário Nacional, dispondo sobre a interpretação, vigência e aplicação da legislação tributária, o que inclui o disciplinamento da hierarquia das normas em

¹³ “O art. 96 inclui os tratados em matéria tributária no rol da legislação tributária, o que demonstra que o tratado deve ser entendido com integrante do ordenamento interno, isto é, uma vez promulgado pelo poder Executivo, torna-se legislação tributária”. (ALBUQUERQUE, 2005, p. 190).

¹⁴ CTN - Art. 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

¹⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...]

matéria tributária. Dessa forma, ciente de que compete à lei complementar estabelecer normas gerais de Direito Tributário, consoante art. 146, III da CF, resta claro a constitucionalidade do dispositivo em comento, uma vez que essa matéria constitui norma geral de Direito Tributário:

À luz do texto constitucional em vigor, nenhum conflito apresenta o art. 98 relativamente a qualquer dispositivo inscrito na Lei Maior. Pelo contrário: a constitucionalidade dessa previsão legal é reafirmada pelo seu status de lei complementar, em consonância com o disposto no art. 146, inc. III, da Constituição de 1988, segundo o qual cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. Nesse caso, a Lei complementar (art. 98 do CTN), disciplinando o que a Constituição reservou para seu âmbito de competência, passa a vincular o legislador ordinário ao cumprimento daqueles tratados celebrados pela República Federativa do Brasil e em vigor na nossa ordem jurídica interna. (MAZZUOLI, 2007, p. 319).

Cumprido salientar o real alcance da expressão “revogação” utilizada no art. 98 do CTN. Trata-se, na verdade, do fenômeno da derrogação, espécie da revogação, uma vez que a lei interna mantém sua eficácia nos casos não abrangidos pelos tratados. Assim, sobrevindo tratado internacional incompatível com a lei tributária essa não é revogada, tendo apenas sua eficácia e aplicabilidade afastadas no que lhe for incompatível com o tratado:

[...] não é adequada a dicção do art. 98, nem quando diz que o tratado “revoga” a lei interna, nem quando assevera que a lei interna superveniente deva “observar” o tratado. O intérprete é que, ao examinar a lei interna superveniente, deve observar o tratado, naquilo em que este possa afastar, limitar ou condicionar a aplicação da lei interna, com a qual deve ser harmonizado. Mesmo quando o art. 98 menciona a “modificação” da lei interna pelo tratado, não se deve entender a hipótese como de revogação parcial. (AMARO, 2010, p. 204-205).

Nesse contexto, resta esclarecer que a única forma de afastar a aplicação do tratado em matéria tributária é por meio da denúncia, sob pena de responsabilização internacional¹⁶.

Desta feita, uma vez inserido na ordem jurídica interna, o tratado internacional em matéria tributária é dotado de superioridade frente à legislação interna, revogando-a e modificando-a, sem, contudo, ser por ela revogado. Em decorrência, todos os poderes tributantes, União, Estados-federados e Municípios, tem sua legislação tributária condicionada pelo texto do tratado, não podendo legislar de maneira contrária ao conteúdo do acordo¹⁷.

¹⁶ “A vantagem do referido art. 98 é ter deixado claro que nenhuma legislação contrária ao tratado anteriormente firmado e em vigor no Brasil poderá ser aplicada sem antes se proceder à denúncia do instrumento convencional, caso este não mais satisfaça os interesses nacionais”. (MAZZUOLI, 2007, p. 318).

¹⁷ Afirma Mazzuoli (2007, p. 317): “[...] o que o CTN pretendeu dizer no art. 98 é que os tratados e convenções internacionais sobrepõem por toda a legislação tributária interna, seja esta anterior ou posterior. [...] E tal

4 FEDERALISMO BRASILEIRO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A discussão acerca da possibilidade de a União isentar tributos estaduais, municipais e distritais, por meio de tratados, objeto do presente estudo, exige o delineamento dos aspectos fundamentais do federalismo e do sistema constitucional de repartição das competências tributárias. Isso porque, em decorrência do modelo federativo adotado pelo Estado brasileiro, os entes federados são dotados de autonomia financeira, ou seja, do poder de tributar, exercido por cada um dos entes políticos nos limites de sua competência tributante¹⁸, do que resulta a vedação da ingerência da União na competência tributária dos demais poderes tributantes.

Desta feita, cumpre definir o federalismo, que segundo Tavares (2010, P. 1084):

[...]apresenta-se como o conjunto de entidades autônomas que aderem a um vínculo indissolúvel, integrando-o. Dessa integração emerge uma entidade diversa das entidades componentes, e que incorpora a federação. No federalismo, portanto, há uma descentralização do poder, que não fica represado na órbita Federal, sendo compartilhado pelos diversos integrantes do Estado. Todos os componentes do Estado Federal [...]encontram-se no mesmo patamar hierárquico, ou seja, não há hierarquia entre essas diversas entidades, ainda que alguma seja federal e outras estaduais ou municipais.

Conforme Albuquerque (2005, p.92): “O Estado Federal ou a Federação é aquele Estado soberano constituído por diversos Estados autônomos, ou melhor, Estados – membros autônomos”.

Depreende-se de tais conceitos que o federalismo apresenta-se como uma forma de Estado, no qual, por meio de um processo de descentralização do poder político, é estabelecido um sistema de repartições de competências entre as entidades federadas que passam a ser dotadas de Autonomia. Nesse sentido assinalam Mendes, Coelho e Branco (2008, p. 803):

É correto afirmar que o Estado Federal expressa um modo de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma

disposição está perfeitamente de acordo com a teoria segundo a qual quando o Congresso Nacional aprova um compromisso internacional, assume ele a reponsabilidade (ou a obrigação negativa) de não legislar de maneira contrária ao conteúdo do acordo. Ou seja, se o Congresso Nacional concorda com a ratificação do tratado é porque reconhece que se ratificado, está impedido de editar normas posteriores que o contradigam, o que significa que uma lei ordinária que pretenda contradizer tratado anterior passa a ser igualmente ineficaz sob o ponto de vista da Constituição”.

¹⁸ Nesse sentido, cada ente tributante atua nos limites traçados pela Constituição, nos termos dos arts. 153, 154, 155 e 156.

repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão.

No que se refere especificamente ao federalismo adotado pelo Brasil, o texto constitucional foi expresso em atribuir-lhe a categoria de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º da CF. Ademais, diferentemente do modelo tradicional de Estado Federal, no modelo brasileiro, existem quatro esferas de poder, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos dotados de Autonomia nos limites constitucionalmente traçados:

A Federação brasileira não é um típico Estado federado, porque nas federações clássicas só há um poder político central (União) e os centros regionais de poder (estados). A República Federativa do Brasil é composta de quatro espécies de entes federados dotados de autonomia, duas delas de entes federados típicos (União e Estados) e duas de entes federados atípicos ou anômalos (Distrito Federal e municípios). [...] Com efeito, o federalismo brasileiro se desdobra em três ordens- União, estados e municípios-, e não em duas apenas – União e estados -, como é o normal no Estado federal. Em razão desse desdobramento, entre três ordens, ensinamos a doutrina que, além do federalismo do primeiro grau, que declina da União para os Estados, a Constituição de 1988 consagra um federalismo de segundo grau, que avança dos Estados para os municípios. (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 291-292).

Cumprir assinalar que no federalismo brasileiro apenas o Estado Federal é dotado de Soberania, possuindo personalidade de direito público externo, razão pela qual os entes federados não possuem legitimidade para atuar no direito das gentes, sendo, para tanto, representados pela República Federativa do Brasil, por intermédio da União. Discorrendo sobre o tema destaca Tavares (2010, p. 1103-1107):

A União é uma pessoa jurídica de Direito Público interno. Assim, embora não conte com personalidade internacional – apenas atribuída ao Estado Federal brasileiro -, são as autoridades e órgãos da União que representam o Estado federal nos atos e relações do âmbito internacional. [...] Em síntese, o Estado-membro pode-se organizar, administrar e governar por si mesmo, sem precisar recorrer à União ou obter-lhe vênua. Evidentemente, contudo, a autonomia em seus diversos elementos jamais pode desgarrar-se dos contornos traçados pela Constituição Federal. Autonomia não implica soberania, de forma que a obediência aos termos constitucionais é inafastável.

Ademais, todos os entes federados exercem sua Autonomia de forma igualitária, inexistindo subordinação ou hierarquia entre eles. Nesse sentido, esclarecedores os ensinamentos de Alexandrino e Paulo(2011, p. 293):

Os entes federados são todos autônomos (nunca soberano), nos termos estabelecidos na Constituição federal, inexistindo subordinação entre eles. Todos os entes federados retiram sua autonomia do texto da Constituição, isto é, das competências

que lhes são por ela outorgadas. Não há precedência de um ente federado sobre outro, mas sim distribuição de competências, em caráter privativo ou concorrente.

No mesmo sentido, pontifica Albuquerque (2005, p. 113):

É importante ressaltar que, no plano interno, a coexistência de entes autônomos se materializa tendo em vista a União e todos os Estados-membros em situação de igualdade e independência. Nenhum deles desfruta de uma posição de superioridade, tanto a União como os Estados-membros têm um ciclo de atribuições e as exercem, unicamente, sem que os preceitos emanados de um possa afetar, vincular ou submeter a atuação dos outros.

Percebe-se, assim, que no federalismo brasileiro existe uma igualitária distribuição de poderes entre os entes federados, através de um sistema de repartição de competências. Nesse contexto, sobressai-se a Autonomia, que uma vez conferida aos integrantes do Estado brasileiro, funciona como fundamento de validade de todo esse sistema e da própria Federação.

4.1 PRINCÍPIO DA AUTONOMIA NO ESTADO FEDERAL

O princípio da Autonomia no Estado Federal materializa-se na atribuição aos entes federados de capacidade de auto-organização política, administrativa e financeira, conferindo-lhes, pois, os elementos necessários à manutenção dos poderes periféricos (Estados – membros), bem como do próprio poder central (Estado Federal):

É a partir do princípio da autonomia que os entes federativos estabelecem suas regras de governo, delimitando o raio de ação do poder federal e, de acordo com esse, determinando competências e receitas para as outras esferas subnacionais” (ALBUQUERQUE, 2005, p. 111).

Para manutenção do pacto federativo, torna-se imprescindível a autonomia política dos entes integrantes da Federação. Isso porque, é através dela que se confere capacidade de autolegislação, possibilitando-se que os entes federados legislem nas matérias de sua competência, sem que sofram ingerência do poder central. Ademais, é por meio da autonomia política que se assegura a participação nas decisões do Estado Federal, o que ocorre em geral através do Senado, bem como a capacidade de autogoverno, com a instituição de órgãos e entidades próprias:

A autonomia política manifesta-se pelas disposições na Constituição Federal, dos poderes das unidades federadas, entre os quais está a atribuição privativa de cada ente instituir seus respectivos impostos, sem ingerência de um sobre a competência do outro e vice-versa. (ALBUQUERQUE, 2005, p. 116-117).

Em decorrência da autonomia administrativa, os entes federados possuem capacidade de organizarem sua estruturação interna, o que se verifica na instituição de suas Constituições estaduais, tratando-se de Estados-membros, e de suas Leis Orgânicas, aplicáveis aos Municípios e Distrito Federal, nos limites estabelecidos na Constituição Federal¹⁹.

No tocante à autonomia financeira, cumpre salientar sua atuação como instrumento de funcionalidade da autonomia política e administrativa, já que, por meio dela, asseguram-se os recursos necessários à implantação das metas traçadas pelos entes federados no exercício das referidas espécies de autonomia. Reafirmam tal conclusão, os ensinamentos de Coêlho (2002, p. 65):

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-membro, que pode ser mais ou menos plena, dependendo do país que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-membro e do município [...] impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária.

Salienta-se, que ao passo em que se confere Autonomia, através das referidas atribuições, são estabelecidos, previamente, os limites da atuação de cada membro da Federação, que no caso brasileiro, encontram-se previstos no texto constitucional. Especificamente, no que se refere à autonomia financeira, e, conseqüentemente, do poder de tributar, a Constituição Federal delimitou os fatos sobre os quais cada ente federado poderá instituir e cobrar tributos, por meio das competências tributárias.

4.2. O EXERCÍCIO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS SEGUNDO A CF

Percebe-se que uma das formas de garantir a autonomia financeira é por meio de um sistema de repartição de competências tributárias²⁰, através do qual se atribui a cada ente federado as matérias sobre as quais poderá instituir arrecadar tributos, possibilitando, assim, a obtenção de recursos próprios.

¹⁹ “A auto-organização de cada entidade é imprescindível para a existência do federalismo. A circunstância de respeitar certos princípios não impede que se reconheça essa autonomia”. (TAVARES, 2011, p. 1090).

²⁰ “Como no Estado Federal há mais de uma ordem jurídica incidente sobre um mesmo território e sobre as mesmas pessoas, impõe-se a adoção de mecanismos que favoreça a eficácia da ação estatal, evitando conflitos e desperdício de esforços e recursos. A repartição de competências entre as esferas do federalismo é o instrumento concebido para esse fim”. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 81)

Nesse contexto, a competência tributária materializa: “[...]a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária” (SABBAG, 2010, p. 377).

Segundo Alexandrino e Paulo (2009, p. 183) a competência tributária pode ser entendida como: “o poder conferido pela Constituição Federal às pessoas políticas para que elas editem leis que abstratamente instituem tributos”.

No ordenamento jurídico pátrio, a atribuição da competência tributária aos entes políticos encontra-se disciplinada nos arts. 145, 148, 149, 153 a 156 da Constituição Federal. Através desses dispositivos constitucionais encontram-se delimitados o poder de tributar relativo a cada uma das cinco espécies tributárias, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Desta feita, “cada entidade impositora está obrigada a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo ou potestade tributária que lhe foi atribuída pela Constituição” (SABBAG, 2010, p. 377).

No que tange à legitimidade para a instituição de cada um desses tributos, necessário que se observe as diversas modalidades de competência tributária, quais sejam: comum, especial, privativa, extraordinária e residual.

A competência tributária comum é aquela atribuída a todos os entes políticos, prevista no art. 145, II e III da CF²¹, relativa às taxas e contribuições de melhoria. Isso porque, o legislador constituinte ao prever como fato gerador de tais espécies tributárias, o poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível, bem como a realização de obra pública da qual decorra valorização imobiliária, declinou suportes fáticos genéricos, ou seja, basta que qualquer pessoa política realize um desses fatos jurígenos para que possa instituir tais tributos. (COÊLHO, 2002).

No caso do empréstimo compulsório e das contribuições especiais, disciplinados nos arts. 148 e 149 da CF²², a competência tributária é do tipo especial, sendo outorgada, em

²¹ CF – art. 145: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²² CF – 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".

[...]

CF – 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

regra, à União. Saliente-se que a contribuição especial para o custeio do serviço de iluminação pública, prevista no art. 149-A da CF²³, assim como as contribuições sociais para os servidores públicos estaduais, municipais ou distritais, disciplinadas no art. 149, § 1º da CF, são exceções à competência federal, sendo da competência tributária dos Municípios e do Distrito-federal.

Quanto aos impostos, a competência tributária é privativa, ou seja, atribuída exclusivamente a cada um dos entes políticos, nos termos dos arts. 153, 154, 155 e 156 da CF.

Nesse sentido, nos termos do art. 153 da Constituição Federal, atribuiu-se à União a competência para instituir impostos sobre:

CF – Art. 153 - [...]

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.

Ademais, no que se refere à competência tributária da União, a Constituição Federal atribui-lhe competência residual para instituir impostos não previstos no rol do art. 153, os chamados impostos residuais²⁴, bem como a competência extraordinária para instituição de impostos de guerra, tudo nos termos do art. 154 que diz:

CF – 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”.

Quanto à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, consoante dicção do art. 155 da Constituição Federal, tais entes poderão tributar os seguintes fatos:

CF – Art. 154. [...]

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

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.

²³ CF – art.149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

[...]

²⁴ A competência residual encontra-se disciplinada nos arts. 154, I, e 195, § 4º da CF.

- 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.

Por fim, segundo previsão do art. 156 da Constituição Federal, encontram-se delimitados os fatos sobre os quais os Municípios poderão tributar, a saber:

CF – Art. 155 [...]

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

Saliente-se que, no exercício de sua competência tributária, um ente tributante não pode sofrer ingerência dos demais. Esclarecedores os ensinamentos de Albuquerque (2005, p. 33):

No âmbito da matéria tributária, com relação às questões de competência tributária, existem regras específicas de distribuição das competências tributárias. Os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal possuem competências privativas, no sentido de que são exclusivas e eliminam a possibilidade de qualquer outra competência. A União Federal, na CRFB/88, fica impedida de invadir a competência tributária prevista para outro ente tributante da Federação. Desse preceito decorre que, na sua matéria tributável, um poder não deve sofrer ingerência de outro, o que reforça a sua recíproca independência e beneficia as autonomias estadual e municipal.

Dessa feita, resta evidente que, no federalismo brasileiro, no qual cada ente federado é dotado de autonomia, o exercício do poder de tributar deve ser efetivado nos limites constitucionalmente traçados. Logo, não se admite que um ente político interfira na competência tributária dos demais.

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS PELA UNIÃO POR TRATADOS INTERNACIONAIS

Estabelecido o entendimento sobre o exercício das competências tributárias no federalismo brasileiro, cumpre esclarecer, agora, em que consistem as isenções fiscais, especialmente no que se refere ao ente tributante que tem legitimidade para instituí-las.

A isenção se configura, segundo o CTN, como uma forma de exclusão do crédito tributário que implica na dispensa legal do dever de pagar o tributo. Ou seja, ocorre o fato gerador e com isso a obrigação tributária, entretanto, a fazenda pública é impedida de constituir o crédito tributário, e como isso de cobrar o valor devido.

Nas palavras do doutrinador Alexandre (2008, p. 145):

A isenção é forma de exclusão do crédito tributário [...] consistente na dispensa legal do pagamento do tributo. É benefício fiscal concedido exclusivamente por lei, em regra elaborada pelo ente que tem competência para criação do tributo.

As isenções tributárias podem ser classificadas em autônomas e heterônomas, de acordo com o ente tributante que as instituírem. Segundo Coêlho (2002, p. 872): "As primeiras são autolimitações - do ponto de vista legislativo - do poder de tributar. As segundas são heterolimitações e ocorrem quando a Constituição declina regra de competência a uma ordem de governo para isentar tributos de outra".

Percebe-se que as isenções heterônomas podem ser entendidas em contraposição as isenções autônomas, uma vez serem antagônicas, essas segundo Alexandre (2008, p. 145), são as: "[...]concedidas pelo ente federado a que a Constituição atribui a competência para a criação do tributo".

No ordenamento jurídico pátrio as isenções fiscais são decorrência do poder de tributar, razão pela qual, apenas a pessoa tributante é que detém o poder de instituí-las. Desta forma, encontram-se vedadas em nossa ordem Constitucional as isenções heterônomas, nos termos do art. 151, III, da CF: "É vedado à União: [...]III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios".

Salienta-se que essa vedação constitucional deve ser interpretada de forma extensiva, a fim de abarcar as isenções instituídas pelos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, vedando-se que esses entes tributantes instituíam isenções alheias às suas competências tributárias.

Cumprе ressaltar que a vedação ora analisada não é absoluta²⁵. A Constituição estabeleceu casos em que a União, na qualidade de Pessoa Jurídica de Direito Público interno, é autorizada a isentar, mediante lei complementar, tributos incidentes nas exportações de produtos, notadamente o ICMS(imposto estadual) e o ISS (imposto municipal) (COÊLHO, 2002). Esse permissivo constitucional deixa claro que, em prol do interesse nacional, a União, ente federado, pode isentar tributos dos demais entes políticos:

O adinículo bem demonstra que o interesse nacional no plano internacionam(*jus gentium*) sobrepuja o interesse meramente estadual ou municipal, a projetar para a exegese dos tratados internacionais uma visão ampla em favro dos interesses do Estado Brasileiro, enquanto totalidade jurídica e política perante o concerto das nações. (COÊLHO, 2002, p.657)

Desta feita, por expressa proibição constitucional às isenções heterônomas, não se admite que a União estabeleça isenções de tributos alheios à sua competência tributária, salvo nas referidas exceções constitucionais, o que também se aplica aos Estados, Municípios e Distrito-Federal. Assim, cumpre analisar a possibilidade de a União isentar tributos estaduais, municipais e distritais por meio de tratados internacionais.

5.1 A UNIÃO E A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Conforme analisado, no federalismo brasileiro, a União possui dupla função, atuando como membro federado, dotado, tão somente de Autonomia, bem como representante da República Federativa do Brasil, mantendo relações com os demais Estados soberanos, conjugando, para tanto, a vontade de toda Federação. Desse modo, resta clara a distinção existente entre a União, entendida como ente interno, e a República Federativa do Brasil, entendida como o Estado Federal, composto pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Nesse sentido posiciona-se Albuquerque(2005, p. 156-157):

A União representa a República Federativa do Brasil perante os demais Estados no âmbito internacional, atuando como um dos componentes que formam a Federação, assim como os Estados – membros, Distrito Federal e Municípios. Contudo, não pode a União ser confundida como a República Federativa, pois [...]está expresso na CRFB/88 que a União é apenas mais um dos entes federados que compõem a organização do Estado Federal brasileiro.

No mesmo sentido assinalamAlexandrino ePaulo (2011, p. 297):

²⁵A isenção heterônoma é permitida nos arts. 155, XII, e 156, § 3º, II da CF.

[...] a União somente representa o Estado federal nos atos de Direito Internacional. Quem efetivamente pratica atos de Direito Internacional é a República Federativa do Brasil, juridicamente representada por um órgão da União, que é o Presidente da República. O Estado federal – a República Federativa do Brasil – é que é a pessoa jurídica de direito público internacional. A União, pessoa jurídica de direito público interno, é somente uma das entidades que formam esse todo, o Estado Federal, que, por determinação constitucional (CF, art. 21, I), tem a competência exclusiva para representá-lo nas suas relações internacionais. Desse modo, a União ora atua em nome próprio, internamente, na sua relação com os demais entes federados, ora atua em nome de toda a Federação, quando representa a República Federativa do Brasil perante os Estados soberanos.

Percebe-se que a União, ao tempo em que atua como entidade federada, representa o Estado Federal nas relações de direito internacional. Isso ocorre, uma vez que para o direito das gentes o Estado brasileiro é único, em que pese a sua descentralização em unidades federadas, razão pela qual a Constituição atribuiu à União o papel de representá-lo nas relações com os demais Estados soberanos, nos termos do art. 21, I a IV.

Nesse contexto, apenas a União possui legitimidade para celebrar tratados internacionais, o que faz em nome de todo o Estado brasileiro. Sobre o tema, pontifica Amaro (2010, p. 210-211):

Por outro lado, não se deve confundir o tratado firmado pela União com as leis federais. Quem atua no plano internacional com soberania é o Estado Federal, e não os Estados federados ou os municípios. Portanto, o tratado não é ato que se limite à esfera federal; ele atua na esfera nacional, não obstante a Nação (ou o Estado Federal) se faça representar pelo aparelho legislativo e executivo da União. Compete ao Congresso Nacional, de modo exclusivo, “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” (CF, art. 49). Observe-se que a Constituição refere o patrimônio nacional e não federal. Do mesmo modo, se o Legislativo Federal edita, por exemplo, emenda constitucional ou lei complementar de normas gerais de direito tributário, ele não legisla apenas a chamada esfera “federal”, mas para toda a Nação.

Como consequência lógica dessa diferenciação, as atividades desempenhadas pela União no plano interno não se confundem com as desempenhadas no cenário internacional, uma vez que como ente federado, a União deve atuar dentro de sua esfera de competência constitucional, respeitando a competência dos demais entes federados. Em contrapartida, no exercício da Soberania brasileira, no âmbito do Direito das Gentes, atua segundo os interesses do Estado Federal, em nome da República Federativa do Brasil, razão pela qual, não se subordina às limitações traçadas à União ente político²⁶.

²⁶ “O que se veda à União não se veda necessariamente à República Federativa do Brasil. A União é parcela da ordem interna, ou, se se preferir, pessoa jurídica de Direito Público interno que soma com os Estados, os

5.2 VEDAÇÃO ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS: ART. 151, III, CF

A Constituição Federal em seu art. 151, III, veda à União a instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Considerando tal dispositivo legal, muitos doutrinadores defendem que a União, ao celebrar tratados internacionais concessivos de isenção de tributos dos demais entes federados, estaria violando a referida norma constitucional. Ocorre que essa interpretação vai de encontro com outras previsões constitucionais²⁷, exigindo-se, portanto, uma interpretação sistemática, a fim de identificar o real sentido da palavra União e, em consequência, dessa limitação ao poder de tributar:

É imperioso, pois, distinguir a União federal quando representa o Estado brasileiro na ordem internacional e a União como pessoa jurídica de Direito Público interno. Assim, quando o art. 151, III, da Constituição Federal veda à União a faculdade de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não está limitando a competência do Estado brasileiro para concluir acordos tributários que envolvam gravames estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma [...] (COELHO, 2002, p. 657).

Como visto, isenção é uma forma de dispensa do pagamento de determinado tributo, em situações previstas em lei, concedida pelo próprio ente tributante, como decorrência de sua competência tributária.

Depreende-se, pois, do conceito de isenção tributária que a vedação do art. 151, III, da CF visa impedir a ingerência da União nas competências tributárias dos demais entes federados. Isso porque, sendo o poder de isentar decorrente do poder de tributar, apenas quem detém o poder de instituir o tributo é quem detém o poder de dispensar sua exigibilidade (MARTINS, 2002).

Desse modo, encontra-se vedado na nossa ordem constitucional a isenção heterônoma, que, segundo Coelho (2002, p. 168), pode ser entendida como a isenção que ocorre: “[...] quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar”.

Municípios e o Distrito federal na formação do ente que é a República Federativa do Brasil”. (ROCHA, 2002, p. 282).

²⁷ Especificamente, o art. 4º, parágrafo único da CF: “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”. Seria inviável a concretização dessa previsão constitucional sem que fosse possível a realização de tratados internacionais, nos quais a União, pudesse, representando o Estado Federal, acordar com os demais Estados soberanos acerca de matérias reservadas aos demais membros da República Federativa do Brasil.

Percebe-se que a vedação às isenções heterônomas é dirigida à União enquanto Pessoa Jurídica de Direito Público interno, como forma de assegurar o pacto federal²⁸, já que no Estado brasileiro todos os entes federados são dotados de igualdade, não se admitindo, assim, que um ente interfira na competência tributária dos demais:

A proibição do art. 150, III, da CF está endereçada à União, não enquanto entidade de representação do Estado federal brasileiro, mas enquanto entidade componente da Federação, isto é, o Presidente da República, na condição de Chefe do Poder Executivo da União, não pode sancionar leis isentivas de tributos estaduais e municipais. (HARADA, 2002, p. 212).

Saliente-se que é justamente em virtude do Sistema de Autonomia Tributária implantado pelo federalismo brasileiro (distribuição de competências tributárias pela CF) que se justifica tal vedação, à medida em que, como anteriormente analisado, para existência do Estado federal brasileiro, faz-se necessário que cada ente possua fonte de recursos próprios que garanta a manutenção de sua estrutura interna, bem como de suas metas governamentais. Dessa forma, não se admite que a União, enquanto ente federado, encontrando-se, pois, em igualdade frente aos Estados e Municípios possa sobrepor seus interesses aos dessas pessoas políticas, isentando, por exemplo, tributos alheios à sua competência tributária, e violando, com isso, a discriminação constitucional das competências tributárias (MARTINS, 2011).

Resta claro, portanto, que a vedação ora analisada dirige-se à União ente federado, e não à União representante da República Federativa do Brasil. Tal conclusão decorre, principalmente, da compreensão dos papéis desempenhados pela União no bojo do federalismo brasileiro, já que, em virtude de seu duplo papel, não se pode admitir que as mesmas limitações dirigidas à União membro da Federação sejam aplicadas nas relações estabelecidas junto aos demais Estados soberanos, nas quais atua representando o interesse de todo Estado brasileiro.

Desta feita, nas relações de direito internacional, o comprometimento da União perante os Estados nações no sentido de conceder isenções dos tributos da competência dos demais integrantes do Estado brasileiro, não derrota o pacto federativo. Diferentemente, tal vedação é decorrência lógica da forma de Estado adotada pela atual CF, pois ao passo em que se atribuiu Autonomia a todos os entes federados, outorgou-se, tão somente, à República Federativa a qualidade de Soberana, razão pela qual, apenas essa pode atuar na seara

²⁸“A Constituição Federal de 1988 traz, em seu art. 151, três vedações voltadas especificamente à União. O claro objetivo do dispositivo é proteger o pacto federativo, impedindo ao ente que tributa em todo o território nacional a utilização deste poder como meio de submeter os entes menores à sua vontade, tolhendo-lhes a autonomia”. (ALEXANDRE, 2008, p. 42).

internacional, o que faz através da União. Defendendo tal raciocínio, Albuquerque (2005, p. 197), assevera que:

A matéria tributária envolve o Estado como um todo, e não cada ente federado individualmente. Assim, põe-se em risco a Federação se o Estado não puder negociar matérias que atinjam todos os seus entes constitutivos, União, Estados-membros, Distrito federal e Municípios, pois, uma vez que estes não podem negociá-los por si mesmos, porque não são sujeitos de Direito Internacional Público, esta área de atuação estatal estaria fatalmente paralisada. Como tais matérias seriam inegociáveis, tal situação criaria entraves para a Federação como um todo, o que tenderia a se agravar em face da crescente necessidade de integração econômica, colocando em risco com isto a própria Federação.

Depreende-se, pois, que o Princípio Federativo não é obstáculo à política de isenções tributárias por meio de tratados internacionais, ao contrário, o próprio federalismo ratifica essa possibilidade, já que estabelece um sistema de distribuição de competências entre os entes formadores da Federação, o qual justifica a atuação da União no plano internacional. (ALBUQUERQUE, 2005).

Ademais, ciente de que o texto constitucional atribuiu à política de integração junto aos Estados da América Latina o condão de ser um dos objetivos da República, vedar à União a possibilidade de conceder isenções tributárias seria o mesmo que impedir tal política integracionista. Isso porque, a principal forma de assegurar a integração dos Estados nacionais é por meio de mecanismos que aumentam a circulação de bens e mercadorias, o que se verifica, praticamente, através de tratados de concessões mútuas, dentre elas isenções de tributos.

Nesse contexto, sendo a União a única pessoa política legitimada a celebrar tratados em nome da República, a vedação do art. 151, III da CF não pode ser estendida à União enquanto representante da República, pois, do contrário, configuraria uma vedação ao próprio processo de internacionalização do Estado brasileiro.

5.2.1 Correntes Doutrinárias

Diante da vedação constitucional do art. 151, III, da CF e suas implicações à possibilidade de a União, como representante do Estado federal, conceder isenções tributárias dos demais entes tributantes no bojo de tratados internacionais, emergiram na doutrina diversos posicionamentos, materializados em três correntes.

Os doutrinadores contrários à concessão das referidas isenções justificam seu posicionamento em face do modelo federativo adotado pelo Estado brasileiro, uma vez que

nele cada ente federado é dotado de Autonomia, a qual, especificamente no âmbito tributário, implica na impossibilidade de um ente isentar tributos que não sejam de sua competência. Nesse sentido, é o entendimento defendido por Moura (2002, p. 396):

Pode-se concluir, portanto, que o Tratado de Assunção não poderia disciplinar matéria tributária cujas competências são específicas de outros entes da Federação. Sendo assim, entendo que o Tratado só terá validade neste âmbito, quando cada ente competente para legislar sobre determinado tributo der sua anuência, através do meio competente, que é a lei, o que equivale a dizer que cada estado ou município deve pronunciar-se por seu legislativo, para que referido tratado não seja eivado de inconstitucionalidade, por ter havido invasão na competência de outro ente tributante.

Ademais, salientam os adeptos de tal corrente que se fosse o intuito do legislador constitucional permiti-las o teria feito expressamente, nas palavras Albuquerque (2005, p. 171): “[...] argumentam que inexistente previsão constitucional expressa para que tratados possam instituir isenções fiscais”.

Outro argumento utilizado para embasar esse posicionamento é o fato de que, nas exceções constitucionais às isenções heterônomas²⁹, é exigida a edição de lei complementar. Assim, ciente de que os tratados internacionais são equiparados à lei ordinária, não poderiam dispor sobre hipóteses de isenção, o que, se permitido, em última análise, implicaria no afastamento de uma previsão constitucional por disposição de lei infraconstitucional.

Por outro lado, segundo tal corrente doutrinária, a concessão de isenções pela União de tributos dos demais entes tributantes, mesmo que por meio de tratados internacionais, implica na violação da discriminação constitucional de competências, razão pela qual seriam inconstitucionais³⁰.

Diferentemente é o posicionamento da corrente favorável à possibilidade de a União, via tratados internacionais, isentar tributos estaduais, municipais e distritais. Segundo seus adeptos, partindo da concepção de que a União possui dupla função, ou seja, atua como ente federado, bem como representante da República no plano internacional, oportunidade em que conjuga os interesses de todos os entes federados, a vedação do art. 151, III, da CF não se aplicaria à União, nas relações entre os Estados soberanos, mas, tão somente, à União enquanto ente federado:

²⁹ Arts. 155, § 2º, inc. XII, “e”, e 156, § 3º, inc. II da CF.

³⁰ Dentre os principais expoentes dessa corrente doutrinária, destaca-se Ives Gandra Martins, o qual defende seu posicionamento nos seguintes termos: “Ora, se o art. 151, inc. III proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, à nitidez, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder”. (MARTINS, 2002, p. 35).

É que tanto nos tratados internacionais, como nas leis complementares, a União apresenta-se como representante da República Federativa do Brasil, e não como ente federativo isolado, visando interesses próprios. Por conseguinte, a vedação constitucional atinge a União Federal na ordem jurídica interna, mas não na esfera internacional.(COSTA; MENEZES, 2002, p. 524.)

Defendendo essa posição, Balera(2002, p. 257) apresenta os seguintes argumentos:

Na distribuição de competências tributárias, estampada na Lei fundamental, não apenas a União está apta a instituir tributos. Porém, somente o Estado federal foi investido da dignidade constitucional para deliberar, no amplo plano do direito das gentes, perante os soberanos Estados estrangeiros. De sorte que, não havendo restrições específicas, na Lei das Leis, a respeito da matéria que pode ser objeto de avença entre os Estados soberanos, os Tratados podem fixar as relações internacionais do Brasil em matéria tributária. A República Federativa do Brasil estará, por, conseguinte, interagindo com os Estados estrangeiros em nome dessa unidade integrada por todas as pessoas políticas detentoras de competência tributária em nosso país.

Saliente-se, por oportuno, que segundo tal posicionamento doutrinário, não há que se falar em violação ao Princípio Federativo. Sobre o tema, salienta Albuquerque (2005, p. 181):

O fundamento dessa corrente está no sentido de que a Federação diz respeito à estrutura interna do Estado brasileiro e de que, cabendo à União a competência para manter as relações exteriores, deverá ela atenta aos interesses nacionais, que estão acima dos particulares interesses internos locais ou regionais. Desse modo, não se estaria diante de qualquer inconstitucionalidade em face das limitações ao poder de tributar, mesmo porque não se poderia alegar que somente o Governo Federal, através do seu Poder Legislativo, cabe apreciar a matéria, já que os Estados-membros têm representantes numa das câmaras desse poder, o Senado Federal. Além disso, nessa relação de direito internacional, o Chefe do Executivo Federal não atua como tal, mas sim, como Chefe de Estado.

Aduzem, ainda, que não há que se falar em ingerência da União na competência tributária dos demais entes federados, já que os tratados são sujeitos à apreciação do Congresso Nacional o qual concentra representantes de todos os Estados membros, exteriorizando, ao decidir definitivamente sobre tratados, a vontade de toda a Nação (ALBUQUERQUE, 2005).

Cumprindo mencionar, ainda, a existência de uma terceira corrente doutrinária, que defende um posicionamento conciliatório, propondo que os Estados, Municípios e Distrito Federal participem do processo de celebração dos tratados concessivos de isenções de seus tributos, aderindo ou não ao acordo pactuado. Dentre os defensores dessa corrente hermenêutica encontram-se Bastos, Filkenstein e Pereira (2002, p. 122), que pontificam que:

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 Atos pelas autoridades estaduais, municipais ou o Distrito Federal, antes de contratar com outros Estados-Membros quaisquer isenções em nível estadual, municipal ou distrital.

Ante tais opiniões doutrinárias, constata-se que não existe, pois, entendimento pacífico a respeito da problemática suscitada pelo presente trabalho. Razão pela qual, sobressai-se a importância das decisões jurisprudenciais acerca do tema, para que se possa alcançar um entendimento capaz de orientar a política brasileira na seara internacional, notadamente, quando se encontra frente à celebração de tratados concessivos de isenções tributárias.

5.2.2 Entendimentos Jurisprudenciais

Diferentemente da doutrina, a jurisprudência pátria tem mostrado um posicionamento harmônico no que se refere à vedação do art. 151, III, da CF. Para o Supremo Tribunal Federal³¹, tal previsão constitucional dirige-se à União entidade federada, enquanto atuante na ordem interna, não limitando, pois, a atuação da União na esfera internacional. Tal conclusão depreende-se dos reiterados julgados acerca do tema:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. CONSTITUIÇÃO 151 III CONSTITUIÇÃO 98 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. Constituição 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 98 Código Tributário Nacional 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 52 Constituição 151 III Constituição 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, RE 229096 RS, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão. J. 16/08/2007).

³¹ Nesse contexto, cumpre analisar o posicionamento adotado pelo STF, já que a matéria ora discutida é eminentemente constitucional, incumbindo, assim, a esse Tribunal decidir a postura a ser seguida pelo Estado brasileiro.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO-GATT. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. COMPETÊNCIA DO CHEFE DE ESTADO PARA FIRMAR TRATADOS INTERNACIONAIS. ISENÇÃO HETERÔNOMA. NÃO OCORRÊNCIA. A decisão agravada está em conformidade com o entendimento firmado pelo Plenário desta Corte no julgamento do RE 229.096 (rel. orig. min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão min. Cármen Lúcia, Pleno, DJ de 11.04.2008), no qual foi dado provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão que entendeu não recepcionada pela Constituição federal de 1988 a isenção de ICMS relativa à mercadoria importada de país signatário do Gatt, quando isento o similar nacional. Entendeu a Corte que a limitação prevista no art. 151, III, da Constituição (isenção heterônoma) não se aplica às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, AI 223.336/RJ-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa. J. 21/10/2008).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA UNIÃO. INCISO III DO ART. 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 229.096, firmou entendimento de ser legítimo à União, no campo internacional, dispor sobre a isenção de impostos da competência estadual. 2. Agravo regimental desprovido. (STF, RE 234662 BA, Primeira Turma, Relator o Ministro Carlos Britto. J. 13/10/2009).

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - GASODUTO BRASIL - BOLÍVIA - ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA - A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM "O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL", E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLES COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO 151 III CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes 151 III Constituição. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades

jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total. Doutrina.(STF, RE 543943 PR, Segunda Turma, Relator: Min. Celso de Melo. J. 30/11/2010).

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). NÃO INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA UNIÃO. INCISO III DO ART. 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA.1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 229.096, firmou entendimento de ser legítimo à União, no campo internacional, dispor sobre a isenção de impostos da competência estadual.2. Os fundamentos do agravante, insuficientes para modificar a decisão ora agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência em pôr termo ao processo, em detrimento da eficiente prestação jurisdicional. Nesse sentido, o RE nº 408.537-AgR, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJ de 6/3/08.3. Agravo regimental não provido. (STF, AI 810152 BA,Primeira Turma,Relator: Min. Dias Toffoli, J. 19/06/2012).

Conforme se depreende dos julgados acima transcritos, o entendimento majoritário da Jurisprudênciaalinha-se à corrente favorável à possibilidade da União celebrar tratados concessivos de isenções dos tributos da competência dos demais entes federados.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Deste modo, como visto em análise do presente estudo acadêmico, uma das grandes consequências da transnacionalização dos mercados, é a intensa celebração de tratados internacionais, a fim de regular a política integracionista.

Neste contexto, necessário que os sujeitos de direito internacional apliquem, efetivamente, os termos pactuados nos referidos acordos, sob pena de restar inviabilizado o processo de integração.

No Brasil, frente à patente ausência normativa quanto a hierarquia dos tratados internacionais em face da ordem interna, conforme já demonstrado ao longo deste estudo, surgem efeitos jurídicos, notadamente, conflitos entre os tratados internacionais e a legislação interna, os quais põem em risco esse processo integracionista.

Especificamente no âmbito tributário, tal conflito verifica-se em relação aos tratados concessivos de isenções tributárias.

Com efeito, verifica-se uma clara proibição às chamadas isenções heterônomas, ou seja, à possibilidade de a União isentar tributos da competência dos demais entes tributantes, Estados, Distrito Federal e Municípios, segundo dicção do art. 151, III, da CF.

Ocorre que, como demonstrado no presente estudo, o referido dispositivo constitucional pretende impedir a ingerência da União na competência tributária dos demais entes federados, como forma de assegurar a autonomia tributária que lhes foram concedidas, dirigindo-se, pois às relações estabelecidas pela União no âmbito interno, enquanto ente federado, e não às relações internacionais, oportunidade em que atua como representante da República.

Logo, não há que se falar em violação ao pacto federativo, uma vez que é justamente em razão dele que se atribuiu à União o papel de representar o Estado Federal no âmbito do Direito das Gentes. Neste sentido, é que se justifica a possibilidade desse ente político conceder isenções tributárias por meio de tratado internacional, sem que haja usurpação da competência tributária das pessoas jurídicas de Direito Público Interno, tendo em vista os interesses nacionais, dentre eles o fortalecimento das relações internacionais.

Percebe-se, pois, que a vedação do art. 151, III, da CF dirige-se à União ente federado, pois do contrário, extendendo-se tal vedação às relações internacionais, aplicando-se à União enquanto representante da República, seria um obstáculo ao desenvolvimento da política integracionista, sendo um empecilho relevante à inserção da República Federativa do Brasil em blocos econômicos ou em negociações internacionais. Ademais, caso tal vedação fosse

estendida à União, representante do Estado federal, acarretaria o descrédito do Brasil frente aos demais países, bem como sua responsabilização perante a comunidade internacional, caso revogasse as isenções heterônomas concedidas em tratados internacionais.

Desse modo, evidencia-se que a possibilidade de a União conceder isenções dos tributos dos demais entes federados por meio de tratados internacionais decorre não da prevalência dos tratados tributários na ordem interna, nos termos do art. 98 do CTN, mas, especificamente, do papel desempenhado pela União no federalismo brasileiro. Na verdade, conforme anteriormente demonstrado, a União é a única Pessoa Jurídica de direito interno legitimada a atuar em nome da República, do que se conclui que a vedação do art. 151, III da CF não se dirige a ela como representante dos interesses nacionais, mas como ente federado, como forma de impedir sua ingerência política nos assuntos de interesse dos Estados, Municípios e Distrito Federal, o que, se fosse permitido, acarretaria, inevitavelmente o enfraquecimento do pacto federativo, já que se violaria a autonomia tributária daqueles entes.

Desta feita, em que pese a divergência doutrinária acerca do tema, resta evidente a possibilidade de a União conceder isenções de tributos estaduais, municipais e distritais por meio de tratados internacionais, frente à sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, conforme se demonstrou no decorrer desse trabalho, bem como pelo atual entendimento do Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ALBUQUERQUE, Simone Gasperin de. **Isenção por Meio de Tratados Internacionais & Autonomia Tributária**. Curitiba: Juruá, 2005.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 2.ed. São Paulo: Método, 2008.
- ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. **Manual deDireito tributário**. 8. ed. São Paulo: Método, 2009.
- _____. **Direito Constitucional descomplicado**. 7.ed. São Paulo: Método, 2011.
- BALERA, Wagner. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.
- BASTOS, Celso Ribeiro; FINKELSTEIN, Cláudio; PEREIRA, Luis Cesar Ramos Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional nº 70, de 29 de março de 2012. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 de set. 2012.
- _____. Lei nº 5.172, publicada em 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 de set. 2012.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **RE 229096 RS**, Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em 14 de set. 2012.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **AI 223.336/RJ-AgR**, Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em 14 de set. 2012.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **RE 234662 BA**, Ministro Carlos Britto. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em 14 de set. 2012.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **RE 543943 PR**, Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>> Acesso em 14 de set. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AI 810152 BA**, Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>> Acesso em 14 de set. 2012.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Direito Constitucional ao alcance de todos**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Marcos da; MENEZES, Paulo Lucena de. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.

FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

HARADA, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.

MACHADO, Patrícia Ferreira. **A constituição e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MALERBI, Diva. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOURA, Monica Cabral da Silveira de. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no mercosul**. 2. ed. Editora: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Editora: Saraiva, São Paulo, 2010.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 8.ed. São Editora: Saraiva, São Paulo, 2010.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. São Paulo: Del Rey, 2000.

VARELLA, Marcelo D. Direito dos Tratados. In: **Direito Internacional Público**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.