

LORRUANE MATUSZEWSKI BARBOSA

**ANÁLISE DO JULGAMENTO DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº 229.096-0/RS:
A ISENÇÃO DE IMPOSTO ESTADUAL CONCEDIDA ATRAVÉS DE
TRATADO INTERNACIONAL CONFIGURA ISENÇÃO
HETERÔNOMA?**

Projeto de pesquisa para elaboração de Monografia no curso de graduação em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UNICEUB.

Orientador: Marlon Tomazette.

BRASÍLIA
2009

SUMÁRIO

RESUMO.....	03
INTRODUÇÃO.....	04
1. O FEDERALISMO BRASILEIRO E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	07
1.1 O Federalismo no Brasil.....	07
1.1.1 <i>A repartição de competências no Brasil</i>	10
1.1.1.1 As competências na Carta de 1988.....	11
2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	14
2.1 Características da Competência Tributária	15
2.1.1 A competência tributária na Constituição de 1988.....	16
3. O CREDITO TRIBUTÁRIO.....	22
3.1 Conceito de Crédito Tributário.....	22
3.1.1 <i>Constituição do Crédito Tributário. O lançamento</i>	22
3.1.1.1 Modalidades de lançamento.....	24
3.1.1.1.1 Exclusão do crédito tributário.....	24
3.1.1.1.1.1 Distinção entre isenção, não incidência e imunidade.....	25
3.1.1.1.1.1.1 <i>Isenção</i>	26
3.1.1.1.1.1.1.1 Isenções concedidas em caráter geral e específico.....	30
3.1.1.1.1.1.1.1.1 Isenções autônomas e heterônomas.....	30
4. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA INFLUÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	32
4.1 As fases do processo de conclusão dos tratados.....	32
4.1.1 A recepção dos tratados internacionais sobre Direito Tributário.....	35
5. ANÁLISE DO JULGAMENTO DO RE 229.096-0/RS.....	37
5.1 Histórico da controvérsia posta no RE 229.096-0/RS.....	37
5.1.1 <i>Análise dos votos</i>	38
5.1.1.1 <i>Importância do julgamento</i>	41
CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS.....	49

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade analisar a constitucionalidade de isenção de imposto estadual concedida através de tratado internacional assinado pela República Federativa do Brasil, ante a possibilidade de configuração de isenção heterônoma, vedada pela Constituição Federal, em seu art. 151, III. A análise será feita a partir do estudo dos votos proferidos no julgamento Recurso Extraordinário nº 229.096-0, investigando-se, em primeiro lugar, os conceitos jurídicos necessários à compreensão da controvérsia, promovendo-se, posteriormente, o cotejo dos fundamentos do julgado com a doutrina pátria a respeito do tema.

Palavras chaves: isenção, heterônoma, tratado, internacional, tributo, estadual.

INTRODUÇÃO

A análise de precedentes revela-se cada vez mais importante no mundo jurídico brasileiro. Embora o Brasil não seja um país de cultura *commom law*, é inegável que a jurisprudência é uma das fontes jurídicas mais fortes atualmente neste país. A interpretação jurisprudencial revela-se de destacada importância no que se refere à aplicação dos tratados internacionais, tendo em vista que a aplicação e cumprimento do direito das gentes é objeto de desentendimentos em toda comunidade jurídica, precipuamente por duas razões: dificuldade decorrente da ausência de órgão regulador central e dificuldade encontrada pelos países que, por vezes, têm a necessidade de mitigar sua soberania para tornarem-se efetivos sujeitos da ordem jurídica internacional.

Ademais, é notória a presença, cada vez maior, do direito das gentes no ordenamento jurídico mundial. A globalização, a formação de blocos econômicos e culturais e a necessidade de interação entre diferentes nações, aumentam a necessidade de acordos que extrapolem a ordem jurídica interna dos países. A aplicação e recepção de tais normas formam um novo ordenamento jurídico, dito internacional, que, ainda em gestação, suscita dúvidas e divergências em sua aplicação, pela ausência de um órgão legiferante de caráter supranacional e, por decorrência, pela dificuldade de se impor sanções ao descumprimento de tais normas. Assim, demonstra-se a importância de se acompanhar a participação do Brasil no cenário internacional e a contribuição jurisprudencial nesse contexto, integrando o texto constitucional à realidade social e econômica.

Assim, o presente estudo tem por objeto a análise de precedente da Corte

Suprema brasileira, onde se discutiu a aplicabilidade de regra disposta em tratado internacional no âmbito do direito tributário, especificamente, a possibilidade de norma do direito das gentes regular matéria cuja competência foi reservada aos Estados Membros pela Constituição Federal.

A controvérsia chegou ao Supremo Tribunal Federal através do RE 229.096-0/RS, ocasião em que a Corte manifestou-se pela constitucionalidade da isenção de ICMS, concedida através do GATT, tratado internacional do qual o Brasil é signatário. O referido julgado será o foco de nosso trabalho, que está dividido em cinco capítulos.

O primeiro capítulo trata do federalismo brasileiro e da repartição de competências entre os entes que o compõe. Tais pontos são essenciais para o deslinde da controvérsia, para que se esclareça quais são os limites impostos à República Federativa quando age no campo internacional, como ente signatário de tratados.

O capítulo seguinte trata da competência tributária. Ainda com a preocupação de fixar o âmbito de atuação e limites da atividade legiferante dos entes federados, o segundo capítulo investigará tais limites apenas no que diz respeito à atividade tributária.

A seguir, investigar-se-á o crédito tributário e, em especial, sua constituição, por ser esta a mais alta manifestação do exercício da competência tributária. Ainda no terceiro capítulo, serão verificadas as hipóteses de exclusão do crédito tributário.

O quarto capítulo terá por objeto, os tratados internacionais e suas fases de conclusão e, ainda, a sua recepção no âmbito do direito tributário.

Por fim, será feita a análise dos votos formadores do julgado em estudo, bem como o cotejo de tais votos com a doutrina relativa à matéria.

1 O FEDERALISMO BRASILEIRO E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

1.1 O Federalismo no Brasil

Dispõe o art. 1º da atual Carta Constitucional que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Este artigo inaugural da Constituição já expõe os contornos da forma de Estado adotada no Brasil, o federalismo. O referido artigo estabelece ainda um dos princípios básicos do federalismo: a impossibilidade de secessão.

Em seguida, o art. 18 estabelece que “a República **Federativa** do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos **autônomos**, nos termos desta Constituição”. Este artigo inicia o Capítulo que trata da organização político administrativa do Brasil e, de igual modo, leva à conclusão de que o constituinte originário objetivou adotar o Federalismo como forma de Estado.

De acordo com o conceito clássico de Estado Federal, proposto por Jellinek, este é o “estado soberano, formado por uma pluralidade de Estados, no qual o poder do Estado emana dos Estados-membros, ligados numa unidade estatal” (BONAVIDES, 2007). Deste conceito pode-se de logo perceber que o traço característico do federalismo é a divisão do “poder” entre as unidades estatais. Assim, não há como classificar a forma de Estado de um ente político sem analisar a repartição de competências estabelecidas entre suas unidades estatais, uma vez que a repartição de competências é a “chave da estrutura do poder federal” (LOEWENSTEIN, 1970, p. 356).

Nesse sentido também se posiciona Fernanda Diaz Menezes de Almeida (ALMEIDA, 2000, p. 52), ao afirmar que o poder político se expressa através da competência legislativa, por ser esta o cerne da autonomia das unidades federativas.

Analisando a construção normativa do Estado Federal, Raul Machado Horta (HORTA, 2003, p. 307) estabelece oito requisitos que classifica como pressupostos de uma federação:

1. a decisão constituinte criadora do Estado Federal e de suas partes indissociáveis, a Federação ou a União, e os Estados Membros;
2. a repartição de competências entre a Federação e os Estados-Membros;
3. o poder de auto-organização constitucional dos Estados-Membros, atribuindo-lhes autonomia constitucional;
4. a intervenção federal, instrumento para restabelecer o equilíbrio federativo, em casos constitucionalmente definidos;
5. a Câmara dos Estados, como órgão do Poder Legislativo Federal, para permitir a participação do Estado-Membro na formação da legislação federal
6. a titularidade dos Estados-Membros, através de suas Assembléias Legislativas, em número qualificado, para propor emenda à Constituição Federal;
7. a criação de novo Estado ou modificação territorial de Estado existente dependendo da aquiescência da população do Estado afetado;
8. a existência no Poder Judiciário Federal de um Supremo Tribunal Federal ou Corte Suprema, para interpretar e proteger a Constituição Federal, e dirimir litígios ou conflitos entre a União, os Estados e outras pessoas jurídicas de direito interno.

Conforme afirma o autor, os citados requisitos não estão obrigatoriamente presentes em todos os estados ditos federais. Embora existam casos em que a lista é integralmente atendida, em diversos casos alguns requisitos são deixados de lado, originando diversos modelos de federalismo. Em que pese a existência de diversos modelos de Estados

Federais, a manutenção deste modelo de estado depende, essencialmente de que seja preservada a autonomia das entidades federativas, pois, embora haja variações, o traço característico do federalismo é a autonomia conferida a cada uma delas.

A necessidade de preservação da autonomia das entidades federativas para a manutenção do sistema federalista foi acertadamente resumida por Georges Scelle, em dois princípios: a lei da participação e a lei da autonomia:

A lei da participação determina que os Estados-membros devem efetivamente fazer parte da construção da vontade política da organização federal, tomando parte nas deliberações de conjunto.

A lei da autonomia demonstra a feição estatal das unidades federadas. Ou seja, espelha a possibilidade destas unidades estabelecerem uma ordem constitucional própria, exercendo os poderes que decorrem do sistema federativo (BONAVIDES, 2005, p. 195).

Efetivamente, o trabalho de criação normativa das entidades federadas é determinante para a legitimação de um Estado que se diz Federado. Um Estado que ao revés de distribuir a capacidade legiferante entre suas unidades, a mantém atrelada ao poder central está longe de poder ser classificado como federação. As unidades componentes do Estado Federado não podem estruturar-se hierarquicamente. Ao contrário, devem exercer suas competências constitucionalmente estabelecidas sem temer a ingerências do poder central. Nesse ponto, necessário se faz citar o magistério de Roque Antonio Carrazza, que, analisando a relação entre os conjuntos normativos das unidades do Estado Federal, destacou a impossibilidade se falar em hierarquia entre as normas editadas pelas unidades que fazem parte da federação, tendo em vista que todas elas extraem sua validade do mesmo instrumento normativo, qual seja, a Carta Federal. Assim, afirma que “as leis nacionais (do Estado brasileiro), as leis federais (da União) e as leis estaduais (dos Estados-membros) ocupam o mesmo nível, vale consignar, umas não preferem às outras”. O mesmo autor, ao tratar das

ordens jurídicas componentes do Estado brasileiro, assim as divide:

no Brasil, por obra e graça do princípio federativo – verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico - , convivem harmonicamente (e nisto estamos com Kelsen) a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (União) e periféricas (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências levada a efeito pela Constituição da República (CARRAZZA, 2006, p. 256)

Nessa esteira, podemos concluir que a União e os Estados possuem o mesmo plano hierárquico na atividade legiferante. Ou seja, determinadas as competências, não tem a União ingerência sobre as matérias postas sobre o manto competencial dos Estados. Vale dizer: tanto é inconstitucional uma norma Estadual que trata de assunto de competência da União, quanto uma norma da União que trate de assunto de competência dos Estados e Municípios.

1.1.1 A repartição de competências no Brasil

A autora Fernanda Dias, ao tratar do modelo de repartição de competências adotado pela atual Constituição brasileira, observa que este abarca a quase totalidade de modelos utilizados na história federativa, afirmando que

Estruturou-se, com efeito, um sistema complexo em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, abrindo-se espaço também para a participação das ordens parciais na esfera de competências próprias da ordem central, mediante delegação (DIAS, 2007, p. 74).

Continuando a análise do nosso modelo constitucional, a autora manifesta crítica positiva sobre a repartição de competências operada pela Constituição de 1988, sob a afirmação de que a utilização de competências privativas, comuns e concorrentes se coaduna com o objetivo do pacto federativo, conferindo autonomia às entidades federadas, sem prejudicar o trato uniforme de determinadas matérias. Contudo, em análise específica das

competências legislativas da União, a autora afirma que o legislador constituinte andou mal ao manter determinadas competências com este ente estatal, enfraquecendo de certa maneira a autonomia dos Estados. A autora chega a essa conclusão partindo da premissa de que “o Estado tanto mais propiciará a democracia quanto mais perto estiver a sede do poder decisório daqueles que a ele estão sujeitos” (2007, p. 77).

Em que pese as críticas em sentido contrário, a conclusão a que se pode chegar da análise da atual Constituição brasileira é que esta espelha, efetivamente, um modelo federalista de Estado. O legislador constituinte não se limitou a copiar o modelo clássico de federalismo, onde se prevê as competências do ente central, restando às demais unidades estatais a competência residual. O constituinte brasileiro foi além, estabelecendo um engenhoso sistema de repartição de competências, que preserva a autonomia de cada ente estatal, sem tolher a unidade central dos poderes e competências que são essenciais para a manutenção do equilíbrio da federação.

1.1.1.1 As competências na Carta de 1988:

O autor Raul Machado Horta (2003, p. 349) esquematizou de forma clara e didática a repartição de competências da atual Constituição Federal, e seu magistério será utilizado como base para o desenvolvimento deste capítulo.

No que diz respeito à competência da União, a atual Constituição estabeleceu seus poderes como titular do Governo Federal e Nacional, definindo sua atuação no exercício do Poder Federal e Nacional. Essa competência é amplíssima e está disposta nos vinte e cinco incisos do art. 21, podendo ser delineada através da classificação dos poderes

materiais da União, da seguinte forma: Poderes Soberanos, previstos nos incisos I a VII, relacionados com as competências enquanto sujeito de direito internacional, garantidor da defesa nacional; Poderes de Defesa do Estado e da Estrutura Federal: inciso V, caracterizado pela possibilidade de decretação do estado de defesa, estado de sítio e intervenção federal; Poderes de Administração e Fiscalização Econômico-Financeira: Inciso VIII, relacionados com a fiscalização das reservas cambiais do país; Poderes de Planejamento e Desenvolvimento: incisos IX, XVIII, XIX e XX; Poderes de Comunicação, Telecomunicação e Transporte: X, XI, XII,a-f, XXI; Poderes de Polícia e Segurança Federais: incisos XIV e XXII; Poderes de Organização: incisos XII, XV e XXIV; Poderes de Explorar Serviços Nucleares e Monopolizar Minérios Nucleares e derivados: incisos XXIII, a, b e c; Poder de Anistiar: inciso XXV; Poder de Regular: XI e VVV.

A par da competência geral da União, a atual Constituição estabeleceu ainda competência legislativa privativa para esse ente federativo. A competência legislativa privativa incorpora os preceitos da competência geral na legislação federal. A natureza da competência privativa é monopolística. Mitigando essa rigidez, o art. 22 da Carta Federal autoriza a delegação de matérias específicas da competência privativa da União aos Estados, através de lei complementar. As matérias que se encontram reservadas à competência privativa da União são as seguintes: Direito Material e Direito Processual: inciso I, Desapropriação e requisições: incisos II e III, Águas e outros recursos: inciso IV, Política econômica e social: incisos VI a XXIII, Comunicações e transportes: incisos V, IX, X e XV, Jazidas, Recursos Minerais e Metalurgia: inciso XII, Nacionalidade e cidadania: inciso XIII, Indígenas: inciso XIV, Organização de Sistemas: XVI, XVIII, XIX, Organização do Distrito Federal e Territórios: XVII, Normas Gerais: XXI e XXVI, Polícias Federais: XXII, Diretrizes e Bases: XXIV, Registro: XXV, Atividades Nucleares: XXVI, Defesa e Mobilização: XXVIII.

No art. 23 da Carta Constitucional, há previsão da competência comum. A atual Carta ampliou sua titularidade, incluindo, além dos Estados e União, os municípios. Na competência comum estão relacionados os deveres das unidades federadas em relação às instituições, à saúde e assistência, aos bens, monumentos e obras de arte, à cultura e educação, à proteção do meio ambiente, ao bem-estar social, aos registro e fiscalização das concessões e à segurança do trânsito. Dispõe, por fim, o parágrafo único do retro-mencionado artigo que caberá à lei complementar fixar normas de cooperação entre a União Estados e Municípios .

Adiante, a Carta disciplina a chamada competência concorrente. Aqui a Constituição de 1988 inova, deixando de lado a técnica de competência supletiva dos Estados presentes nas constituições brasileiras de 1934, 1937, 1946 e 1967. A atual competência concorrente amplia a competência estadual. Na competência concorrente, a União se limitará a estabelecer normas gerais, podendo a lei estadual moldá-la de modo a enquadrar-se nas peculiaridades locais, sendo de se destacar que, na ausência de lei federal geral, os estados terão competência legislativa plena.

O art. 25 da Constituição confere ainda aos Estados dois poderes, quais sejam, o de organização própria, e os poderes reservados e não vedados pela Constituição. Aqui há um retorno ao modelo federal clássico. Quanto aos poderes conferidos aos municípios, estes foram definidos apenas indicativamente.

A conclusão a que se chega é que a atual repartição de competências se aproximou do modelo de federalismo de cooperação, conferindo maior poder aos Estados, superando o federalismo hegemônico delineado pela cártula de 1934.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme vimos, a competência legislativa está perfeitamente delineada no texto constitucional. Cabe-nos, agora, analisar especificamente a competência tributária.

Segundo Roque Antonio Carrazza, competência tributária é

a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (CARRAZZA, 2006, p. 345).

Esclareça-se, de início, que a criação de tributos não se confunde com sua mera arrecadação. A criação de exações tributárias é tarefa legislativa, e o limite de seu exercício provém diretamente da Carta Constitucional. A arrecadação é mero exercício da atividade administrativa. Daí a diferença entre competência tributária e capacidade tributária. Nesse sentido, cite-se o magistério de Paulo de Barros Carvalho:

Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador ele as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa (CARVALHO, 2000, p. 213).

A competência tributária, em verdade, não se limita apenas à prerrogativa de criar tributo. Por corolário lógico, a competência tributária confere às pessoas jurídicas de direito público que a detém, a possibilidade de aumentar ou diminuir a carga tributária, ou até mesmo de suprimi-la, através da não-tributação, ou através de isenções. Contudo, a

possibilidade de não exercício da competência tributária não se confunde com sua modificação ou com sua renúncia.

2.1 Características da Competência Tributária

Roque Carrazza (2000, p. 216) define cinco características fundamentais da competência tributária, quais sejam: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

A característica da privatividade estabelece dois comandos de elevada importância: apenas a pessoa política indicada constitucionalmente pode criar um dado tributo; as demais pessoas políticas estão proibidas de instituí-lo.

A característica da indelegabilidade estabelece que o titular de uma competência não está autorizado a transferi-la, ainda que por meio de lei.

A incaducabilidade determina que a competência, ainda que postergada no tempo, não decai em função do seu não exercício. Ou seja, o exercício da competência legislativa tributária não se submete a prazo algum.

Pela inalterabilidade temos que a dimensão da competência não pode ser ampliada por quem a detém. Os limites estabelecidos na constituição federal, desse modo, são imodificáveis por atos infraconstitucionais.

A irrenunciabilidade indica que a competência é matéria de ordem pública, indisponível, de modo que a pessoa jurídica detentora de capacidade legislativa outorgada pela Constituição não tem a prerrogativa de decidir que não mais tributará determinado fato.

Essa característica não se confunde com a facultatividade, característica que indica que o exercício da competência tributária não se submete a prazo, de modo que a pessoa jurídica pode criar o tributo no momento em que lhe for conveniente.

2.1.1 A competência tributária na Constituição de 1988

A Constituição de 1988, em observância à manutenção do Estado federado, repartiu de melhor maneira a competência tributária, principalmente com relação à repartição das receitas. Nesse ponto, a nova ordem constitucional foi inovadora, já que a Constituição anterior colocava os Estados e Municípios em situação de inferioridade, tendo Hugo de Brito Machado afirmado até mesmo que a antiga Emenda n. 18 aboliu, por via indireta, a própria federação. (Machado, 2004, p. 269)

A Constituição Federal de 1988, atenta à preservação dos princípios do federalismo, estabeleceu, no primeiro artigo do capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional, que a competência tributária será exercida por todas as entidades federadas. Em que pese a existência de limitações à competência tributária, ou como preferem alguns autores, a limitação ao poder de tributar, contidas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, e observado o que estabelece o Código Tributário Nacional (art. 6º, CTN), a competência conferida às entidades federativas é de fato, “plena”, na dicção do CTN. Ou seja, quando a Constituição confere competência a um município para instituir um imposto, confere também, por consequência, competência legislativa ampla para que tal município legisle a respeito de tal tributo. Ressalte-se que as limitações ao poder de tributar previstas na Constituição Federal, aplicam-se igualmente à União, quando exercita sua competência tributária. A esse ente federado a Constituição também deixou a possibilidade de exercer a chamada competência residual.

O art. 146 prevê a criação de lei complementar federal, que irá dispor sobre normas gerais em matéria tributária e sobre conflitos de competência em matéria tributária. A redação do artigo é a seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239

A respeito da competência legislativa conferida à União para estabelecer normas gerais de matéria tributária e a sua compatibilidade com o modelo de Estado Federal, deve ser destacado o magistério de Aliomar Baleeiro:

Já observamos que, em um Estado do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica. Se os tributos de competência dos Estados nascem de fonte jurídica própria estadual, se aqueles, atribuídos aos Municípios pela Constituição, somente surgem de atos do Poder Legislativo municipal, órgão estatal eleito pelos munícipes, não pode haver hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder parcial sobre o outro. Caso houvesse, a descentralização dinâmica (político-

jurídica), característica essencial do federalismo, estaria prejudicada. Há sim a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente, as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário.

Em consequência, as normas gerais jamais substituem o exercício da competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios em matéria financeira e tributaria, de tal sorte que, havendo omissão do legislador ordinário estadual ou municipal não poderá a União, - mesmo que editando lei complementar - regular o tributo de alheia competência para valer no território daquela pessoa que renunciou a faculdade de legislar atribuída pela Carta Magna (BALEIRO, 2000, pg. 76).

Atualmente, a lei complementar federal que disciplina as normas gerais tributárias é o Código Tributário Nacional. Embora tenha sido aprovado como lei ordinária, tendo em vista que, na época de sua aprovação não havia distinção formal entre lei ordinária e lei complementar, o referido código foi recepcionado pela Constituição vigente como lei complementar e apenas por lei complementar pode ser alterado.

Como já ressaltado neste trabalho, o Código Tributário Nacional é norma de observância obrigatória pelos entes que exercem a competência tributária, inclusive a União.

Fora a competência para legislar sobre normas gerais em matéria tributária, o sistema tributário brasileiro instituiu competências privativas para a instituição dos tributos em geral.

Segundo Hugo de Brito Machado a fixação de competência tributária para instituir impostos constitui própria limitação ao poder de tributar, delimitando as situações fáticas que podem servir de suporte para a instituição de exações tributarias, definindo “o âmbito constitucional de cada imposto” (Machado, 2004, p.291).

Assim, o legislador infra-constitucional, ao exercer a competência tributária deve ater-se às limitações constitucionais, e, em especial, aos seus conceitos, estando impedido de alterar ou ampliar as regras delineadas na Carta Magna. Essa restrição está expressamente prevista no art. 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Excelente exemplo de caso onde o legislador infraconstitucional, a pretexto de exercer sua competência legislativa, exorbitou seu campo de atuação e alterou conceito constitucionalmente previsto é a Lei 9.718/98, resultante da conversão da Medida Provisória 1.724/98, que em seu parágrafo 1, art. 3, dispôs que o faturamento corresponde à receita bruta, e que ela compreende “a totalidade as receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas ...”, alargando o conceito de faturamento, vigente na época, do art. 150, I, da Constituição Federal. No julgamento do RE 39.084-0/MG o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. **TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.** A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.** A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e

faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (STF, RE 39.084-0/MG, Relator Min. Marco Aurélio, DJ 15/08/2006, p. 25).

Delineada a competência privativa, cabe-nos perquirir a competência residual, que é a estabelecida para a instituição de imposto não especificamente previsto.

O art. 154, I, determina que, além dos impostos de competência privativa da União, esta pode, através de lei complementar, instituir outros impostos não previstos, desde que atendidos dois requisitos: não cumulatividade e fato gerador e base de cálculo diversos dos impostos já previstos.

Por não cumulatividade entende-se que, para efeito de apuração do tributo devido, deve ser deduzido do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

Fato gerador da obrigação tributária é definido no CTN como a “situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência”, sendo a base de cálculo a “expressão econômica do fato gerador do tributo” (Machado, 2004, p. 135). Assim, se a constituição já estabeleceu que o fato da pessoa física ou jurídica auferir renda constitui fato gerador do imposto de renda, a aquisição de renda não pode ser utilizada pela União como fato gerador de um imposto residual. Do mesmo modo, a união não pode instituir imposto residual que tenha idêntica base de cálculo do ICMS, por exemplo.

Assim, pode-se concluir que a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União (art. 153, CF) não é exaustiva, já que outras situações podem

ser tributadas por impostos federais.

3 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Esclarecida a questão da competência tributária dos entes federativos, deve-se investigar a constituição do crédito tributário - que é mais alta expressão do exercício da competência tributária – e ainda, as suas hipóteses de exclusão.

3.1 Conceito de Crédito Tributário

Segundo a lição de Hugo de Brito Machado, crédito tributário “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)” (MACHADO, 2000).

De acordo com o art. 141 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar seu pagamento, sob pena de responsabilidade funcional.

3.1.1 Constituição do Crédito Tributário. O lançamento.

A constituição do crédito tributário é competência privativa da autoridade administrativa, por ser a única que pode fazer o chamado lançamento. Ainda que esta não pratique nem um ato material e apenas homologue o que o sujeito passivo fez, como na hipótese do art. 150, CTN, sem o lançamento, não há constituição do crédito tributário.

O art. 142 do Código Tributário Nacional nos trás a definição de lançamento:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Inúmeras controvérsias já houveram na doutrina acerca da definição da natureza jurídica do lançamento tributário. Atualmente, contudo, a grande maioria manifesta o entendimento de que o lançamento tem natureza constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação respectiva. Dessa definição decorre que ao lançamento, no que se refere à definição da hipótese de incidência, da base de cálculo, da alíquota, ou de outro critério para a definição do valor do tributo, deve-se aplicar a lei em vigor na data em que se consumou a ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva.

O procedimento administrativo de lançamento pode ser dividido em duas fases, as quais Hugo de Brito Machado chama de oficiosa e contenciosa (MACHADO, pg. 175). A primeira inclui a definição do valor do crédito tributário e sua notificação ao sujeito passivo. A partir dessa fase, o lançamento ainda não é definitivo e pode sofrer alteração em virtude de impugnação do sujeito passivo, de recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa nos casos previstos em lei (art. 145, CTN). Embora a doutrina ainda divirja sobre o momento da consumação do lançamento fiscal, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RE's 91.019, 91.812 e 90.926 posicionou-se no sentido de que “com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento fiscal, o qual, ainda que provisório, impede a decadência”.

3.1.1.1 Modalidades de Lançamento

Há, em nosso ordenamento jurídico, três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação.

É classificado como lançamento de ofício aquele feito por iniciativa da autoridade administrativa, sem depender de manifestação do sujeito passivo.

Por declaração é o lançamento feito em virtude de declaração do contribuinte ou de terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações relativas à matéria de fato indispensável à sua efetivação (CTN, 147).

O lançamento por homologação é aquele em que lei determina ao sujeito passivo o pagamento prévio do tributo, ou seja, antes do exame da autoridade administrativa. Opera-se quando a autoridade, tomando conhecimento do pagamento feito pelo sujeito passivo, o homologa. Ressalte-se que o objeto da homologação não é pagamento, mas sim a apuração do valor devido, de modo que é possível que a homologação ocorra, mesmo sem pagamento. O que depende do efetivo pagamento é a homologação tácita.

3.1.1.1.1 Exclusão do crédito tributário

Segundo o Código Tributário Nacional, excluem o crédito tributário a isenção e a anistia:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção

II - a anistia.

Excluir o crédito tributário significa evitar que ele se constitua.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “exclusão do crédito quer dizer extinção da obrigação tributária. Sim, porque se retirarmos qualquer dos componentes do vínculo entre sujeitos – e o crédito é um deles – o liame de desfalecerá, desintegrando-se como entidade do universo do direito” (CARVALHO, 2000, p. 239).

Não se deve esquecer, contudo, a disposição presente do parágrafo único do citado artigo 175, a qual dispõe que a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias.

3.1.1.1.1 Distinção entre isenção, não incidência e imunidade

Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma. Contrariamente, a não incidência materializa-se na própria norma de tributação, sendo seu objeto todos os fatos que não estão definidos como hipótese de incidência.

Exemplificando: O imposto de exportação tem como hipótese de incidência a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território brasileiro (art. 23, CTN). Assim, qualquer fato não compreendido nessa hipótese de incidência, como a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, por exemplo, constitui caso de não incidência do imposto. Já a isenção é retirada, por lei, de parte da hipótese de incidência. Alguns produtos específicas, cuja saída do território nacional faria incidir o imposto, podem ficar isentos, por determinação legal.

Distingue-se ainda da isenção e da não-incidência, a imunidade, que diz respeito à regra Constitucional que proíbe a lei de tributação de incidir sobre determinados fatos. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, “caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato

de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação”.

Desse modo, o que efetivamente distingue a isenção da imunidade é a posição desta em norma de hierarquia superior.

3.1.1.1.1 Isenção

O Código Tributário Nacional, classifica a isenção como causa de exclusão do crédito tributário.

Os tributaristas dividem-se acerca da exata definição da isenção. Hugo de Brito Machado afirma que esta impede que o próprio crédito tributário se constitua (MACHADO, p. 228), excluindo o próprio fato gerador. Sob esse ponto de vista, a isenção é a exclusão de determinada hipótese de incidência tributária. O próprio autor ressalva a existência de posição doutrinária em sentido contrário, que classifica a isenção como a dispensa legal de um tributo, pressupondo a ocorrência do fato gerador. Esta última posição é adotada pela Corte Suprema, conforme se verifica do seguinte trecho da ementa da ADI 286/RO, da relatoria do Ministro Maurício Correa, publicada do DJ de 30/08/2002:

A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.

Desse modo, o entendimento adotado hoje por grande parte da doutrina e confirmado pela Corte Suprema é a de que a sistemática da isenção não impede a incidência da norma tributária sobre o fato gerador, não evitando, por consequência, que o crédito tributário se constitua. Assim, a isenção apenas dispensa o pagamento de um tributo

constituído.

A isenção sempre decorre de lei, de acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional:

Somente a lei pode estabelecer:

....

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

A referida lei deve ser específica, de acordo com comando do texto Constitucional:

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

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A isenção, em regra, não se aplica às taxas e contribuições de melhoria, nem aos tributos criados após sua concessão, a não ser que a lei instituidora determine o contrário (CTN, art. 177).

Embora tenha se afirmado que apenas por lei pode ser concedida isenção, sendo essa afirmação repetida pela doutrina tributarista e pelo Código Tributário Nacional, há uma exceção a essa regra, prevista na própria Constituição. Essa exceção se refere as isenções do ICMS. A Carta Magna, no art. 155, § 2º, XII, "g", atribuiu à lei complementar federal a

definição da forma pela qual os Estados e Distrito Federal devem deliberar acerca da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

.....

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

.....

XII - cabe à lei complementar:

.....

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal,

isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Baseado no citado dispositivo, foi a Lei Complementar nº 24/75 recepcionada pela nova ordem constitucional. Assim dispõe a referida lei:

Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou

eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus;

V - as prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º Os convênios a que alude o art. 1º serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§ 1º As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das

Unidades da Federação;

§ 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.(...)

Questão tormentosa acerca de tais convênios é a relativa à necessidade de ratificação pelo Legislativo Estadual. Pode a isenção ser criada diretamente pelo convênio?

José Souto Maior Borges, entende que as isenções do ICMS são criadas diretamente pelos convênios estaduais:

As isenções do ICMS poderão ser estabelecidas ainda em convênios estaduais, disciplinados por lei complementar (CF, art. 155, § 2º, XII, "g"). A lei complementar estabelecerá, também em tais casos, normas de sobre direito, normas sintaticamente vinculantes para o procedimento de celebração de convênios isentantes pelos Estados membros. A lei complementar aqui não isenta. Só o convênio pode fazê-lo. O papel da lei complementar consiste em regular a forma - é a linguagem da CF - como serão as isenções objeto de deliberação e concessão em convênios interestaduais. Conseqüentemente, esse dispositivo pressupõe dupla integração: 1º) a lei complementar disporá sobre a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados; 2º) os convênios interestaduais concederão ou revogarão, nos termos da lei complementar, tais incentivos, inclusive isenções do ICMS. Tal exuberância constitucional, na disciplina das isenções do ICMS, não se verifica na estruturação dos demais impostos. Esses dispositivos são produto de uma longa evolução constitucional que, aos poucos, foi acomodando a experiência da tributação das operações relativas à circulação de mercadorias e seus contornos. (BORGES, 2001, p. 372)

Por outro lado, Roque Antonio Carrazza (1999, p. 548), afirma que as

isenções de ICMS não são concedidas por decreto legislativo que ratifica o convênio.

Em que pese a divergência acerca da possibilidade de concessão de isenção sem participação legislativa, o fato é que o texto constitucional dá margem a essa interpretação, configurando exceção à rígida exigência de lei para a instituição de isenção.

3.1.1.1 I.1.1 Isenções concedidas em caráter geral e específico.

A isenção pode ainda ser concedida em caráter geral ou específico.

Quando concedida em caráter geral, sua instituição ocorre apenas com a publicação da lei específica instituidora, sem necessidade de ato administrativo.

Quando concedida em caráter específico, depende de requerimento do interessado, no qual comprove o cumprimento dos requisitos legais e de despacho autorizativo da autoridade administrativa competente. Se se tratar de tributo lançado por período certo, o despacho concessivo deve ser renovado a cada período, a pedido do interessado. Nesse sentido é o art. 179, do Código Tributário Nacional:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

3.1.1.1.1.1.1 Isenções autônomicas e heterônomas.

É extensa a lista de classificação das isenções proposta pela maioria da doutrina. No presente trabalho, nos limitaremos a analisar a diferença das isenções autonômicas e heterônomas.

A isenção autonômica é aquela concedida por lei de iniciativa da pessoa jurídica titular de competência para instituir e cobrar o tributo objeto da isenção.

Já a isenção heterônoma é aquela concedida por lei de iniciativa de pessoa jurídica diversa daquela que possui competência para instituir e cobrar o tributo a que a isenção se refere.

O art. 155 da Constituição Federal, em seu parágrafo segundo, veda, expressamente, a possibilidade de concessão de isenções heterônomas:

Art. 151. É vedado à União:

...

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

O referido dispositivo novamente preza pela manutenção do pacto federativo, impedindo a intervenção de uma unidade federativa no ordenamento tributário de outra. Ou seja, apenas ao próprio ente tributante cabe a análise da possibilidade de concessão do favor fiscal da isenção.

Dessa forma, conclui-se que a isenção heterônoma é vedada pelo atual ordenamento jurídico brasileiro, de modo que a isenção apenas pode ser concedida pela pessoa jurídica que possui competência para instituir o tributo objeto da norma concessiva.

4 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA INFLUÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Segundo José Francisco Rezek, tratado internacional é “o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos” (REZEK, 1984, p. 21).

Dispõe, ainda, a Convenção de Viena, em seu art. 2º, § 1, a, que

o tratamento é um compromisso regido pelo direito interno, materializável tanto em instrumento único quanto em dois ou mais instrumentos conexos, e impassível de descaracterização pelo fato de receber nome diverso do próprio termo tratado (pg 78).

Assim como o costume, o tratado é fonte do direito internacional, encerrando, primeiramente, um ato jurídico, que se forma com a convergência de, ao menos, duas vontades.

O tratado é um acordo formal, e é essa a característica que o distingue do costume.

Há pouco mais de cem anos, as fontes de direito internacional eram quase que exclusivamente costumeiras. A celebração de acordos escritos e formais limitava-se à compromissos bilaterais, que não transpunham a órbita jurídica dos Estados celebrantes. Contudo, no século XX, foram celebrados os primeiros tratados multilaterais, os quais foram seguidos, também, da formação de comunidades internacionais. Essa evolução, sem dúvida, deveu-se à transformação das relações internacionais, seja pela sua ampliação, seja por sua

dinamização e, provavelmente, indica uma modificação do grau de importância dos acordos internacionais como fonte do direito das gentes.

4.1 As fases do processo de conclusão dos tratados.

O processo de conclusão de um tratado tem início com a negociação, que é de competência do Poder Executivo, através de seu Chefe de Estado. Essa fase tem seu término com a assinatura, que é a próxima fase do processo.

Celso D. De Albuquerque Mello, citando Aréchaga (MELLO, 2002, p. 218), resume a importância das assinaturas nos seguintes fatores:

- a) autentica o texto do tratado;
- b) atesta que os negociadores estão de acordo com o texto do tratado;
- c) os dispositivos referentes ao prazo para a troca ou o depósito dos instrumentos de ratificação e a adesão são aplicados a partir da assinatura;
- d) os contratantes “devem se abster de atos que afetem substancialmente o valor do instrumento assinado”...
- e) a assinatura pode ter valor político;
- f) pode significar que o Estado reconhece as normas costumeiras tornadas convencionais

A fase seguinte é a aprovação pelo legislativo. O Brasil, no art. 49, I, da Constituição Federal estabelece que devem ser submetidos ao Congresso Nacional os “tratados, acordos, ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”. Apenas nesses casos a ratificação deve ser precedida da aprovação do legislativo.

A próxima fase do processo é a ratificação. A ratificação é um ato do poder

Executivo e segundo Celso D. De Albuquerque Mello (2002, p. 223), a ratificação é um ato *sui generis*, que confirma a assinatura e dá validade ao tratado, sem que isso implique em não produzir a assinatura qualquer efeito. A ratificação é, ainda, um ato discricionário do Estado. Tal discricionariedade está consagrada no art. 7º da Convenção Pan-Americana de 1928.

A ratificação não é um ato retroativo. Os efeitos do tratado só serão produzidos a partir de sua efetivação.

Posteriormente, temos a promulgação, que é ato jurídico interno, através do qual o Estado confirma a existência de um tratado. A promulgação atesta a regularidade formal do tratado e, no Brasil, é feita por decreto presidencial.

Por fim, o tratado deve ser publicado, sendo a publicação condição de executoriedade interna do tratado.

Não há fundamento legal que obrigue a adoção da sequência de atos listados acima, contudo, o STF a considera obrigatória, conforme se verifica do trecho da ementa da CR 8279 AgR/AT – ARGENTINA, Relator Ministro Celso de Mello, julgada pelo Plenário em 17/06/1998:

A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica: (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executoriedade do ato de direito internacional público, que passa, então - e somente então - a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

Entendido o mecanismo de incorporação dos tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro, devemos investigar de que forma se dará a sua recepção, no caso de incorporação de tratado que trate, especificamente, de direito tributário.

4.1.1 A recepção dos tratados internacionais sobre Direito Tributário

O artigo inicial do Livro Segundo do Código Tributário Brasileiro, que trata das normas gerais de Direito Tributário, estabelece que os tratados internacionais se incluem na expressão “legislação tributária”, utilizada por aquele instrumento normativo de forma recorrente. Disciplina o referido artigo:

art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A seguir, o art. 98, afirma que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna, e devem ser observados pela legislação superveniente. A redação deste dispositivo suscita dúvida e discussões na doutrina e na jurisprudência, tendo sido objeto de exame, repetidas vezes, pela Corte Suprema. Quando do julgamento do RE 80-004-SE, da relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque, julgado em 01/06/1977, o então Ministro Cunha Peixoto chegou a afirmar que a constitucionalidade do artigo era duvidosa. Contudo, até hoje o referido dispositivo não foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

O Superior Tribunal de Justiça também já analisou a matéria, por ocasião do julgamento do REsp 47.930-4/PR, da relatoria do Min. Demócrito Reinaldo, publicado no DJU de 27.06.94, mantendo entendimento contrário à literalidade do disposto no art. 98 do CTN, conforme se verifica do seguinte trecho da ementa:

O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência as normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. o artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributaria interna, refere-se aos acordos firmados pelo brasil a proposito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual.

O tema também foi abordado por José Alfredo Borges (1984, p. 161), o qual sustentou a inconstitucionalidade do dispositivo, afirmando que, por ser a União a pessoa política competente para celebrar tratados internacionais, estes devem restringir-se às matérias competenciais outorgadas constitucionalmente à União. Afirmou ainda que, no conflito entre a lei ordinária federal e o tratado regularmente ratificado deve ser aplicado o princípio *lex posterior derogat legi priori*.

Do exposto, verifica-se que a questão acerca da atuação dos tratados internacionais sobre normas tributárias é controvertida. Embora haja dispositivo legal, cuja inconstitucionalidade nunca foi declarada pela Corte Suprema, afirmando, expressamente, a prevalência dos tratados sobre a legislação interna, parte da doutrina sustenta sua inconstitucionalidade, e alguns julgados dos Tribunais brasileiros, aplicam ao art. 98, CTN, interpretação restritiva, diminuindo seu âmbito de incidência.

5 ANÁLISE DO JULGAMENTO DO RE 229.096-0/RS

5.1 Histórico da controvérsia posta no RE 229.096-0/RS

A divergência sobre a constitucionalidade de isenção de imposto estadual concedida através de tratado internacional assinado pela República Federativa do Brasil, ante a possibilidade de configuração da isenção heterônoma, vedada pela Constituição Federal, instaurou-se no julgamento do RE 229.096-0 do Rio Grande do Sul, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça daquele estado.

O acórdão recorrido considerou como não recepcionada pela nova Constituição a isenção do ICMS concedida à mercadoria importada de país signatário do GAAT, quando isento o similar nacional, considerando devido o tributo no momento do desembaraço aduaneiro.

A CENTRAL RIOGRANDENSE DE AGROINSUMOS LTDA, parte que interpôs o recurso extraordinário, alegou, em síntese:

Que a decisão do Tribunal de Justiça ofendeu os arts. 151, III e 155 IX da Constituição e o art. 34, § 8º do ADCT.

A constitucionalidade do art. 1º, II do Decreto-Lei nº 406/68 e do Tratado do GATT.

Assim dispõe o texto do GATT:

ARTIGO	LIL
TRATAMENTO NACIONAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS E DE REGULAMENTAÇÃO	INTERNOS
1. Os produtos de qualquer Parte Contratante importados no território de outra Parte Contratante serão isentos da parte dos tributos e outras	

imposições internas de qualquer natureza que excedam aos aplicados, direta ou indiretamente, a produtos similares de origem nacional. Além disto, nos casos em que não houver no território importador produção substancial de produto similar de origem nacional, nenhuma Parte Contratante aplicará tributos internos novos ou mais elevados sobre os produtos de outras Partes Contratantes com o fim de conceder proteção à produção de produtos, diretamente competidores ou substitutos, não taxados de maneira semelhante; os tributos internos dessa natureza, existentes, serão objeto de negociação para a sua redução ou eliminação.(GENEBRA. Decreto nº 313 , de 30 julho de 1948. Disponível em <http://www2.mre.gov.br/dai/m_313_1948.htm>Acesso em: 05 jun. 2009.)

A discussão instaurada por ocasião desse julgamento demonstra a continuidade da problemática acerca da recepção dos tratados internacionais sobre comércio, que teve como marco importante o período posterior à Segunda Guerra Mundial, onde diversos países se viram instados a regular suas relações econômicas internacionais. Em 1946, visando impulsionar a liberalização comercial e combater práticas protecionistas, as negociações entre 23 países resultaram no conjunto de normas e concessões tarifárias, que passou a ser denominado Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT.

Tal acordo foi assinado pelo Brasil em 1994, durante a rodada do Uruguai, quando foi criada a Organização Mundial do Comércio. Desde então, a aplicação de tais normas suscita dúvidas e controvérsias e foi nesse cenário que o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, deu provimento ao Recurso Extraordinário, ao entendimento de que o GATT foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Os principais argumentos foram expostos nos votos dos Ministros Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello, conforme se verá adiante.

5.1.1 Análise dos Votos

O primeiro voto foi proferido pelo Exm^o. Ministro Ilmar Galvão, o qual entendeu que o acórdão recorrido não ofendeu o art. 151, III, da Constituição Federal, sob o

fundamento de que a União, ao celebrar o tratado comercial em comento, não agiu como órgão central do Estado Brasileiro, no uso de suas competências fixadas pelo art. 153 da Constituição Federal. Amparado pela doutrina de Geraldo Ataliba e Paulo Bonavides, o Ministro demonstrou que se aplica ao caso o art. 98 do Código Tributário Nacional – “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhe sobrevinha” -, uma vez que a União, ao celebrar o referido acordo, atuou como sujeito de direito da ordem internacional, dando origem a uma norma de natureza nacional. Assim, concluiu não estar configurada ofensa à Carta Federal, ao argumento de que a limitação ali prevista tem como destinatário os Estados, DF e a União, apenas quando esta última atua como órgão central, com as competências legislativas elencadas na Carta Federal.

Verifica-se que o referido voto, inicialmente, reafirmou a constitucionalidade e aplicabilidade do art. 98 do Código Tributário Nacional. Conforme visto anteriormente, em que pese a controvérsia acerca do referido artigo, este tem sido reiteradas vezes declarado constitucional pela Corte Suprema. Embora a citada norma não tenha sido o ponto central da controvérsia, a sua adoção como razão de decidir pelo voto em comento ressalta a sua importância não só como norma dispositiva, mas como caminho a ser seguido pelo intérprete, tendo em vista que a conclusão de que as limitações ao poder de tributar não se aplicam à União, enquanto sujeito de direito da ordem internacional, se amolda perfeitamente ao disposto no art. 98.

O Ministro Sepúlveda Pertence proferiu seu voto e, com uma ressalva, acompanhou o Ministro Ilmar Galvão. Apoiando-se na doutrina José Souto Maior Borges, entendeu que o GATT não ofende o disposto no art. 151, III da Constituição Federal, contudo,

tal conclusão não pode ter por base apenas o entendimento de que a União, na ocasião de celebração dos tratados, age como sujeito de direito internacional. Ressalvou que se deve observar a diferença entre a natureza jurídica da isenção concedida pela União, quando atuante como sujeito regulador da ordem jurídica interna, e a natureza da isenção concedida quando aquele ente celebra tratado internacional. É que, neste último caso, a isenção não possui a natureza jurídica de heterônoma, vedada pela Carta Federal. Possui, ao revés, natureza de isenção autônoma, uma vez que

é a República Federativa do Brasil (CF, arts. 1º e 18º), que celebra o tratado, e é por ele vinculada, e, portanto, também os Estados Membros e Municípios, e não apenas a União. A esse ato interestatal o Presidente da República comparece não como chefe de Governo Federal, mas como Chefe de Estado. (Souto, 2002, p. 227)

Percebe-se que o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto, foi além, e discorreu sobre a própria natureza jurídica da isenção concedida através de tratado internacional. O Ministro afirmou que, dada a existência de três tipos de isenções, quais sejam, as concedidas pela União, pelos Estados e pelos Municípios, existe um quarto tipo de isenção, que é a aquela concedida pela própria República Federativa. Esta última não se relaciona com as três primeiras, e por isso, tem natureza jurídica de autônoma, por não invadir o âmbito competencial de quaisquer das esferas federativas.

O Min. Celso de Mello, em sua manifestação, ressaltou a importância de se interpretar o art. 151, III, da vigente Constituição, na perspectiva do modelo institucional que caracteriza o Estado Federal Brasileiro, ante a importância do equilíbrio do pacto federativo. Assinala que “o Estado Federal Brasileiro não se confunde com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que se qualifica, nessa condição, como simples ordem ou comunidade meramente central”. Aduz que a vedação do art. 151, III da Carta Constitucional destina-se

apenas à União, enquanto pessoa jurídica de direito público interno. Com essas considerações, profere seu voto com o entendimento de que é constitucional a exoneração de incidência do ICMS através de tratado internacional.

O último voto, do Ministro Celso de Mello, confirma o entendimento firmado pelos votos antecedentes, ressaltando que a controvérsia tem seu deslinde na análise do próprio sistema federativo brasileiro. Com acerto, conclui o Em. Ministro que, para se responder à indagação acerca da constitucionalidade do tratado em discussão, basta verificar que a celebração do acordo não se deu pela União, ente de direito público interno, mas pela República Federativa do Brasil, que é capaz de vincular todos os entes federativos, inclusive, a própria União.

5.1.1.1 Importância do julgamento

O julgamento da Corte Constitucional demonstrou-se de grande importância para a ordem econômica nacional. A Corte, ao desconstituir decisão que negava a aplicação de tratado da qual o Brasil é signatário, afirmou a integridade do país como sujeito de direito internacional cumpridor de suas obrigações. É fato que o descumprimento de acordos internacionais, na maioria dos casos, não possui norma sancionadora expressa de seu descumprimento, até mesmo pela dificuldade de implementação de órgão central controlador do ordenamento jurídico internacional, dotado de competência punitiva. Porém, a recusa de aplicação de um acordo internacional, no âmbito de direito comercial, pode ser desastrosa. Como bem ressaltou Kelsen, ao responder à indagação sobre a possibilidade de existência de ordens sociais desprovidas de sanção:

Inteiramente contraposto a um ordenamento social que estatui sanções (no sentido lato) é aquele que prescreve uma determinada conduta sem que ligue um prêmio ou um castigo à conduta oposta, ou seja, uma ordem social em

que não tem aplicação o princípio retributivo (*Vergeltung*). Como exemplo de um tal ordenamento social refere-se geralmente a Moral que, precisamente por isso, se costuma distinguir do direito, como ordem estatuidora de sanções.

[...] para avaliar a possibilidade de uma ordem moral desprovida de sanções, tem de ter-se em conta que, quando uma ordem moral prescreve uma determinada conduta, prescreve ao mesmo tempo que a conduta de uma pessoa conforme à conduta prescrita seja aprovada pelas outras pessoas, mas que a conduta oposta seja desaprovada. Quem desaprova a conduta prescrita, ou aprova a conduta oposta, comporta-se imoralmente e deve ser, ele próprio, moralmente reprovado. Ora, também a aprovação ou a desaprovação por parte de nossos semelhantes são recebidas como recompensa e castigo e podem, por isso, ser interpretadas como sanções. Por vezes, constituem sanções mais eficazes do que outras formas de recompensa e de castigo, pois satisfazem ou ferem o desejo do valimento (importância do homem), um dos mais importantes componentes do instinto de conservação. Aqui impõe-se observar que a norma moral que prescreve uma determinada conduta e a norma moral que prescreve a desaprovação de uma conduta oposta àquela estão numa dependência essencial uma da outra, formam um todo unitário na sua validade (vigência). É por isso duvidoso que seja sequer possível uma distinção entre ordens sociais sancionadoras e ordens sociais não sancionadoras. A única distinção de ordens sociais a ter em conta não reside em que umas estatuem sanções e outras não, mas nas diferentes espécies de sanções que estatuem (KELSEN, 2008, p.30)

A doutrina Kelseana demonstra que todas as ordens sociais possuem algum tipo de sanção, sendo que algumas, mesmo não decorrendo de expressa previsão normativa, podem ser dotadas de alta eficácia. Embora o doutrinador austríaco tenha se valido do exemplo da Moral, como ordem social desprovida de penalização legal, tal analogia pode ser empregada no ordenamento jurídico internacional, onde, apesar da ausência de previsão normativa garantidora de punição certa, decorrente de infração a normas celebradas entre nações, há possibilidade concreta de conseqüências danosas.

No atual contexto mundial, onde a necessidade de relações entre os países é cada vez maior, principalmente na área comercial, âmbito em que as relações internas se demonstram insuficientes para atender à demanda dos consumidores nacionais, é que a Corte Constitucional brasileira demonstra sua importância, como órgão do poder judiciário

regulador da aplicação e cumprimento dos tratados celebrados pelo Brasil. O julgamento em análise resguardou não somente o equilíbrio do pacto federativo, mas, também, o equilíbrio das relações comerciais e tributárias internacionais.

Desse modo, o precedente em estudo, sem adentrar na discussão sobre dualistas e monistas, que trata da hierarquia entre o direito das gentes e o direito doméstico, conferiu eficácia ao GAAT, confirmando o entendimento de grande parte da doutrina abalizada do direito tributário, que empresta aos tratados internacionais grandes relevos.

O ex-Ministro do Supremo, Carlos Mário da Silva Velloso, ao tratar da questão das isenções heterônomas e a isenção de tributos estaduais e municipais por tratado internacional, corroborou o entendimento adotado pela Corte:

Vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art.151, III), assim proibidas as isenções heterônomas, indaga-se se seria possível a concessão de isenções de impostos estaduais e municipais mediante tratados internacionais. A resposta que dou é positiva. Penso que, mediante tratados internacionais, firmados pela República Federativa do Brasil, na forma preconizada na Constituição Federal, vale dizer, celebrados pelo Presidente da República, referendados pelo Congresso Nacional (C.F., arts. 49, I, 84, VIII) e incorporados ao direito interno, será possível a instituições de isenções de impostos estaduais e municipais .O que precisa ser entendido é que num Estado Federal convivem entidades parciais – União e Estados, federalismo clássico; União, Estados, Distrito Federal e municípios, federalismo brasileiro, C.F., artigos 1º e 18 – dentro do todo, vale dizer, dentro do Estado Federal total. As entidades parciais são dotadas de autonomia, enquanto o Estado Federal total detém personalidade jurídica de Direito Público internacional (BRANT, 2004, pg. 429).

Sacha Calmon Navarro Coelho, conferindo interpretação histórica ao art. 151, III, também confirmou o entendimento adotado no RE

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 e dos Municípios, não está limitando a competência do Estado brasileiro de

concluir acordos tributários que envolvam tributos estaduais e municipais, mas apenas proibindo, na ordem jurídica interna, a isenção heterônoma e ditatorial que existia na Carta autoritária de 67(COELHO, 2006, p. 429)

A questão acerca da diferença entre a atuação da União, ente federativo interno, e a República Federativa do Brasileira, utilizadas pelos votos para justificar a não submissão à limitação posta no art. 151, III, da Carta Constitucional, demonstra a importância da compreensão da dinâmica do sistema federativo brasileiro. Tal diferenciação já foi analisada por Miguel Reale, ao afirmar que:

Geralmente se pratica o erro de pensar que o Estado Brasileiro é a União, quando a União é efetivamente um dos aspectos interno do Estado Brasileiro. Para quem focaliza o Brasil, digamos assim, considerando-o de fora, como um todo, não existem Municípios, nem Estados, nem União: existe apenas e tão-somente a pessoa jurídica unitária do Estado Brasileiro (REALE, 1998, p. 239).

Dessa maneira, vê-se que a decisão da Corte Constitucional brasileira reflete o entendimento de grande parte da sociedade jurídica, atendendo aos anseios dos jurisdicionados e trabalhando com técnica de hermenêutica constitucional que não se limita à mera interpretação do texto literal da Constituição. Como demonstrado por Sacha Calmon Navarro Coelho, é preciso investigar o momento histórico de promulgação da lei interpretada, para que se possa entender quem é o real destinatário dos limites impostos na norma. Deve-se perceber, ainda, que a dinâmica da sociedade impõe a aplicação e uso de leis editadas em época de contexto jurídico totalmente diverso do contexto que demanda sua aplicação. Daí advém a importância da interpretação como atividade responsável pela integração da disposição legal à realidade social e a importância do Supremo Tribunal Federal, órgão incumbido de tal trabalho, no âmbito constitucional.

Não se deve olvidar, entretanto, que existem vozes na doutrina que se manifestam em sentido oposto à apresentada pela Corte Suprema. Diva Malerbi (1998, p.80)

afirma que

a Constituição não prescreve a supremacia dos Tratados internacionais sobre as leis estaduais e municipais. E esta supremacia sequer poderá ser deduzida em face do princípio federal e da autonomia municipal e distrital, diante da rigidez constitucional (art. 60, § 4º, I a IV da CF).

Vittorio Cassone (1997, p. 187) também se manifesta contrariamente à possibilidade de concessão de isenção de imposto estadual ou municipal através de tratado, afirmando que a referida ressalva, se existente, deveria constar do texto constitucional.

Sem esgotar as opiniões divergentes existentes na doutrina, podemos, em síntese, dizer que aqueles que se manifestam contrariamente à tese adotada no julgamento do RE 229.096-0, fundamentam seu entendimento na fraca argumentação de que não há permissão constitucional para a concessão de isenção de impostos de competência reservada aos Estados ou Municípios, através de tratado internacional. A doutrina contrária não investiga a sistemática federativa brasileira e, ainda, nega vigência ao art. 98 do Código Tributário Nacional, o qual nunca teve sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

CONCLUSÃO

No que se refere à possibilidade de concessão de isenção de imposto estadual através de tratado internacional, a resposta a que se chega é positiva.

Do exposto, pode-se perceber que a compreensão da problemática das isenções passa, primeiramente, pela compreensão do sistema federativo brasileiro. É essencial estabelecer os limites de atuação de cada ente federativo e, precipuamente, diferenciar a União – ente federativo atuante na ordem interna – da República Federativa do Brasil - ente signatário dos tratados internacionais, atuante na ordem internacional - composta, internamente, por três entes federados (dentre eles, a União) que se vinculam aos tratados e acordos por ela celebrados.

A República Federativa do Brasil, ao celebrar acordos internacionais, não está adstrita às matérias elencadas no art. 22 da Constituição. Ora, é inaceitável dizer, por exemplo, que o Brasil não poderia celebrar um tratado que tenha por objeto matéria específica sobre proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência, sob o argumento de que a União só pode legislar sobre normais gerais acerca de tal matéria. As limitações competenciais postas na Carta Constitucional regulam a atuação dos entes federados em suas relações internas. Se assim não o fosse, as matérias reservadas aos Estados, Municípios e DF, nunca poderiam ser objeto de acordo supranacional.

Do mesmo modo, a limitação imposta no art. 151, III, da Constituição Federal, não alcança a República Federativa Brasileira, enquanto ente celebrante de acordos

externos. Repita-se: as limitações delineadas no texto constitucional acerca da atuação legislativa de cada ente (incluindo-se aqui as limitações ao poder de tributar) tem como razão de ser, a manutenção do equilíbrio federativo no âmbito interno. A atuação do Brasil, na celebração de tratados internacionais, deve ser limitada apenas pelas regras constitucionais que dizem respeito a essa específica atuação, como por exemplo, a necessidade de aprovação de determinados acordos pelo Congresso Nacional.

Assim, a isenção de tributo estadual concedida através de tratado internacional, pela República Federativa do Brasil, é constitucional, pois não há, nesse caso, nenhuma limitação incidente sob a atuação do Estado Brasileiro.

Fixadas essas premissas, podemos chegar à conclusão de que a isenção em estudo não possui natureza jurídica de “heterônoma”, tendo em vista que não há, nesse caso, atuação legiferante de ente da federação em espaço competencial reservado a outro. Trata-se de norma emitida pelo Estado brasileiro, para vincular todo o Estado brasileiro. Não há heteronomia.

Outro ponto que corrobora a conclusão acima é o art. 98 do Código Tributário Nacional. Da sua redação, verifica-se que o legislador conferiu especial relevo aos tratados internacionais. Ora, as normas não devem apenas receber interpretações estanques, devendo, sempre que possível, receber uma interpretação teleológica e, ainda, orientar a interpretação de todo o ordenamento jurídico. Desse modo, e tendo em vista que o referido artigo está em pleno vigor, as interpretações acerca dos tratados internacionais sobre matéria tributária devem sempre levar em conta que este instrumento normativo tem preferência, prevista expressamente no CTN, sobre o ordenamento jurídico interno.

Anote-se que as opiniões em sentido contrário à constitucionalidade da isenção concedida por tratado internacional não rebatem devidamente os argumentos da corrente que lhe é favorável. Dizer que a isenção de imposto estadual através de tratado só poderia ser conferida se a Constituição contivesse ressalva expressa, é fazer uma interpretação muito rasa do texto constitucional, bem como, do funcionamento do sistema federativo brasileiro. Ressalta-se, ainda, que a isenção conferida através de tratado internacional não prescinde da participação dos Estados. É que, conforme explicitado anteriormente, a formação de tratados internacionais, que possam ter implicações econômicas para o país, devem ser aprovados pelo Congresso Nacional, de modo que, as referidas isenções passam pelo crivo dos representantes dos Estados, nas duas casas que formam o Poder Legislativo federal.

Assim e como ressaltado exhaustivamente, a questão acerca da possibilidade de isenção de isenção de tributo estadual através de tratado internacional, se resolve pela análise dos limites de atuação da República Federativa do Brasil, enquanto ente celebrante de acordos internacionais e dispensa autorização expressa da Carta Magna.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Teoria do Estado**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Alfredo. Tratado Internacional em Matéria Tributária como Fonte de Direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Jan./jun, v.8, n. 27-28, 1984.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 1 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BRANT, Leonardo Nemer. **O Brasil e os novos desafios do direito internacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CASSONE, Vittorio Cassone. **Mercosul e a globalização do comércio internacional**. Tributação no mercosul. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988, Sistema Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Direito Tributário Aplicado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MALERBI, Diva. **Tributação no mercosul**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

MELLO, Celso D. De Buarque. **Curso de Direito Internacional Público**. 14. ed. Vol. 1. São Paulo: Renovar, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.