

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**A ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E
MUNICIPAIS POR MEIO DE TRATADOS
INTERNACIONAIS**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Frederico Luiz Streppel Drehmer

**Santa Maria, RS, Brasil
2012**

A ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

por

Frederico Luiz Streppel Drehmer

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito
parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador Prof^a. Dr^a. Jânia Maria Lopes Saldanha

Santa Maria, RS, Brasil

2012

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia de
Graduação

**A ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E
MUNICIPAIS POR MEIO DE TRATADOS
INTERNACIONAIS**

elaborada por
Frederico Luiz Streppel Drehmer

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

Profª Drª. Jânia Maria Lopes Saldanha
(Presidente/Orientador)

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch
(Universidade Federal de Santa Maria)

Profª Ms. Francini Feversani
(Universidade Franciscana)

Santa Maria, 13 de dezembro de 2012.

RESUMO
Monografia de Graduação
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

**A ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS POR
MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS**

AUTOR: FREDERICO LUIZ STREPPPEL DREHMER

ORIENTADORA: JÂNIA MARIA LOPES SALDANHA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 13 de dezembro de 2012.

Esta monografia analisa a isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais. Para tanto, examina o federalismo em seu escopo histórico e teórico, tanto nos Estados Unidos da América quanto no Brasil. Também avalia os procedimentos de internalização dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro e apresenta um panorama da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da validade desses em relação ao direito interno. Por fim, expõe o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca das previsões de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais e apresenta os fundamentos dos votos do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, criticando alguns aspectos da decisão. Afirma limites à própria regra firmada pelo julgamento, expondo hipótese em que não deveria ser seguida.

Palavras-Chaves: Federalismo. Isenção heterônoma. Tratados internacionais. República Federativa do Brasil. União federal.

ABSTRACT

Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

THE EXEMPTION FROM STATES AND MUNICIPALITIES TAXES BY INTERNACIONAL TREATIES

Author: Frederico Luiz Streppel Drehmer

Adviser: Jânia Maria Lopes Saldanha

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 13, 2012.

This work analyzes the exemption from states and municipalities taxes by international treaties. Thereunto, examines the federalism on its historical and theoretic view, in United States of America and in Brazil. Also evaluates the internalization's procedure of international treaties in Brazilian law and shows a panorama of the Supreme Federal Court's jurisprudence about the treaties power over the internal law. Lastly, exposes the doctrinaire and jurisprudential understanding about the prescript of exemptions from states and municipalities taxes by international treaties and shows the fundamentals of Supreme Federal Court votes about the case, criticizing some aspects of the decision. Limits on claims settled by judgment rule itself, exposing hypothesis that should not be followed.

Key-Words: Federalism. Heteronomous exemption. International treaties. Federal Republic of Brazil. Federal union.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1 A FEDERAÇÃO	09
1.1 Análise do federalismo: exame histórico-político do instituto.	09
1.2 Federalismo ou “quase-federalismo” no Brasil.	16
1.3 O federalismo atual: republicanismo presidencialista.....	21
2 TRATADOS INTERNACIONAIS	26
2.1 Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro.	26
2.2 Conflito de fontes	29
3 O DIREITO TRIBUTÁRIO NA ÓTICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS	38
3.1 Noções introdutórias	38
3.2 A questão problemática: posições doutrinárias e jurisprudenciais.....	43
3.3 A jurisprudência do STF: o recurso extraordinário n. 229.096/RS – <i>leading case</i>	47
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	55

INTRODUÇÃO

“Quero imitar aqui os mestres da retórica de nossos dias, que se julgam pequenos deuses quando conseguem juntar algumas palavras gregas que tornem o discurso enigmático. E se não conhecem nenhuma língua estrangeira, tiram quatro ou cinco de um livro velho para deslumbrar o leitor. Os que as compreendem ficam satisfeitos de achar uma ocasião de se comprazer em sua própria erudição; e, quanto mais elas parecem ininteligíveis aos que não as compreendem, tanto mais são admiradas por isso.”
(Erasmus de Roterdã)

Esta monografia tem como tema a isenção de tributos estaduais e municipais por tratados internacionais. Busca, especificamente, analisar a constitucionalidade de tais previsões.

A instituição de isenções tributárias por meio de tratados internacionais se tornou indispensável diante da globalização e redução de limites e controles aduaneiros por ela imposta. Contudo, há dispositivo constitucional que veda à união impor isenções sobre tributos de esferas alheias. Como os tratados e convenções internacionais são firmados, em regra, pelo presidente da República, autoridade federal por excelência, surge imponente questionamento quanto à constitucionalidade de eventual isenção instituída por tais atos.

Os defensores da inconstitucionalidade da previsão de isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratados internacionais afirmam que tal ato violaria dispositivos constitucionais, a exemplo da vedação de isenção heterônoma, e supraconstitucionais, o princípio do federalismo. Os detratores sustentam a diferença entre a atuação brasileira ao firmar tratados internacionais, quando estaria agindo como República Federativa, e ao promulgar legislações internas.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o tema, asseverou a constitucionalidade da isenção de tributos estaduais por meio de tratados internacionais. Tal julgamento é um marco para o tema.

Contudo, é imprescindível analisar os elementos circundantes à matéria para poder examinar os fundamentos da decisão. Desse modo, no presente texto serão analisados o federalismo – compreendendo-se sua história e a compreensão brasileira do instituto –, o direito internacional – nas nuances referentes à internalização dos tratados e sua validade em relação ao direito interno – e o direito

tributário – especificamente na temática concernente às isenções e à isenção heterônoma propriamente.

Após tais análises, acredita-se que será possível analisar a fundamentação da decisão mencionada. Ainda, a título introdutório, são necessários dois apontamentos. A elaboração do texto exigia a análise de obras estrangeiras, principalmente decisões de cortes constitucionais. Todos os textos estrangeiros foram traduzidos livremente, não se repetindo aquilo que se considera desrespeitoso ao leitor, a arrogante posição de determinados autores de supor que seu leitor poderia facilmente entender qualquer idioma. Por sua vez, a tradução se relaciona com o segundo apontamento: tudo o que aqui foi escrito, o foi da maneira mais simples e inteligível possível ao autor. Nas palavras do poeta:

Aproveito a ocasião para jurar que jamais fiz um poema ou verso ininteligível para me fingir de profundo sob a especiosa capa de hermetismo. Só não fui claro quando não pude [...]¹

O texto iniciará com a análise do instituto do federalismo, em seu escopo histórico e teórico, nos Estados Unidos da América, com especial observância à jurisprudência da Suprema Corte sobre o tema, e no Brasil, mencionando-se a evolução institucional do sistema federalista e a atual compreensão do tema na ótica do Supremo Tribunal Federal.

Após, tratará do direito internacional, ocasião em que serão expostos alguns conceitos referentes ao tema. Além disso, mencionará o procedimento de internalização dos tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro e avaliará a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da validade dos tratados internacionais em relação à constituição e à legislação interna.

Por fim, examinará o direito tributário sob a ótica do direito internacional. Conceituará as isenções, expondo a legislação e os comentários doutrinários concernentes à matéria, e analisará a competência tributária imposta pela constituição. Também apreciará criticamente os votos do recurso extraordinário n. 229.096/RS, julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, espera-se responder a diversos questionamentos sobre a matéria. Entre esses, pode-se afirmar como pertinente saber qual seria o conceito do

¹ BANDEIRA, Manuel. **Itinerário de Pasárgada**. Disponível em: <<http://www.visionvox.com.br/biblioteca/i/Itiner%C3%A1rio-em-Pas%C3%A1rgada-Manuel-Bandeira.txt>> Acesso em: 09 nov. 2012.

princípio do federalismo, qual a validade do tratado internacional em relação à constituição e à legislação interna. Além disso, com base em tais respostas, pretende-se apreciar a consistência da fundamentação utilizada pelos ministros do Supremo Tribunal Federal ao julgarem constitucional a isenção de tributos estaduais por meio de tratados internacionais.

Neste estudo utilizar-se-á o método de abordagem dedutivo, uma vez que a partir da investigação, doutrinária e jurisprudencial, acerca do tema, deduzir-se-á o conceito e a importância dos institutos afetos ao problema em análise, buscando o correto enquadramento jurídico da questão.

1 A FEDERAÇÃO

1.1 Análise do federalismo: exame histórico-político do instituto.

A história do federalismo remete, indubitavelmente, às instituições subjacentes existentes na Suíça² no século XIII e na Itália no século XIV, as quais poderiam ser representativas de um estado federal se esse fosse considerado como a mera vinculação institucional de províncias autônomas. Porém, a manutenção dessas somente na chamada baixa Idade Média, impedindo-as, portanto, de submeterem-se às implicações que um regular Estado moderno acarreta, faz aquilatar a importância da história dos Estados Unidos da América (EUA) para o instituto.

Um Estado moderno ocidental, de índole iluminista, encontra sua essência na defesa da liberdade dos indivíduos. Assim o é desde os grandes tratadistas modernos, Locke, Montesquieu e Rousseau, os quais, de uma ou de outra forma, ocuparam-se da temática. E o federalismo passa diretamente pela consideração do que é poder e como e quanto deve ser limitado.

Não foi outro o espírito que permeou a política dos chamados “*founding fathers*”, na época da Guerra da Independência dos EUA. Com o início das batalhas entre os EUA e a Grã-Bretanha, formou-se, em 1777, ocasionalmente, uma confederação entre as treze colônias resistentes, o que se nomeou “*Articles of Confederation and Perpetual Union*”.

Tal confederação almejava constituir uma nação independente, ainda que, na prática, não passasse de uma estrutura institucional subjacente às colônias, que não lhes retirava qualquer soberania. Nesse sentido, Schwartz³ afirma:

De muitas maneiras, na verdade, a nação americana foi formada pela união voluntária de treze soberanias autônomas, antes ligadas somente pelos frouxos laços da Confederação que havia sido formada depois da Revolução.

² Indubitavelmente, a forma de estado eleita pela Suíça, ainda em 1291, é muito semelhante à proposta pelo federalismo. Mas a maneira que se constituía a então “Confederação Helvética” não pode ser considerada semelhante a um estado moderno. Nesse sentido, PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. **Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal**. in CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004. pp. 4-5.

³ SCHWARTZ, Bernard. **O federalismo norte-americano atual** – Uma visão contemporânea. Tradução de Élcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, s/a. p. 11.

Passados quatro anos da realização do “Tratado de Paris”, que pôs fim à Guerra da Independência, em 1787, representantes das treze colônias foram enviados a Filadélfia, no intuito de elaborarem os caracteres básicos da unidade jurídica e política do que viria a ser os EUA. Na oportunidade, convencionou-se a criação de uma estrutura sobrejacente aos corpos políticos autônomos existentes, aos moldes das federações anteriores e da própria confederação, que as ligaria como um país.

A constituição americana buscava, antes de tudo, unir as províncias que se opuseram a Grã-Bretanha e evitar o protecionismo comercial. De acordo com Pohl⁴:

O federalismo da Constituição norte-americana revelou-se, em primeiro lugar, um eficiente compromisso político frente a questões práticas imediatas. Tratava-se, por um lado, de eliminar a possibilidade de guerras – sempre presentes entre Estados soberanos e vizinhos na ausência de uma instância capaz de regular suas pendências – e facilitar a defesa comum contra a Grã-Bretanha.

Por outro lado, pretendia-se potencializar a liberdade de circulação de produtos evitando que o interesse de proteger sua própria capacidade produtiva levasse os diferentes Estados a entrarem em uma escalada protecionista e até belicosa. Daí deriva a importância da chamada “cláusula de comércio”, que remete ao governo federal a competência para regulamentar o comércio interestadual.

Além disso, na elaboração da constituição, cuidou-se de inserir diferenciação institucional. Schwartz⁵ afirma:

Um dos aspectos salientes do sistema federal americano, que desde o começo o destacou mais sensivelmente de todas as federações anteriores, foi a atuação direta tanto dos governos estaduais quanto do Governo nacional dentro de suas esferas designadas, sobre todas as pessoas e todas as propriedades existentes dentro de seus respectivos limites territoriais. Este aspecto foi de cardeal significação, pois permitiu que o Governo nacional alcançasse uma posição muito superior àquela de seus correspondentes em todas as federações anteriores. Neles, os estados membros, em geral, concordavam em obedecer às determinações de um governo comum para certos fins estipulados, mas conservavam com eles mesmos o direito de instituir e impor as leis da união. Foi este, realmente, o sistema elaborado na Confederação dos Estados Americanos criada depois da Revolução. Foi a fraqueza fundamental Governo central criado nos termos do Estatuto da Confederação que levou a Constituição de 1787 a realizar a mudança básica em exame.

⁴ POHL, Angelo Inácio. **O federalismo no Brasil**: centralização versus descentralização na República Velha. Santa Maria: UFSM-LEPA, 2005. pp. 28-29.

⁵ SCHWARTZ, Bernard. *Op. cit.*. p. 16.

Em síntese, tanto o interesse das colônias em evitar guerras e protecionismo entre si, quanto a possibilidade de o governo federal fazer cumprir suas determinações por meios próprios distinguiram o sistema criado nos EUA dos demais então existentes. Nessa senda, também era consenso que a atuação do governo federal deveria se limitar a determinados poderes previstos na constituição⁶. Na irônica síntese de Friedman⁷:

Se o governo deve exercer poder, é melhor que seja no condado do que no estado; e melhor no estado do que em Washington. Se eu não gostar do que a minha comunidade faz em termos de organização escolar ou habitacional, posso mudar para outra e, embora muito poucos possam tomar esta iniciativa, a possibilidade como tal já constitui um controle. Se não gostar do que faz o meu estado, posso mudar-me para outro. Se não gostar do que Washington impõe, tenho muito poucas alternativas neste mundo de nações ciumentas.

No caso dos EUA, ainda que esse fosse o intento original dos elaboradores da constituição, não havia previsão formal de que somente os poderes expressamente outorgados à autoridade federal poderiam ser por ela exercidos. Tal problemática somente foi resolvida em 1791, com a edição da Décima Emenda à constituição americana.

Nesse sentido, afirma Schwartz⁸:

O sistema constitucional americano baseia-se, assim, numa divisão de poder entre o Governo nacional e os estados. A divisão fundamenta-se no princípio de que o Governo Federal é um governo de poderes enumerados, limitado à autoridade delegada a ele na Constituição, enquanto os estados são governos de poderes residuais, conservando toda a autoridade não concedida ao Governo de Washington. Este princípio parece estar implícito até mesmo nos termos da Constituição de quando ela foi redigida inicialmente.

Da prática do exercício do poder federal, contudo, observou-se a imprescindibilidade de outorgar-se ao governo central um leque instrumental para a efetivação de seus poderes. Inclusive, a Suprema Corte americana, de notável contribuição à formação do federalismo americano, afirmou:

⁶ Na definição da própria Suprema Corte: “*governo de poderes enumerados*”. in ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos da América. **Caso Estado do Kansas versus Estado do Colorado**, 206 E.U.A. pp. 46/81 (1907) *apud* SCHWARTZ, Bernard. *Op. cit.* p. 13.

⁷ FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. Tradução de Luciana Carlo. 3. ed.. São Paulo: Nova Cultural, 1988. p. 12.

⁸ SCHWARTZ, Bernard. *Op. cit.* p. 13.

A Décima Emenda não adicionou nada à Constituição que não estivesse originalmente nela, e não empresta apoio algum à tese de que as pessoas não concederam poder ao Congresso em assuntos relativos às suas próprias liberdades pessoais.⁹

Assim, o federalismo pode ser considerado uma forma institucional em que uma pluralidade de estados se alia ou se une, os quais perdem sua soberania no momento do ingresso, mantendo uma autonomia política limitada¹⁰. Além disso, possibilita-se ao poder federal exercer seu poder sobre os estados membros da federação no intuito de salvaguardar ela mesma ou outros objetivos eleitos. Tais caracteres, em maior ou menor grau, são observados em todas as federações modernas.

É importante ressaltar que tais características do federalismo foram amplamente reformuladas com o transcorrer do tempo. Isso se deve à atuação da Suprema Corte dos EUA, quando se pôs a matéria sob sua apreciação.

A título de demonstração, pode-se citar o caso *Hammer v. Dagenhart*¹¹, julgado em 1918 pela Suprema Corte. Cuidava-se de analisar a constitucionalidade de lei federal que proibia o transporte, no comércio interestadual, de produtos feitos numa fábrica que empregasse crianças de uma idade especificada. O interesse federal, evidentemente, era incentivar a supressão do trabalho infantil mediante a diminuição das possibilidades de comércio interestadual às empresas que se utilizassem de tal condição.

Na ocasião, o juiz Holmes, de inigualável importância, afirmou que nada havia de mais unânime do que a opinião de que o trabalho infantil prematuro e excessivo deveria ser erradicado¹². Contudo, a maioria sinalizou que:

Em nossa opinião, o efeito necessário desta lei é, por meio de uma proibição contra a movimentação de produtos comerciais comuns no comércio interestadual, regulamentar as horas de trabalho das crianças nas

⁹ No original: "The Tenth Amendment added nothing to the Constitution as originally ratified, and lends no support to the contention that the people did not delegate this power to Congress in matters affecting their own personal liberty.". ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos da América. **Caso Estados Unidos versus Sprague (1931)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/282/716/>>. Acesso em: 22 nov. 2012.

¹⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 227.

¹¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos da América. **Caso Hammer versus Dagenhart (1918)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/247/251/case.html>>. Acesso em: 22 nov. 2012.

¹² *Ibidem*.

fábricas e minas existentes dentro dos estados, uma autoridade puramente estadual.¹³

Além disso, a Suprema Corte afirmou:

Ao interpretar-se a Constituição, nunca se deve esquecer de que a Nação é formada de estados aos quais estão confiados os poderes não expressamente delegados ao Governo nacional. [...] Manter esta lei não seria, em nossa opinião, um reconhecimento do exercício legal da autoridade congressional sobre o comércio interestadual, e sim sancionaria uma invasão, pelo poder federal, do controle de uma matéria de caráter puramente local e sobre a qual nenhuma autoridade foi delegada ao Congresso ao ser conferido o poder de regulamentação do comércio entre os estados.¹⁴

Ou seja, para os juízes da Suprema Corte, seria inconstitucional toda legislação que, a pretexto de regular questão afeta à competência do poder federal, interferisse diretamente em questões submetidas à autoridade estadual. Segundo Schwartz¹⁵, tal interpretação se devia à doutrina do *federalismo dual* vigente, que afirmava existirem “dois campos de poder mutuamente exclusivos, reciprocamente limitadores, cujos ocupantes governamentais se defrontavam como iguais absolutos”, e à influência do que se chama de economia de *laissez-faire*, muito forte antes da grande depressão do início da década de 30.

Em paralelo, é possível citar-se, dentre muitos, o caso *Estados Unidos v. Darby*, de 1941, no qual se julgava a constitucionalidade de uma lei federal que, além de criar um órgão nacional com o poder de regulamentar as horas máximas de trabalho e dispor sobre um salário mínimo, proibia a remessa interestadual de bens produzidos por empregados com salários abaixo dos padrões prescritos, de evidente correlação com o caso anteriormente mencionado.

Ao julgar o caso, a Suprema Corte assentou:

¹³ No original: “In our view, the necessary effect of this act is, by means of a prohibition against the movement in interstate commerce of ordinary commercial commodities, to regulate the hours of labor of children in factories and mines within the States, a purely state authority.” ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos da América. **Caso Hammer versus Dagenhart (1918)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/247/251/case.html>>. Acesso em: 22 nov. 2012.

¹⁴ No original: “In interpreting the Constitution, it must never be forgotten that the Nation is made up of States to which are entrusted the powers of local government. (...) To sustain this statute would not be, in our judgment, a recognition of the lawful exertion of congressional authority over interstate commerce, but would sanction an invasion by the federal power of the control of a matter purely local in its character, and over which no authority has been delegated to Congress in conferring the power to regulate commerce among the States.” *Ibidem*.

¹⁵ SCHWARTZ, Bernard. *Op. cit.*, p. 28.

O poder do Congresso sobre o comércio interestadual não está confinado à regulamentação do comércio entre os estados. Estende-se àquelas atividades dentro de um estado que tanto afetam o comércio interestadual ou o exercício do poder do Congresso de regulamentar o comércio interestadual.¹⁶

Em outra passagem, a Suprema Corte, ao mencionar a jurisprudência formada por ocasião do caso *Hammer v. Dagenhart*, destacou:

O raciocínio e a conclusão da opinião da Corte ali não podem ser conciliados com a conclusão a que chegamos, de que o poder do Congresso, de acordo com a Cláusula de Comércio, é absoluto para excluir qualquer artigo da questão do comércio interestadual somente segundo as proibições específicas da Constituição.¹⁷

Desde então, os limites do governo federal americano foram largamente ampliados, como se vê do caso *Gemsco, Inc. v. Walling*¹⁸, de 1945, em que a Suprema Corte julgou constitucional lei federal que regulava os salários e o número mínimo de horas trabalhadas por mulheres que faziam bordado remunerado em suas próprias casas, e do caso *Martino v. Michigan Window Cleaning Co.*¹⁹, de 1946, na qual se considerou constitucional a regulamentação por lei federal de salários de empregados de uma companhia de limpeza de janelas de pessoas ocupadas com comércio interestadual.

Dessa maneira, é possível notar o crescimento das possibilidades de intervenção do governo federal americano em questões de nítido interesse estadual. Não se trata, entretanto, de fenômeno singular no quadro político institucional, uma vez que é imprescindível ponderar que o crescimento dos poderes estaduais também ocorreu em larga escala. A título ilustrativo, cabe afirmar que durante a

¹⁶ No original: "The power of Congress over interstate commerce is not confined to the regulation of commerce among the states. It extends to those activities intrastate which so affect interstate commerce or the exercise of the power of Congress over it as to make regulation of them appropriate means to the attainment of a legitimate end, the exercise of the granted power of Congress to regulate interstate commerce.". ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos da América. **Caso Estados Unidos versus Darby (1941)**. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0312_0100_ZO.html>. Acesso em: 23 nov. 2012.

¹⁷ No original: "The reasoning and conclusion of the Court's opinion there cannot be reconciled with the conclusion which we have reached, that the power of Congress under the Commerce Clause is plenary to exclude any article from interstate commerce subject only to the specific prohibitions of the Constitution." *Ibidem*.

¹⁸ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte. **Caso Gemsco, Inc. v. Walling (1945)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/324/244/case.html#254>>. Acesso em: 17 nov. 2012.

¹⁹ *Idem*. **Caso Martino v. Michigan Window Cleaning Co. (1946)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/327/173/>>. Acesso em: 17 nov. 2012.

guerra civil americana, ocorrida entre 1861 e 1865, alguns estados implantaram o primeiro tributo sobre a renda daquele país, no intuito de financiar os gastos gerados pelo confronto. A incidência se dava sobre pessoas com ganhos acima de seiscentos dólares anuais, à taxa de 3% (três por cento)²⁰. Em 2011, a taxa mínima sobre a renda, que incide sobre pessoas solteiras que ganham até oito mil e quinhentos dólares anuais, foi de 10% (dez por cento)²¹. Evidentemente, a elevação da tributação foi consequência do crescimento das funções dos governos federal e, principalmente, estadual.

O federalismo americano, portanto, passou por diversas interpretações. Inicialmente, os governos estaduais detinham extensa parcela de poder com pouca intervenção do governo federal, sem, entretanto, utilizá-lo de maneira mais efetiva, por influência da doutrina do *laissez-faire*. Após a crise de 1929 e a grande depressão da década de 30, a Suprema Corte, sensibilizada pela retórica dos famosos economistas de então²², chancela o crescimento dos poderes de intervenção do governo federal.

Porém, é imprescindível mencionar que por mais diversificadas que sejam as interpretações conferidas ao federalismo e seus limites, há algumas questões que se mantêm intocadas. Pode-se considerá-las seus caracteres básicos, tais como a imprescindibilidade de reserva de autonomia legislativa e orçamentária básica aos órgãos componentes da federação. Dessa maneira, é possível criticar conceituações do federalismo limitadas a considerar a mera repartição de competência entre entes no mesmo território. Não basta prever autonomia legislativa ou orçamentária. Para determinada nação ser considerada federalista, é necessária a configuração factual de tais elementos. O federalismo, dessa maneira, independe de mera previsão legal ou constitucional. Dizer-se democrático não torna um país uma democracia.

Além disso, como já se disse, o federalismo é uma decorrência do próprio ideário liberal. Não se deve esquecer que o federalismo se mantém como contrapartida ao poder unitário. Logo, embasa-se na ideia de que quanto mais divididas as esferas do poder, melhores e mais controláveis elas se tornam. Assim, a

²⁰ Infoplease. **The History of the Income Tax in the United States**. Disponível em: <<http://www.infoplease.com/ipa/A0005921.html>>. Acesso em: 13 nov. 2012.

²¹ Tax Foundation. **Federal Individual Income Tax Rates History**. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/us-federal-individual-income-tax-rates-history-1913-2011-nominal-and-inflation-adjusted-brackets>>. Acesso em: 13 nov. 2012.

²² Principalmente John Maynard Keynes, cuja obra "*Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*" ataca firmemente os princípios do *laissez-faire*.

reserva de autonomia legislativa serve como garantia de que, a depender das decisões de determinada comunidade, os indivíduos poderão estabelecer-se em outra, mais adequada para seu modo de vida.

De posse de tais elementos teóricos, pode-se afirmar um conceito para o princípio federalista. Chama-se federal a nação que possui repartição de competência entre diversos entes existentes no mesmo território e que permita aos indivíduos no controle dos órgãos que compõem a federação exercerem tal competência com certa amplitude discricionária. Um princípio federalista é, assim, um ideal de oposição à concentração de poder.

Com essas linhas, espera-se ter apresentado um referencial mínimo à formação do federalismo e à consolidação de um princípio federalista na história dos EUA, que, por influência de Ruy Barbosa e outros, acabou moldando o quadro político-institucional brasileiro.

O federalismo no Brasil, como se verá adiante, não foi alvo de muitos debates jurisprudenciais, ficando sempre dependente dos humores da classe política dirigente. Dessa maneira, apenas a partir da atual constituição brasileira é que se iniciou o debate acerca da conceituação de um princípio federalista e quais as limitações desse.

1.2 Federalismo ou “quase-federalismo” no Brasil.

O Brasil se tornou um país federalista somente em 1889, com a proclamação da república pelo Marechal Deodoro da Fonseca²³, motivado por razões opostas àquelas verificadas no surgimento dos EUA. Como se viu, a federação lá surge pela necessidade de se estabelecer um ambiente de menor belicosidade entre os estados e como resposta a um possível – e provável – protecionismo comercial. Por

²³ A rigor, a implantação do federalismo no Brasil se deu em 1889 pela via institucional. Na prática, poder-se-ia falar em uma “desconcentração exacerbada” de poder do império, como se vê no ato adicional de 1834, que deu imensos poderes às províncias, inimagináveis em uma nação realmente unitária. Ocorre que a discussão do tema em nada acrescentaria ao objetivo desta monografia, além de extrapolar seus limites; por isso, preferiu-se simplificar, valendo-se desta observação para fazer o devido apontamento. Para análise do tema, confirmam-se as obras de Miriam Dolhnikoff (DOLHNIKOFF, Miriam. **O pacto imperial**: origens do federalismo no Brasil. São Paulo: Globo, 2005) e Angelo Inácio Pohl (POHL, Angelo Inácio. **O federalismo no Brasil**: centralização versus descentralização na República Velha. Santa Maria: UFSM-LEPA, 2005).

sua vez, no Brasil, independente e unificado por uma casa imperial²⁴, a necessidade era distribuir poder político. Pohl²⁵, nesse sentido, afirma:

Neste ponto, surge uma diferença imperativa entre a federação norte-americana e a que se constituiu no Brasil; como a primeira surge como solução para os problemas de uma confederação, seu objetivo era centralizar poderes, a segunda surge, mais de cem anos após, como proposta de solução para os problemas de Estado unitário, objetivando descentralizar poderes.

Ruy Barbosa, em célebre discurso proferido no congresso nacional, afirmou:

Senhores, não somos uma federação de povos até ontem separados, e reunidos de ontem para hoje. Pelo contrário, é da união que partimos. Na união nascemos. Na união se geraram e fecharam os olhos nossos pais. Na união ainda não cessamos de estar. Para que a união seja a herança de nossa descendência, todos os sacrifícios serão poucos. A união é, talvez, o único benefício sem mescla, que a monarquia nos assegurou. E um dos mais terríveis argumentos, que a monarquia ameaçada viu surgir contra si, foi o de que o seu espírito centralizador tendia a dissolver a união pela reação crescente dos descontentamentos locais.

[...]

Pois bem: com essa perfeita inteireza de ânimo, que nos devemos uns aos outros, digo-vos eu: em certas reivindicações de federalismo, que vejo encapelarem-se aqui contra o projeto eminentemente federalista de Constituição que vos submetemos, há exagerações singulares e perniciosas, que cumpre cercear, a bem exatamente do princípio federativo. Nas crises de transformação social ou política a corrente dominante propende sempre, pela natureza das coisas, a exceder o limite da razão, e exerce sobre os espíritos uma ascendência intolerante, exclusivista, radical. Nesse senhorio que a aspiração descentralizadora assumiu agora sobre os ânimos entre nós, começa a se revelar uma superexcitação mórbida, que nos turba a lucidez do senso político, na apreciação dos assuntos direta ou indiretamente relacionados com essa idéia. Grassa por aí, senhores, um apetite desordenado e doentio de federalismo, cuja expansão sem corretivo seria a perversão e a ruína da reforma federal.²⁶

Dessa maneira, resta evidente a discrepância havida entre o federalismo brasileiro recém instaurado e o de origem americana; esse tinha como principal questão política saber o limite da atuação do governo federal, enquanto aquele, o

²⁴ É necessário se ressaltar que, apesar de ser um país unificado sob o imperador, existiam províncias, às quais, formalmente, não se atribuía autonomia institucional. Diz-se “formalmente”, uma vez que o próprio império não possuía unidade política, social e econômica, fato que se vê das diversas insurgências regionais da época imperial, tais como as revoluções farroupilha e sabinada.

²⁵ POHL, Angelo Inácio. *Op. cit.* p. 31.

²⁶ BARBOSA, Ruy. **Organização das finanças republicanas**. Discurso proferido no congresso nacional em 16 de novembro de 1890. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/ruibarbosa/p_a2.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2012.

limite da atuação dos governos estaduais. Receava-se, acima de tudo, a desintegração da unidade nacional. Pohl²⁷ afirma:

Portanto, o cunho jurídico imprimido à Constituição de 1891 traduzia aspirações federalistas em sentido brasileiro, peculiar, baseado em alianças e trocas de favores políticos. A Constituição Federal [...] codificou normas básicas de organização da República federativa brasileira, deixando em aberto, sem precisá-los, poderes remanescentes ou residuais que, desse modo, atendiam aos sentimentos das antigas províncias.

Contudo, não se deve imaginar que tal distribuição de poderes tenha se dado por razões meramente circunstanciais. Com o crescimento de São Paulo, a forma de governo estabelecida – na qual as províncias com déficit econômico ainda detinham forte influência –, começa a chocar-se com os interesses dos governos locais²⁸. Além disso, com a abolição do sistema escravagista, eliminou-se um dos principais alicerces do regime imperial²⁹.

Após a instituição do federalismo, entretanto, não houve sua consolidação efetiva. A Deodoro da Fonseca e Floriano Peixoto, presidentes militares que governaram durante a “República da Espada”, e Prudente de Moraes, primeiro presidente civil da história brasileira, se seguiu a chamada “política do café com leite”, na qual os estados de São Paulo e Minas Gerais se apoderaram do governo federal, revezando-se no poder.

O resultado de tal quadro institucional é a “política dos governadores”, na qual se evidenciava a proteção aos interesses dos exportadores e a instituição de determinados privilégios aos estados mencionados. Tal ambiente propiciou a formação de uma peculiar política liberal no Brasil, o que poderia acarretar uma fragmentação do país recém liberto de um imperador, e ocasionou o surgimento de força políticas em estados periféricos, como o Rio Grande do Sul, principalmente Getúlio Vargas e Osvaldo Aranha, ambos do Partido Republicano Rio-grandense.

Com ele, o federalismo brasileiro leva seu primeiro golpe.

Após cerca de trinta anos de revezamento do poder do governo federal entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, as marcas institucionais são flagrantes. A maior delas, sem dúvida, é a massiva migração de habitantes de estados periféricos,

²⁷ POHL, Angelo Inácio. *Op. cit.* p. 37.

²⁸ Governos locais com poderes que remontavam ao ato adicional de 1834.

²⁹ POHL, Angelo Inácio. *Op. cit.* p. 34.

principalmente do nordeste, a São Paulo e a Minas Gerais, o que intensificou o já imenso poder de tais locais.

Washington Luís, então presidente brasileiro indicado pelas forças políticas paulistas, deveria, por conta da “política do café com leite”, indicar um sucessor mineiro. Contudo, indicou o então presidente do estado de São Paulo, Júlio Prestes, acarretando o rompimento da política estabelecida. Dessa forma, Minas Gerais, ao lado apenas da Paraíba, passa a apoiar o candidato das forças políticas gaúchas, Getúlio Vargas.

Quando da eleição, saiu eleito o candidato paulista. Contudo, o pleito foi marcado por diversas acusações de fraudes, de ambos os lados da disputa. Tal fato incitou os derrotados a armarem um golpe, pelo qual o candidato gaúcho foi alçado ao poder, impedindo a posse de Júlio Prestes.

Chegando ao poder, Getúlio Vargas elimina qualquer vestígio do princípio federalista, extinguindo os cargos de presidentes ou governadores de estados³⁰, substituindo-os pelos “interventores estaduais”, nomeados pelo próprio chefe do governo federal. Dessa forma, acaba eliminando, praticamente, uma possível oposição a si³¹. Outorga a Constituição de 1937, com a qual institucionaliza o chamado “Estado Novo”.

Getúlio é deposto somente em 29 de outubro de 1945, por conta da desestabilização das forças políticas que o apoiavam. Em 1946, promulga-se uma nova constituição federal, na qual o princípio federalista volta a vigor. Assenta-se uma nova – e mais uma vez peculiar – política liberal no espaço institucional brasileiro, que não passa incólume às influências estrangeiras.

A eliminação de mecanismos estatais de controle da política permite o fortalecimento de grupos defensores do regime comunista, os quais haviam sido duramente combatidos desde seu aparecimento no Brasil³²⁻³³. Tal quadro,

³⁰ A título de explicação, é importante ressaltar que alguns estados, como São Paulo, chamavam o representante do poder executivo “presidente”, enquanto outros, como o Rio Grande do Sul, o nomeavam “governador”.

³¹ A mais conhecida resistência ao governo parte de São Paulo, culminando na Revolução Constitucionalista de 1932, que objetivava derrubar o governo de Getúlio Vargas.

³² Célebre exemplo do combate aos indivíduos de orientação comunista pelo “Estado Novo” é a prisão do escritor Graciliano Ramos, que gera o notável livro “Memórias do Cárcere”.

³³ O preâmbulo da constituição de 1937 afirma, textualmente: “*ATENDENDO ao estado de apreensão criado no País pela infiltração comunista, que se torna dia a dia mais extensa e mais profunda, exigindo remédios, de caráter radical e permanente*”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitui%C3%A7%C3%A3o37.htm> Acesso em: 31 out. 2012.

principalmente, leva a um novo golpe de estado, em que os militares tomam o poder, e ocasiona o segundo grande ataque ao federalismo brasileiro.

Por meio do chamado “Ato Institucional”³⁴, modificou-se o dispositivo constitucional que tratava da eleição para presidente da república, adotando-se o modelo de eleições indiretas, a serem realizadas pelo congresso nacional. Já com o “Ato Institucional n. 3”, estende-se o mesmo modelo de eleição à escolha dos governadores estaduais, a serem realizadas pelas assembleias legislativas. Assim como Getúlio Vargas, o regime militar buscava evitar o surgimento de focos de resistência estadual.

Em 1967, o regime militar outorga uma nova constituição, a qual, assim como a constituição de 1937, manteve apenas nominalmente a forma federativa. Em realidade, com a previsão de eleições indiretas no âmbito dos governos federal e estadual, aliada à forma autoritária de regime, no qual foram tolhidos os mais diversos e fundamentais direitos individuais³⁵, praticamente se impediu qualquer oposição, seja em nível nacional ou estadual. Como já se falou, sendo o federalismo um sistema fundado e baseado na liberdade dos indivíduos, o tolhimento dessa necessariamente o afronta.

O federalismo segue a sorte das intempéries do governo militar até seu fim, cujo marco pode ser considerado a publicação da emenda constitucional n. 26, de 27 de novembro de 1985, a qual convocou os membros do congresso nacional para comparecerem à instauração da assembleia nacional constituinte, compondo-a.

Tal assembleia nacional constituinte promulgou a constituição federal de 1988, hoje vigente no Brasil, que retomou o princípio federalista, ainda que tenha mantido algumas das práticas unitaristas que, como se viu, sempre permearam a política brasileira. Entre elas, a diminuta reserva de poder aos estados, manutenção da reserva legislativa das mais variadas questões ao governo federal e tolhimento das formas de financiamento dos demais órgãos da federação.

Dessa maneira, tornam-se evidentes os percalços enfrentados para o estabelecimento de uma política federalista em território brasileiro. É possível dizer que, desde o Ato Adicional de 1834 – imperial, portanto –, que reservou às

³⁴ Inicialmente, não houve a numeração do ato. Somente com a edição dos demais é que se os numerou.

³⁵ Tais como o *habeas corpus* e os direitos políticos para pessoas consideradas subversivas pelo governo, conforme dispunha o Ato Institucional n. 05 de 1968.

províncias parcela de autonomia legislativa e orçamentária, nunca se deu um passo além nesse sentido.

Utilizando o conceito anteriormente mencionado de princípio federalista, é possível afirmar que na história do Brasil não houve uma época em que, notadamente, tenha vigido efetivamente.

Portanto, não é demais falar em “quase-federalismo”. Ainda que a forma federativa tenha sido adotada no Brasil há mais de um século, as influências do que se chamou princípio federalista sobre a governança foram parcas. Evidentemente, muito dessas circunstâncias se deve à evolução institucional brasileira, que, entre outros incidentes, teve o governo dividido entre dois estados brasileiros por cerca de trinta anos durante a chamada “política do café com leite”, somente suplantada pelo golpe que deu origem ao “Estado Novo”.

O atual quadro institucional do Brasil, indubitavelmente, é resultado de tais nuances históricas. Seus vícios e virtudes nada mais são do que um resultado de sucessivos governos, nem sempre eleitos, nem sempre virtuosos.

1.3 O federalismo atual: republicanismo presidencialista.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB)³⁶ promulgada em 1988 trouxe o federalismo novamente ao sistema de governo brasileiro, prevendo, logo em seu artigo 1º o reconhecimento da indissolubilidade da união formada entre estados, municípios e Distrito Federal na composição da república federativa do Brasil. Além disso, prescreve, em seu artigo 18, que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.” Tal dispositivo, sem dúvida, reforça o disposto no artigo 1º do próprio corpo constitucional.

É importante notar que tais dispositivos pouco importariam caso a escolha pelo federalismo ainda se mantivesse apenas nominal, como ocorreu nas constituições de 1934 e de 1967 – essa após o “Ato Institucional n. 3”. Para a sustentação de um regime federalista, baseado no princípio antes firmado, é

³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

imprescindível a configuração de elementos fundamentais, principalmente garantir-se a liberdade de o povo de cada estado autônomo escolher seus representantes e tomar suas decisões por meio do corpo político eleito.

A atual constituição brasileira, em seu artigo 28, passou a prever a eleição de governadores e vice-governadores para cada estado federado, pleito que deve observar o mesmo rito da escolha do presidente da república do Brasil. A disposição serviu para suplantiar o anterior regime de eleições indiretas para governador do estado, instituído pelo “Ato Institucional n. 3”. Além disso, prescreveu-se a escolha do representante do poder executivo municipal nos mesmos moldes.

Contudo, as práticas unitaristas seguiram permeando o quadro político-institucional brasileiro.

Os artigos 21 e 22 da constituição deixam clara tal configuração. Ao governo federal foi dado legislar sobre as mais diversas temáticas jurídicas, desde questões intrinsecamente nacionais, como a regulação de temas relacionados à naturalização de estrangeiros e defesa nacional, a temas de evidente interesse local, como trânsito e transportes.

Além disso, o sistema tributário constitucional reserva ao governo federal a competência de instituir e arrecadar a maior parte dos tributos – ao menos, aqueles com maior possibilidade de financiar algum ente –, dentre eles o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, III, da CRFB) e as diversas contribuições sociais (artigos 149 e 195 da CRFB), os quais figuram entre as maiores fontes de custeio do governo. Aos estados e ao Distrito Federal, por sua vez, coube, como principal forma de arrecadação, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (artigo 155, II, da CRFB), enquanto aos municípios restou o imposto sobre serviços de qualquer natureza e o imposto sobre a propriedade predial territorial urbana (artigo 156, I e III, da CRFB).

Dessa maneira, vislumbra-se que o federalismo brasileiro, ainda que tenha sido institucionalmente restaurado com a CFRB de 1988, manteve-se um pouco afastado daquilo que se considerou o princípio federalista, uma vez que não concedeu autonomia legislativa e orçamentária bastante a tanto.

Por outro lado, alguns avanços consideráveis foram realizados. Dentre eles, e que será mais bem tratado adiante, há a instituição de vedação constitucional no artigo 151, III, da CRFB, a qual proíbe o governo federal de instituir isenção de

tributos de alçada do Distrito Federal, dos estados ou dos municípios. Tal peculiaridade o impede de, qual seja a motivação política, intervir diretamente no orçamento de tais entes, o que, certamente, poderia consumi-los.

Feito esse breve apanhado do atual arranjo constitucional do federalismo, é necessário ressaltar a posição do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do tema. Por todos, é imprescindível citar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.995-9/PE³⁷, relatada pelo ministro Celso de Mello, na qual se discutiu a constitucionalidade da lei n. 12.343³⁸, de 29 de janeiro de 2003, do Estado de Pernambuco. A referida legislação regulava “a exploração de atividade lotérica no âmbito do Estado de Pernambuco”, tendo previsto a criação de “outras modalidades de concursos de prognósticos”.

A inconstitucionalidade residiria, segundo o autor da ação, na ofensa direta ao disposto no artigo 22, X, da CRFB, que prevê ser competência privativa da união federal legislar sobre “sistemas de consórcios e sorteios”. Tendo em vista que a lei tratou sobre matéria constitucionalmente reservada à união, evidenciava-se a inconstitucionalidade formal dessa.

A arguição de inconstitucionalidade foi acatada por dez dos ministros da corte. O voto do ministro relator Celso de Mello, o qual conduziu a maioria, sustentou-se na tese de Hans Kelsen acerca do federalismo, afirmando a existência, dentro de um estado federal, de ordens jurídicas parciais, coordenadas e submetidas à comunidade total. Nas palavras do relator:

O estatuto constitucional, **em que reside** a matriz do pacto federal, **estabelece**, entre a União e as pessoas políticas locais, uma delicada relação de equilíbrio, **consolidada** num sistema de discriminação de competências estatais, **de que resultam – considerada** a complexidade estrutural do modelo federativo – **ordens jurídicas parciais e coordenadas** entre si, **subordinadas à comunidade total**, que é o próprio Estado Federal (cf. HANS KELSEN, comentado por O. A. BANDEIRA DE MELLO, “**Natureza jurídica do Estado Federal**”, “*apud*” GERALDO

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.995-9/PE**. Não cabe à autoridade estadual regulamentar serviços de loteria ou de concursos de prognósticos, por ofensa direta ao disposto no art. 22, X, da Constituição Federal. Procurador-Geral da República *versus* Governador do Estado de Pernambuco e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488652>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

³⁸ PERNAMBUCO. **Lei n. 12.343 de 29 de janeiro de 2003**. Disciplina a exploração de atividade lotérica no âmbito do Estado de Pernambuco; institui outras modalidades de concursos de prognósticos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/Legislacao/Leis_Tributarias/2003/Lei12343_2003.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

ATALIBA, “**Estudos e Pareceres de Direito Tributário**”, vol. 3/24-25, 1980, RT).

Na realidade, há uma relação de coalescência, na Federação, **entre** uma ordem jurídica total (**que emana** do próprio Estado Federal, **enquanto** comunidade jurídica total, **e que se expressa**, formalmente, **nas leis nacionais**) **e uma pluralidade** de ordens jurídicas parciais, **que resultam** da União Federal, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

Nesse contexto, as comunidades jurídicas **parciais** são responsáveis pela instauração de ordens normativas **igualmente** parciais, **sendo algumas de natureza central**, imputáveis, nessa hipótese, **à União** (enquanto pessoa política de caráter central) **e outras de natureza regional** (Estados-membro/DF) **ou de caráter local** (Municípios), **enquanto** comunidades periféricas revestidas de autonomia institucional. (grifos originais)³⁹

A argumentação também foi utilizada quando da apreciação da ADI n. 3.189-9/AL⁴⁰ e ADI n. 3.148-1/TO⁴¹, fixando-se, portanto, jurisprudência do STF nesse sentido. Ou seja, para o referido tribunal, o federalismo previsto na constituição contempla a existência de entes autônomos dotados de competência parcial, a saber, a união federal, os estados, o Distrito Federal e os municípios. A “parcialidade” da competência se refere à repartição assentada pela própria CRFB, que se reserva o poder de estipular as bases e os limites das atuações de cada ordem jurídica.

De todo o exposto, percebe-se que o federalismo brasileiro atual guarda visível correlação com o americano, uma vez que ambos concentram enormes poderes nas mãos do governo federal, ainda que, no segundo, os estados continuem possuindo uma enorme porção desses. Além disso, é possível prever o

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.995-9/PE. Trecho do voto do ministro relator Celso de Mello**. Não cabe à autoridade estadual regulamentar serviços de loteria ou de concursos de prognósticos, por ofensa direta ao disposto no art. 22, X, da Constituição Federal. Procurador-Geral da República *versus* Governador do Estado de Pernambuco e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488652>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁴⁰ *Idem*. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.189-9/AL**. Não cabe à autoridade estadual regulamentar serviços de loteria ou de concursos de prognósticos, por ofensa direta ao disposto no art. 22, X, da Constituição Federal. Procurador-Geral da República *versus* Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488656>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁴¹ *Idem*. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.148-1/TO**. Não cabe à autoridade estadual regulamentar serviços de loteria ou de concursos de prognósticos, por ofensa direta ao disposto no art. 22, X, da Constituição Federal. Procurador-Geral da República *versus* Governador do Estado de Tocantins e Assembleia Legislativa do Estado de Tocantins. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488654>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

crescimento da importância do STF para o tema, tendo em vista o fortalecimento do constitucionalismo no Brasil.

Além das bases até aqui expostas, deve-se analisar, com igual rigor, a temática referente aos tratados internacionais, desde conceitos básicos até sua validade perante a constituição e a legislação interna, passando pela explanação dos procedimentos de internalização dos atos internacionais no ordenamento jurídico brasileiro.

2. TRATADOS INTERNACIONAIS

2.1 Os tratados internacionais no ordenamento jurídico brasileiro.

A história da relação entre as nações – e, conseqüentemente, da relação entre os indivíduos de nações estrangeiras – tem como principal peculiaridade a quase completa ausência de diálogo. Desde eras remotas, o indivíduo estrangeiro sempre foi tratado como sujeito hostil. Florisbal Del’Olmo afirma: “Não inspirava confiança e não praticava a mesma religião, o que o transformava em potencial inimigo. As relações eram difíceis.”⁴².

A título exemplificativo, consultando-se a Bíblia, no versículo 32 do capítulo 43 do livro de Gênesis, é possível verificar o tratamento dado aos hebreus pelos egípcios:

E serviram-lhe à parte, e a eles também à parte, e aos egípcios, que comiam com ele, à parte; porque os egípcios não podem comer pão com os hebreus, porquanto é abominação para os egípcios.⁴³

Somente com o surgimento das possibilidades de comércio entre as nações é que o histórico de belicosidade entre as nações apresentou uma tendência à diminuição. Tal dado é especialmente relevante ao estabelecimento de uma primitiva – e instável – paz entre povos. O fato é provado por um estudo, o qual foi feito originalmente para testar a sustentabilidade histórica da tese esposada por Samuel Huntington do “choque de civilizações”⁴⁴, mas que se presta bem ao objetivo perseguido. No estudo “Russett”, de Bruce Russett, John O’Neal e Michaelene Cox⁴⁵, é revelado que as variáveis mais significativas que preveem se duas nações entrarão em conflito são o seu grau de democracia e a interdependência econômica. Ou seja, dois países democráticos tendem a ser mais pacíficos que uma díade “país

⁴² DEL’OLMO, Florisbal de Souza. **Curso de direito internacional privado**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 1.

⁴³ BÍBLIA. 1990. **A Bíblia sagrada**: edição pastoral. Tradução de Ivo Storniolo e Euclides Martins Balancin. 66. ed.. São Paulo: Paulus, 1990. p. 57.

⁴⁴A teoria foi originalmente formulada em 1993 num artigo da *Foreign Affairs* chamado "**The Clash of Civilizations?**"

⁴⁵ RUSSETT, Bruce M.; ONEAL, John R.; COX, Michaelene. **Clash of civilizations, or Realism and Liberalism Déjà Vu? Some evidence**. Disponível em <<http://jpr.sagepub.com/cgi/reprint/37/5/583>>. Acesso em: 24 nov. 2012. *apud* BECK, Francisco Schuh; DREHMER, Frederico Luiz Streppel; VIEIRA, Lucas Pacheco. **A Democracia e o Islã**. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/dld/admin/uploads/dldfile_0112110105.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2012.

despótico-país despótico” ou “país democrático-país despótico” e duas nações que pratiquem atos de comércio entre si são mais propensas a manter a paz⁴⁶. Por exemplo, conforme informa Jacob Dolinger⁴⁷, as nações da antiguidade mais tolerantes com estrangeiros eram a Pérsia e a China antiga, nações, à época, extremamente abertas à negociação de bens, principalmente especiarias.

Com a relação entre as nações, evidencia-se a necessidade de se estabelecer regras supranacionais, no intuito de conferir garantias aos estados e aos indivíduos. É neste contexto que surgem os tratados internacionais, firmados pelas nações entre si, nos quais se obrigam mutuamente a respeitar e a fazer respeitar os termos do pacto – em síntese, *pacta sunt servanda*.

Assim, pode-se considerar o tratado internacional como um pacto formal realizado entre nações ou organizações internacionais no fito de produzir efeitos em âmbito internacional⁴⁸. Ou, na terminologia de Hildebrando Accioly, “são atos jurídicos por meio dos quais se manifesta o acordo de vontades entre dois ou mais Estados.”⁴⁹.

Além disso, há uma diferenciação conceitual entre os tipos de tratados pelas qualificações jurídicas que possuem. Dessa maneira, a doutrina tende a diferenciá-los pelos seguintes tipos: *tratados-contratos* e *tratados-leis* ou *tratados-normativos*.

Para Hildebrando Accioly, os primeiros visariam a “regular interesses recíprocos dos Estados que o firmam; resultam de concessões mútuas e têm a aparência de contratos”⁵⁰. Podem ser subdivididos em *executados*, que são os que devem ser executados prontamente e, quando executados, tendem a dispor sobre a matéria que regulam permanentemente, e *executórios*, que tem previsão de atos executáveis sempre que necessário.⁵¹ São exemplos de tratados-contratos todas as convenções multilaterais, tais como acordos comerciais, a exemplo do acordo geral de tarifas e comércio, comumente conhecido como GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), e acordos de cessão de território.

⁴⁶ Os dados desse estudo revelam que num mundo com maior número de nações democráticas, a tendência de haver enfrentamentos militares entre elas é muito menor. Além disso, também revela que interdependência econômica entre nações é um potente inibidor de guerras.

⁴⁷ DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado**: parte geral. 8. ed., atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 126.

⁴⁸ REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 10. ed., inteiramente revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 7.

⁴⁹ ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 6. ed.. São Paulo: Saraiva, 1964. p. 144.

⁵⁰ *Ibidem*. p. 146.

⁵¹ *Ibidem*. *Loc. cit.*.

Já os *tratados-leis* ou *tratados-normativos*, conforme o mesmo autor, “fixam normas de direito internacional e podem ser comparados a verdadeiras leis”⁵². Em tal gênero de tratados, há diversas especificações, podendo tratar acerca de certas relações políticas ou jurídicas entre os Estados ou regular questões econômicas, sociais ou administrativas, ocasionando a criação de *uniões internacionais*.⁵³

Para o fim específico do presente texto, é importante ressaltar a existência de diversos tratados com fim específico de especificar taxações e isentar tributos, principalmente em vista de transações internacionais de bens e capitais. Por exemplo, existem diversas convenções internacionais firmadas pelo Brasil no intuito de evitar a bitributação e prevenir a elisão fiscal em relação aos impostos sobre a renda⁵⁴, tais como os realizados com a França, internalizado por meio do decreto legislativo n. 87, de 27 de novembro de 1971⁵⁵, e com o Canadá, internalizado por meio do decreto legislativo n. 28 de 12 de novembro de 1985⁵⁶.

O estabelecimento da competência acerca da internalização dos tratados e convenções internacionais no ordenamento jurídico brasileiro é encontrado na constituição, a qual a afirma exclusiva do congresso nacional no inciso primeiro do artigo 49⁵⁷.

No que se refere ao processo de formação dos tratados em geral, é possível verificar três fases distintas: negociação, conclusão e assinatura do tratado; as três fases são da competência do Poder Executivo. A celebração dos tratados, convenções e atos internacionais é reservada ao presidente da República, conforme dispõe o inciso oitavo do artigo 84 da CRFB⁵⁸, estando sujeitos, porém, a referendo do congresso nacional. Tal referendo se dá mediante decreto legislativo.

⁵² ACCIOLY, Hildebrando. *Op. cit.*. p. 146.

⁵³ *Ibidem. Loc. cit.*

⁵⁴ Paulo Borba Casella lista trinta convenções nesse sentido já internalizadas. CASELLA, Paulo Borba. **Direito internacional tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁵⁵ BRASIL. **Decreto legislativo n. 87 de 27 de novembro de 1971**. Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, firmada entre o Brasil e a República Francesa em 10 de setembro de 1971. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/Franca/Dec0871971.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁵⁶ BRASIL. **Decreto legislativo n. 28 de 12 de novembro de 1985**. Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá, concluído em Brasília, a 4 de junho de 1984. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/Canada/Dec0281985.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁵⁷ *Idem. Op. cit.*

⁵⁸ *Idem. Op. cit.*

Após tal aprovação, a juízo deliberativo volta ao presidente da República, para que esse possa emitir um decreto, pondo o tratado internacional em vigor no plano interno.

Por isso, diz-se que o ordenamento jurídico prevê um dualismo moderado, uma vez que exige a edição de ato interno específico para considerar vigente no direito interno o ato internacional, ainda que não exija edição de lei interna para tanto – o que configuraria um dualismo extremado.

2.2 Conflito de fontes.

É imprescindível mencionar neste texto o debate doutrinário e jurisprudencial acerca do conflito de fontes. A questão se embasa no seguinte questionamento: havendo um conflito entre uma disposição contida em tratado internacional e outra prevista em legislação nacional, qual delas deve ser aplicada? E se houver disposição internacional em confronto à regra constitucional?

As soluções à questão podem ser enquadradas em dois grandes gêneros teóricos: o monista e o dualista. Os precursores desse foram Triepel e Anzilotti, daquele, Hans Kelsen⁵⁹.

Para os dualistas, os sistemas jurídicos de direito internacional e de direito interno constituem sistemas necessariamente distintos, dadas suas características diversas. Assim, essas áreas jurídicas não se superpõem, apenas tangenciando uma a outra⁶⁰.

Para os detratores de tal posição, os monistas, é imprescindível afirmar-se a existência de permanentes conflitos entre as disposições de caráter interno e as de caráter internacional. De tal conclusão deriva logicamente a necessidade de estabelecimento teórico de um método para resolver tais antinomias⁶¹. Assim, dentro da teoria monista existem três diferentes concepções: a que defende a prevalência do direito interno sobre o internacional, outra que defende a primazia do direito internacional sobre o interno e uma terceira, mais moderada, que equipara as fontes

⁵⁹ DOLINGER, Jacob. *Op. cit.*, p. 89.

⁶⁰ *Ibidem. Loc. cit.*

⁶¹ *Ibidem. pp.* 89-90.

jurídicas, utilizando dos critérios cronológico e de especialidade para estabelecer qual deve ser aplicada⁶².

Além disso, a colisão entre disposições de caráter constitucional com as de fonte internacional também resulta em controvérsias para a doutrina. Para Haroldo Valladão⁶³, a norma constitucional posterior não revoga o tratado anteriormente aprovado, ao passo que o prescrito em disposição internacional posterior à constituição não é válido no que com ela colidir. Já Oscar Tenório afirma:

A mim me parece que se os assuntos regulados nos tratados forem compatíveis com as alterações introduzidas no regime constitucional, nada há que se oponha a que mesmas continuem em vigor. Se, porém, as modificações feitas na lei suprema colidirem com a matéria regulada nos acordos internacionais, não se me afigura que os mesmos prevaleçam contra a nova orientação constitucional, a menos que poder constituinte consigne na reforma uma disposição garantindo sua vigência.⁶⁴

O falecido ministro do STF, Carlos Maximiliano, sustentava que

a Constituição é a lei suprema do país; contra a sua letra ou espírito não prevalecem resoluções dos poderes federais, constituições, decretos ou sentenças federais, nem tratados, ou quaisquer outros atos diplomáticos.⁶⁵

Alguns dispositivos constitucionais auxiliam na elucidação do tema. A alínea *b* do inciso III do art. 102 da CRFB⁶⁶ prevê a competência do STF para julgar recursos extraordinários de causa decidida em única ou última instância, quando a decisão declarar a “inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”. Dessa maneira, é possível afirmar que para a CRFB não há importância no fato de a disposição internacional ser anterior ou posterior à promulgação dela mesma, uma vez que não expressou tal hipótese. E afirmar a possibilidade de declarar inconstitucional um tratado é demonstração muito eloquente de prevalência da norma constitucional em um eventual conflito.

⁶² DOLINGER, Jacob. *Op. cit.* p. 90.

⁶³ VALLADÃO, Haroldo. **Direito internacional privado**. Vol. I, 5. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 96. *apud* DOLINGER, Jacob. *Op. cit.* pp. 93-94.

⁶⁴ TENÓRIO, Oscar. **Direito internacional privado**. Vol. I, 11 ed. revista e atualizada por Jacob Dolinger. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976. p. 94. *apud* DOLINGER, Jacob. *Op. cit.* p. 94.

⁶⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 314.

⁶⁶ BRASIL. *Op. cit.*

Por sua vez, a emenda constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004⁶⁷, introduziu o seguinte parágrafo ao artigo 5º da CRFB:

§3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

O dispositivo é um bom exemplo de que as constituições quando visam à prevalência aos tratados internacionais, fazem-no de maneira expressa. Na hipótese em voga, outorga-se *status* constitucional aos tratados internacionais sobre direitos humanos, desde que preenchidos certos requisitos⁶⁸.

No âmbito específico do direito tributário, o artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN)⁶⁹, dispõe: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”. Tal dispositivo é amplamente criticado pela doutrina e jurisprudência brasileira, seja pela imprecisão dos termos dispostos⁷⁰, seja pela sua constitucionalidade⁷¹.

O STF tem ampla jurisprudência acerca da validade e do *status* dos tratados e convenções internacionais no direito brasileiro. A decisão inicial acerca da validade dos tratados internacionais ocorreu ainda sob a égide da constituição de 1891, na

⁶⁷ BRASIL. **Emenda constitucional n. 45 de 08 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁶⁸ Atualmente, apenas um tratado recebeu tal *status*, a saber, a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, internalizada por meio do decreto n. 6.949, de 25 de agosto de 2009.

⁶⁹ BRASIL. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 25 nov. 2012.

⁷⁰ “É óbvio que o tratado, nessas circunstâncias, não revoga, nem totalmente (por ab-rogação) nem parcialmente (por derrogação), a lei interna. Tanto que, em relação aos demais países, não signatários do tratado, a lei interna brasileira continua sendo aplicada na sua inteireza; a lei interna permanece em vigor para aplicação, mesmo em relação aos países signatários do tratado, às situações neste não previstas. Nas hipóteses reguladas no tratado, quanto este fixe o limite até o qual cada país signatário pode tributar, a norma de incidência tributária que efetivamente se aplica também é a lei interna, sem a qual, mesmo autorizada pelo tratado a cobrança do tributo até tal ou qual limite, nada se poderia cobrar.” AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. rev.. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 179.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 460.320/PR**. Trecho do voto do ministro Gilmar Mendes. Volvo do Brasil Veículos Ltda. *versus* União. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE460320GM.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

extradição n. 7, julgada em 7 de janeiro de 1914, de relatoria do ministro Canuto Saraiva. Na ocasião, reconheceu-se a validade dos tratados internacionais sobre a legislação interna, ocasionando a anulação do julgamento sob revisão⁷².

Após seis décadas, nas quais foram julgadas diversas causas acerca do tema⁷³, o STF reviu seu posicionamento, reconhecendo a equivalência entre a legislação interna e tratados internacionais, com o recurso extraordinário n. 80.004/SE⁷⁴. Na ocasião, o ministro Cunha Peixoto, com base na teoria dualista de Triepel, afirmou:

Não é admissível que um só ato, ao mesmo tempo, possa ser tratado e ato legislativo ordinário; nem se concebe que um tratado normativo se converta em ato legislativo (lei ou decreto), formas jurídicas inconfundíveis e inconversíveis, cada qual com sua esfera própria de ação. O tratado explana relações entre governantes (horizontais, sendo as pessoas coordenadas), enquanto que a lei e o decreto explicam relações do governo com seus súditos (verticais, entre subordinante e subordinados). Por conseguinte, as regras de direito internacional privado contidas em tratado normativo, para se converterem em direito nacional e serem, então, obedecidas pelo povo livre e pelos tribunais, devem ser postas em vigor por uma ordem de execução. E, assim sendo fonte formal de direito internacional privado, é sempre essa ordem de execução, ato praticado com base no direito nacional, nunca tratado normativo baseado no direito das gentes. O tratado normativo é fonte de direito internacional, só obriga o governo no meio internacional (para fora), mas não é fonte de direito nacional, nem obriga os particulares individualmente considerados (para dentro).

Contudo, no que tange ao direito tributário, tal modificação de jurisprudência jamais surtiu efeitos. Exemplo disso é o julgamento do recurso extraordinário n. 90.824/SP⁷⁵, relatado pelo ministro Moreira Alves, no qual se reconheceu a

⁷² *Apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Op. cit.*

⁷³ São exemplos o recurso extraordinário n. 71.154/PR, a apelação cível n. 9.587/RS e a apelação cível n. 7.872/RS.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 80.004/SE**. A convenção de Genebra, a qual dispôs sobre letra de câmbio e nota promissória, ainda que possua validade dentro do território brasileiro, não pode se sobrepor à legislação brasileira. Assim, é constitucional o decreto-lei n. 427/65, que instituiu o registro obrigatório de notas promissórias em repartição fazendária, sob pena de nulidade do título. Belmiro da Silveira Goes *versus* Sebastião Leão Trindade. Relator: Min. Sérgio Xavier de Albuquerque, relator p/ o acórdão: Min. Cunha Peixoto. Acórdão de 1 jun. 1977. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁷⁵ *Idem*. **Recurso extraordinário n. 90.824/SP**. Por conta do disposto no artigo 48 do Tratado de Montevidéu, à vista do qual se deve interpretar o parágrafo 2º do artigo 3º do decreto-lei n. 1.111/70, não se aplica o regime de preço de referência às importações originárias de países membros Associação Latino-americana de Livre Comércio (ALALC). Pirelli S.A. – Companhia Industrial Brasileira *versus* União Federal. Relator: Min. Moreira Alves. Acórdão de 25 jun. 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=184466>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

prevalência do Tratado de Montevidéu⁷⁶ sobre a legislação tributária interna. Na ocasião, o ministro Cordeiro Guerra, ao proferir o voto vogal concordando com a decisão do relator, afirmou a impossibilidade de aplicar o entendimento firmado por ocasião do julgamento do recurso extraordinário n. 80.004/SE em vista do disposto no artigo 98 do CTN, já mencionado:

[...] O Tratado de Montevidéu só reconhece a pauta de valor mínimo, e o Código Tributário Nacional diz que, enquanto viger o tratado, não se pode alterá-lo, em se tratando de matéria tributária fiscal. É o que está no art. 98 do Código. Se não fosse tributária, diria que podia ser alterado por lei interna, como nós já decidimos no Recurso Extraordinário nº 80.004, de Sergipe.⁷⁷

O precedente criado pelo recurso extraordinário n. 80.004/SE foi superado com o julgamento do *habeas corpus* n. 72.131/RJ⁷⁸, o qual tratou da possibilidade da prisão civil do devedor, na condição de depositário infiel da alienação fiduciária em garantia. Na ocasião, a maioria do tribunal equiparou os tratados internacionais à legislação interna, como frisou o ministro Francisco Rezek em seu voto:

Tem toda razão o Dr. Rangel de Alckmin quando sustenta da tribuna que no Brasil, tal como sucede nos Estados Unidos da América e em muitos outros países, o tratado não tem a estatura de uma restrição constitucional. É claríssimo – e obras doutrinárias diversas o dizem – que ele convive hierarquicamente com a lei federal, e que, na hipótese de conflito material entre seu texto e aquele da Carta, é o primeiro que deve ser sacrificado.

Após reafirmar a orientação traçada pelo *habeas corpus* n. 72.131/RJ, ao julgar a medida cautelar na ADI n. 1.480/DF⁷⁹, processo relatado pelo ministro Celso

⁷⁶ BRASIL. **Decreto n. 50.656 de 24 de maio de 1961**. Promulga o Tratado que estabelece uma Zona de Livre Comércio e institui a Associação Latino-Americana de Livre comércio, incluído em Montevidéu, a 18 de fevereiro de 1960, entre Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-50656-24-maio-1961-390222-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Op. cit.*. Trecho do voto vogal do ministro Cordeiro Guerra. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=184466>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁷⁸ *Idem*. **Habeas corpus n. 72.131/RJ**. O devedor na condição de depositário infiel de alienação fiduciária pode ter sua prisão determinada, uma vez que se trata da exata hipótese da exceção prevista pelo artigo 5º, inciso LXVII, da CRFB. Marcelo Ferreira de Souza Granado *versus* Tribunal de justiça do estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Marco Aurélio, relator p/ o acórdão, Min: Moreira Alves. Acórdão de 23 nov. 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=73573>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁷⁹ *Idem*. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 1.480/DF**. Os tratados internacionais submetem-se à supremacia da CRFB, estando em condição de equivalência à legislação interna. A vigência dos tratados depende de deliberação do congresso nacional, que o

de Mello, o STF estendeu o *overruling* sobre o precedente criado pelo recurso extraordinário n. 80.004/SE aos tratados internacionais de direitos humanos nos autos do recurso extraordinário n. 466.343/SP⁸⁰, relatado pelo ministro Cezar Peluso. Na ocasião, a unanimidade dos ministros entendeu que o fato de o Brasil ter internalizado tratado internacional sem ressalvas ao dispositivo que previa a proibição da prisão civil do depositário infiel tornou ilícita tal ordem com base na legislação interna. Em célebre voto, o ministro Gilmar Mendes afirmou:

Esses dados revelam uma tendência contemporânea do constitucionalismo mundial de prestigiar as normas internacionais destinadas à proteção do ser humano. Por conseguinte, a partir desse universo jurídico voltado aos direitos e garantias fundamentais, as constituições não apenas apresentam maiores possibilidades de concretização de sua eficácia normativa, como também somente podem ser concebidas em uma abordagem que aproxime o Direito Internacional do Direito Constitucional.

No continente americano, o regime de responsabilidade do Estado pela violação de tratados internacionais vem apresentando uma considerável evolução desde a criação da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também denominada Pacto de San José da Costa Rica, adotada por conferência interamericana especializada sobre direitos humanos, em 21 de novembro de 1969.

Entretanto, na prática, a mudança da forma pela qual tais direitos são tratados pelo Estado brasileiro ainda ocorre de maneira lenta e gradual. E um dos fatores primordiais desse fato está modo como se tem concebido o processo de incorporação de tratados internacionais de direitos humanos na ordem jurídica interna.

Tudo indica, portanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sem sombra de dúvidas, tem de ser revisitada criticamente.⁸¹

Por fim, para consolidar a alteração no entendimento do STF sobre os tratados internacionais, a referida corte julgou o recurso extraordinário n.

internaliza por meio de decreto legislativo, e do presidente da república, que o faz vigente por meio de decreto, conforme dispositivos constitucionais que regulam a matéria. A convenção n. 158 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), além de depender de internalização mediante o rito destinado à aprovação dos tratados internacionais, não prescreve a impossibilidade de demissões arbitrárias ou sem justa causa, mas, meramente, propõe legislação específica, reservando a cada nação optar pelo ordenamento jurídico que lhe seja mais consentâneo. Confederação Nacional do Transporte. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 04 set. 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347083>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 466.343/SP**. É ilícita a prisão civil do depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito, por conta do disposto no parágrafo 7º do artigo 7º da convenção americana sobre direitos humanos (Pacto de San Jose da Costa Rica). Banco Bradesco S.A. *versus* Luciano Cardoso Santos. Relator: Min. Cezar Peluso. Acórdão de 3 dez. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁸¹ *Ibidem*. Trecho do voto do ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

349.703/RS⁸², cujo acórdão foi redigido pelo ministro Gilmar Mendes. Na ocasião, por maioria, o STF decidiu que as convenções internacionais de direitos humanos têm *status* supralegal no ordenamento jurídico brasileiro⁸³. Assim, as convenções de tal natureza sobrepõem-se à legislação interna no que colidirem, submetendo-se apenas à CRFB e a eventuais tratados internalizados mediante o rito específico do parágrafo terceiro do artigo 5º da carta brasileira.

O voto proferido pelo ministro redator do acórdão, Gilmar Mendes, apresentou fundamentação muito hábil para a adoção de seu posicionamento, apresentando quatro correntes interpretativas: a primeira, a qual reconhece caráter supraconstitucional dos tratados e convenções em matéria de direitos humanos; uma segunda, que outorga natureza constitucional a tais prescrições; uma terceira, que os equipara à legislação interna nacional e, por fim, uma última, a qual dá aos tratados e convenções internacionais de tal matéria *status* supralegal.

A seguir, o ministro refuta cada uma das teses.

A primeira não poderia ser válida no Brasil em vista do chamado princípio da supremacia formal e material da CRFB, cujo exemplo pode se ver na possibilidade de controle de constitucionalidade de tratados internacionais (alínea b do inciso terceiro do artigo 102 da CRFB⁸⁴) e conforme orientam os precedentes do próprio STF⁸⁵.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 349.703/RS**. A adesão da República Federativa do Brasil ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San Jose da Costa Rica – destituiu da base legal a prisão civil do depositário infiel. O ordenamento jurídico guarda lugar peculiar a tratados de tal natureza, acima da legislação interna e abaixo das disposições constitucionais. Banco Itaú S.A. *versus* Armando Luiz Segabinazzi. Relator: Min. Ilmar Galvão, relator p/ o acórdão: Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 3 dez. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595406>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁸³ É importante notar que nenhum dos ministros da ocasião votou pela manutenção da orientação dualista da própria corte, uma vez que os vencidos – ministros Eros Grau, Cezar Peluso, Ellen Gracie e Celso de Mello – reconheciam *status* constitucional às convenções internacionais sobre direitos humanos.

⁸⁴ BRASIL. *Op. cit.*

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em habeas corpus n. 79.785/RJ**. A CRFB é superior hierarquicamente às leis e aos tratados internacionais, o que conduz à necessidade de se buscar no próprio texto constitucional as hipóteses de solução de antinomias. A previsão em matéria internacional da garantia de duplo grau de jurisdição deve ser interpretada com vistas à CRFB e à legislação vigente. A ausência de previsão de órgãos jurisdicionais para garantir o duplo grau de jurisdição não ofende a CRFB. Jorgina Maria de Freitas Fernandes *versus* Ministério Público Federal. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Acórdão de 29 mar. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=102661>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

A segunda corrente também esbarra na própria possibilidade de o STF realizar o controle de constitucionalidade dos tratados e convenções internacionais. Se esses tivessem *status* constitucional, não haveria possibilidade de se os declarar inconstitucionais, contradição lógica que derruba a tese defendida. Além disso, com a edição da emenda constitucional n. 45, de 08 de dezembro de 2004⁸⁶, a qual outorgou *status* constitucional apenas às convenções e aos tratados internacionais de direitos humanos que forem aprovados com quórum específico, acabou esvaziando a tese de sentido.

Por fim, o ministro ataca a terceira corrente mediante a menção ao *overruling* que a corte proporcionou ao julgar o já mencionado *habeas corpus* n. 72.131/RJ.

Assim, adota a quarta corrente interpretativa, a qual outorga aos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos a condição de supralegalidade⁸⁷.

Com o citado precedente, tende o STF a manter uma postura mais receptiva às disposições internacionais em detrimento da legislação interna. É importante mencionar que a partir de tal decisão, surgiu importante discussão doutrinária, iniciada no Brasil por Valerio Mazzuoli com a tese de doutorado “Rumo às novas relações entre o direito internacional dos direitos humanos e o direito interno: da exclusão à coexistência, da intransigência ao diálogo das fontes”⁸⁸, acerca da possibilidade de realizar um *controle de convencionalidade* das normas de direito interno brasileiro⁸⁹.

Após essas breves linhas acerca do direito internacional, nas quais se buscou conceituar alguns termos básicos, sintetizar o procedimento de internalização de tratados e convenções internacionais e expor a jurisprudência do STF quanto ao conflito entre as fontes jurídicas internacionais e interna, afigura-se possível atingir a derradeira análise a ser realizada. Desse modo, será efetuada um exame do entendimento doutrinário acerca da constitucionalidade das previsões de isenção de

⁸⁶ BRASIL. *Op. cit.*.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Op. cit.*. Trecho do voto do ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595406>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

⁸⁸ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Rumo às novas relações entre o direito internacional dos direitos humanos e o direito interno**: da exclusão à coexistência, da intransigência ao diálogo das fontes. Tese de doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul/Faculdade de Direito, 2008. pp. 201-241

⁸⁹ Ao lado do controle de constitucionalidade, que, em amplas linhas, permite ao poder judiciário deixar de aplicar alguma norma por estar em desconhecimento com alguma previsão constitucional, o controle de convencionalidade serviria ao intuito de contrapor normas de direito interno aos tratados internacionais, prevalecendo, em vista do novo precedente do STF, esses últimos.

tributos estaduais e municipais em tratados internacionais e dos votos do STF no recurso extraordinário 229.096/RS, que, como já se disse, tratou da matéria. Antes disso, ademais, o tema carece da apresentação de alguns conceitos básicos de direito tributário referentes às isenções e às imunidades.

3. O DIREITO TRIBUTÁRIO NA ÓTICA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

3.1 Noções introdutórias.

O exame das origens e da função do Estado nas sociedades não será realizado neste estudo. Basta, por ora, saber que, independentemente do fim, ele se financia por meio da tributação.

No atual estágio da sociedade, é praticamente impossível conceber uma sociedade sem um Estado, qual seja o grau de interferência desse na vida privada dos indivíduos. E a existência de tal ente passa pela tributação. Baleeiro⁹⁰ afirma:

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antigüidade até hoje, excluem qualquer dúvida.

No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sofre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática.

A tributação tem como marca indelével a incidência sobre a riqueza – inclusive a potencial – produzida pelos indivíduos, seja na sua própria existência quanto no ato de seu trânsito. Dessa maneira, é corrente a alusão ao fato de que o Estado, no exercício de suas típicas funções, não produz riqueza, apenas a consome ou a distribui, em que a consome parcialmente. O *justice* James Marshall, da Suprema Corte americana, ao opinar no julgamento do caso *McCulloch v. Maryland*, de 1819, afirmou:

Aquele poder de taxá-los [os bancos] conferido aos estados, que permite ser exercido também para destruí-los, deve obviamente ser impedido. A taxação é tida como um poder absoluto que desconhece limite algum além daqueles expressamente previstos na Constituição, e, como quaisquer outros poderes soberanos de quaisquer outras espécies, é confiado à discricção daqueles que podem usá-lo.⁹¹

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense. 2001. p. 1.

⁹¹ No original: "That the power of taxing it by the States may be exercised so as to destroy it is too obvious to be denied. But taxation is said to be an absolute power which acknowledges no other limits

O poder de taxar, logicamente, inclui o poder de escolher a quem ou o quê taxar. Diante do mencionado potencial destrutivo da tributação, criaram-se meios de evitar que incida sobre atos ou fatos considerados politicamente relevantes. Tais reservas de tributação foram chamadas, no ordenamento jurídico brasileiro, isenções ou imunidades, a depender de suas características.

As imunidades estão todas previstas no corpo da CRFB e circunscrevem a competência para a instituição de tributos. Assim, além de um direito do contribuinte, elas são limites que conformam o próprio sistema tributário. Luciano Amaro⁹² afirma:

[...] não quer a Constituição que determinadas situações materiais sejam oneradas por tributos (ou por algum tributo em especial). Dessa forma, complementando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.

[...]

Essas situações, dizem-se *imunes*. A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

As imunidades foram inseridas no corpo constitucional no interesse de proteger determinadas questões caras àqueles que integraram o poder constituinte. Por exemplo, a CRFB permite aos estados tributarem a circulação de mercadorias, estando imune, porém, à imposição de ICMS o papel destinado à impressão de jornais, conforme dispõe a alínea c do inciso VI do artigo 150. A produção de jornais – e livros e periódicos, também mencionados no dispositivo – é uma das temáticas de estima constitucional⁹³, no que se tornou imune à imposição de impostos. O tributarista Luciano Amaro⁹⁴ sustenta:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade

than those expressly prescribed in the Constitution, and, like sovereign power of every other description, is intrusted to the discretion of those who use it." ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos da América. **Caso James Mcculloch v. The State of Maryland (1819)**. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0017_0316_ZO.html>. Acesso em: 23 nov. 2012.

⁹² AMARO, Luciano. *Op. cit.* p. 151.

⁹³ É inevitável fazer a correlação entre a imunidade mencionada e a forte defesa do direito de expressão realizada pelo texto constitucional, a exemplo do artigo 5º, incisos IV e IX, da CRFB.

⁹⁴ AMARO, Luciano. *Op. cit.* p. 283.

religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situação imunes.

Por outro lado, a isenção, no CTN, é considerada causa de exclusão do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 175, I, da referida legislação⁹⁵. A definição vem das lições de Rubens Gomes de Sousa, que afirmava ser a isenção um favor concedido por lei, que dispensava o contribuinte do pagamento de um tributo, uma vez que, nas palavras do próprio autor “*na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento.*”⁹⁶.

Tal conceito, entretanto, é muito criticado pela doutrina brasileira. Luciano Amaro⁹⁷, por exemplo, afirma:

Dispensa legal de tributo devido é conceito que calharia bem para a *remissão* (ou perdão) de tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, ele suporia que o fato isento fosse tributado, para que, *no mesmo instante*, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, *ao mesmo tempo*, tributado e não tributado.

Alfredo Augusto Becker, na clássica obra “Teoria geral de direito tributário”⁹⁸, e Paulo de Barros Carvalho, principalmente em “Curso de direito tributário”⁹⁹, dissecaram o instituto da isenção, imputando-lhe as críticas que o conceito legal merece. Partindo da ideia de a isenção ser uma “hipótese de não-incidência legalmente qualificada”¹⁰⁰, é possível notar que seu regime jurídico não pode configurar hipótese de exclusão do crédito tributário, já que nem haveria o surgimento desse. Assim, concebendo-se a imposição tributária como resultante do preenchimento dos elementos materiais de uma hipótese de incidência, é bastante evidente a impossibilidade de configuração desses, uma vez que a isenção retira determinados fatos das referidas hipóteses de incidência.

⁹⁵ BRASIL. *Op. cit.*

⁹⁶ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97. *apud* AMARO, Luciano. *Op. cit.* p. 283.

⁹⁷ AMARO, Luciano. *Op. cit.* *Loc. cit.*

⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 5. ed.. São Paulo: Noeses. 2008.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12 ed. rev. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999. pp. 441-455.

¹⁰⁰ A definição é do tributarista José Souto Maior Borges. In BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões literárias, 1969. p. 182. *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.* p. 443.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho pontifica a existência de oito formas de a isenção inibir o fato gerador¹⁰¹, classificadas em dois grandes grupos: as normas jurídicas podem afastar elementos das hipóteses de incidência ou eliminar o conseqüente da incidência. Enumerando as possibilidades, o autor afirma¹⁰²:

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente:

I – pela hipótese

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

II – pelo conseqüente

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

Esse detalhado delineamento do tema demonstra, de maneira muito hábil, a inconsistência da classificação jurídica da isenção fixada pela legislação tributária vigente no Brasil. Se a isenção pode atingir a norma de incidência das maneiras descritas, impedindo o próprio surgimento do crédito tributário, não pode se tratar de hipótese de exclusão desse, pois não há como se excluir o que não chegou a surgir.

Em síntese, a imunidade cuida de delimitações de competência do poder de tributar; a isenção trata de impedir o surgimento do crédito tributário.

Com as distinções e explanações realizadas sobre as imunidades e isenções, o exame do instituto da isenção heterônoma – e sua proibição constitucional – se torna possível.

Como já foi afirmado anteriormente, o poder de tributar compreende o poder de escolher o quê ou quem tributar. Por tal motivo foram criadas as delimitações de competência contidas nas imunidades, de modo a evitar que a tributação atinja valores considerados demasiado importantes. Por outro lado, por evidente decorrência do princípio do federalismo¹⁰³⁻¹⁰⁴, o artigo 151, III, da CRFB¹⁰⁵, eliminou

¹⁰¹ Aqui, o termo é usado no intuito de facilitar a compreensão do tema, sendo necessário ressaltar as ressalvas do próprio Paulo Barros de Carvalho à expressão. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, pp. 238-241.

¹⁰² *Ibidem*, p. 450.

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, pp. 411-413.

¹⁰⁴ Trata-se de mais uma garantia que garante o pacto federativo quando obsta a interferência de entes maiores no plano arrecadatório dos menores, colocando em xeque sua autonomia. Tal

da competência da União a possibilidade de intervir na imposição tributária dos demais entes federativos – estados, Distrito Federal e municípios –, reservando-se as exceções constitucionais¹⁰⁶. Em outras palavras, o dispositivo constitucional assevera “proibir que a União venha atuar em seara competencial alheia, o que lhe é defeso em virtude da privatividade que demarca a competência tributária, quer na vertente de instituição do tributo, quer na de sua exoneração.”¹⁰⁷.

Além disso, como a CRFB inovou essa questão, introduzindo a aludida limitação à União, a assembleia constituinte inseriu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o artigo 41¹⁰⁸, que prevê a reavaliação de todos os incentivos fiscais, dentre os quais se enquadram isenções de tributos estaduais e municipais concedidas pela união federal. Caberia, então, aos respectivos entes tributantes confirmar as isenções concedidas mediante edição de lei específica em até dois anos, sob pena de serem revogados os benefícios até então vigentes.

Nesse contexto, é importante ressaltar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, com a redação dada pela emenda constitucional n. 01 de 1969, permitia a instituição de isenções heterônomas, conforme dispunha o

interferência é registrada no dispositivo constitucional na exclusiva situação de isenção, nada obstando a que estendamos a proibição a outros benefícios, os quais a proibição também deve abranger – v.g., a anistia, remissão, concessão de crédito presumido etc. Registre-se que a intimidade do postulado com o pacto federativo rechaça a possibilidade de alteração da matéria por emenda constitucional, por força do art. 60, §4º, I, CF. SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed.. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 272.

¹⁰⁵ Art. 151. É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

¹⁰⁶ A CRFB, em sua redação original, previa duas hipóteses expressas, a saber, o inciso II do parágrafo 3º do artigo 156, que permite à União federal isentar, por meio de lei complementar, o ISS nas exportações de serviços, e a alínea e do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155, que possibilitava a isenção, também por meio de lei complementar, do ICMS incidente sobre as operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior, além dos mencionados no artigo 155, §2º, X, a, da própria constituição, dispositivo esse que foi revogado pela emenda constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

¹⁰⁷ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*. pp. 271-272.

¹⁰⁸ Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei. § 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo. § 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e confirmados nos prazos deste artigo. BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**: promulgado em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

parágrafo 2º do artigo 19¹⁰⁹, desde que presente relevante interesse econômico ou social.

A maior problemática envolvendo a proibição constitucional à isenção heterônoma se refere à possibilidade constitucional de tratados internacionais preverem a isenção de tributos estaduais ou municipais. Como já foi mencionado, a internalização de pactos internacionais é matéria restrita à competência do presidente da república – ou de outras autoridades federais com poderes para tanto –, ao firmá-los, e do congresso nacional, para referendá-los.

3.2 A questão problemática: posições doutrinárias e jurisprudenciais.

Com a exposição realizada, pode-se apresentar a problemática questão referente à isenção de tributos estaduais e municipais por tratado internacional.

Consoante se expôs, o federalismo é uma forma de governo em que as competências legislativas e orçamentárias são divididas entre entes territorialmente distinguidos, no intuito de possibilitar a cada um desses entes tomar decisões que afetem os indivíduos vivendo no mesmo território.

Os tratados internacionais, por sua vez, são instrumentos jurídicos que possibilitam às nações fixarem pontos comuns, obrigando, tanto indivíduos jurisdicionados como o próprio governo, a respeitarem normas comuns. Além disso, viu-se que o STF apresenta tendência jurisprudencial no sentido de dar prevalência aos tratados internacionais sobre a legislação interna.

Por fim, analisando-se o direito tributário, vê-se o significado das isenções no direito brasileiro como “hipótese de não-incidência legalmente qualificada”, criticando-se o conceito legal do termo. Além disso, realizou-se uma pequena análise da proibição constitucional à concessão de isenções pela união federal a tributos estaduais e municipais.

De todo o exposto, surge imponente questionamento jurídico, concernente à possibilidade de tratados internacionais preverem isenção de tributos estaduais e/ou municipais.

¹⁰⁹ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais. BRASIL. *Op. cit.*

Os mais célebres exemplos de tal ocorrência são as isenções previstas pelo tratado que permitiu a construção do gasoduto “Brasil-Bolívia”¹¹⁰. O artigo 1º do referido acordo assim dispõe:

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

- a) importação de bens e serviços destinados ao uso direto ou a incorporação na construção do gasoduto Brasil-Bolívia;
- b) compra, fornecimento e circulação locais de bens e serviços destinados ao uso direto ou à incorporação na construção do referido gasoduto;
- c) financiamento, crédito, câmbio de diversas, seguro e seus correspondentes pagamentos e remessas a terceiros.

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

Desde então, a doutrina, ao tratar do tema, divergiu significativamente acerca do tema.

Marcelo Elias Sanches, em artigo publicado ainda em 2000, defende a constitucionalidade de tais isenções. Afirma:

A Federação “lato sensu” é a forma, a moldura de Estado instituída pela Magna Carta (art. 1º), em que há a existência de um ente federado central e outros setoriais. O primeiro é a fusão dos interesses dos entes federados setoriais e da Nação, compondo, para esta análise, a defesa e administração do interesse nacional, internamente. Enquanto que perante a Sociedade Internacional, *faz-se presente*, no feliz vocábulo de Pontes de Miranda, a República Federativa do Brasil.

[...]

A União Federal é o ente federado de existência necessária e possui dupla faceta constitucional.

Internamente, sob os critérios da *horizontalidade federativa, não-intervenção, da unidade e indissolubilidade* nacionais, é um ente federado igual aos demais, com atribuições, patrimônio, órgãos e agentes próprios. Todavia, se aplicarmos o critério *defesa de interesses* (expansibilidade do princípio Republicano), temos a hierarquização entre os entes federados, uma vez que o interesse nacional sobrepõe-se ao regional e local.¹¹¹

¹¹⁰ BRASIL. **Decreto n. 2.142 de 5 de fevereiro de 1997**. Promulga o Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2142.html>. Acesso em: 24 nov. 2012.

¹¹¹ SANCHES, Marcelo Elias. **Os tratados internacionais e a disciplina dos tributos estaduais e municipais**. In *Revista dialética de direito tributário* n. 59. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 58-59/61.

A mesma opinião é sustentada por Welber Barral e Tatiana Lacerda Prazeres, agregando à hipótese os seguintes argumentos:

A União, definitivamente, não tem personalidade jurídica de Direito internacional Público; a ela falece competência para a celebração de acordos internacionais – a União faz as vezes do Estado Brasileiro, mas com ele não se confunde. Em uma palavra: ao que parece, a própria CF/88 estabeleceu o equívoco, pelo mau uso da linguagem, ao dizer que uma pessoa política de direito interno atuará no plano internacional.

[...] este artigo propõe a constitucionalidade da isenção de um tributo estadual por um tratado internacional, em razão: (a) da impossibilidade de se confundir a União e a República Federativa do Brasil, pelo fato de terem naturezas jurídicas distintas; (b) da inaplicabilidade do artigo 151, II, da CF/88 à atuação da República Federativa do Brasil; (c) da representação internacional, por parte da República Federativa do Brasil, do conjunto dos interesses nacionais.¹¹²

Também se posicionam ao lado do entendimento que reputa constitucional a isenção de tributos estaduais e municipais por intermédio de tratados internacionais Hugo de Brito Machado¹¹³, Oscar Valente Cardoso¹¹⁴, Luciano Amaro¹¹⁵ e Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹⁶.

Por sua vez, Sergio André R. G. da Silva realiza um amplo estudo doutrinário acerca do tema, apresentando aqueles que seriam os argumentos favoráveis à tese, listando-os:

- a) a Constituição reconhece o tratado como fonte de direitos;
- b) o tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro plenipotenciário e referendado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do Estado em que residam;
- c) o Código Tributário Nacional assegura a prevalência dos tratados sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios;
- d) a proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial e não como Pessoa Jurídica de Direito Público Externo;
- e) o interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais internos e orienta a exegese dos tratados;
- f) a competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo, se é que existe, ante as diversidades histórias das federações, nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988;

¹¹² BARRAL, Welber; PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais.** In *Revista dialética de direito tributário* n. 70. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 142-143/148.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Tratados internacionais e a isenções de tributos estaduais e municipais.** In *Revista dialética de direito tributário* n. 164. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 66-70.

¹¹⁴ CARDOSO, Oscar Valente. **Tratados internacionais em matéria tributária: aspectos polêmicos.** In *Revista dialética de direito tributário* n. 196. São Paulo: Dialética, 2012. pp. 105-116

¹¹⁵ AMARO, Luciano. *Op. cit.* pp. 186-188.

¹¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 6. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2003. pp. 550-560.

g) o federalismo brasileiro é concentracionário.¹¹⁷

A seguir, o autor tece algumas considerações acerca de cada argumento, concluindo ao final:

[...] pode-se asseverar que a Constituição Federal veda a possibilidade de a União Federal conceder isenções heterônomas, seja por meio de leis internas (leis nacionais), seja por meio de normas de Direito Internacional, devendo-se interpretar o inciso III do artigo 151 da Constituição Federal como regra que estabelece a competência exclusiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios para estabelecerem isenções de tributos de sua competência.

[...] É de se reconhecer que a posição adotada pela Constituição Federal nesse particular prejudica a inserção do Brasil em movimentos de integração regional, os quais passam pela necessária harmonização da tributação indireta, que pode depender da exoneração de tributos estaduais, distritais e municipais.

Todavia, essa dificuldade é uma decorrência do federalismo fiscal instituído pela Constituição Federal, sendo certo que, como já afirmado anteriormente, a alteração do atual ambiente jurídico deve se dar pela via legislativa, a partir do debate quanto a possíveis alterações das competências tributárias previstas na Lei Maior, não sendo viável alcançar os objetivos pretendido pela reforma, via interpretação, de um arcabouço jurídico que não foi forjado tendo em vista a inclusão do Estado Brasileiro em processos de integração econômica.¹¹⁸

No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro defende a inconstitucionalidade de tal medida, referindo que o federalismo é princípio supraconstitucional:

Não obstante, há um argumento incontornável. O princípio federal é supraconstitucional, e o art. 98 do Código Tributário Nacional admite ou outra leitura, como se vê, mais adequada à superioridade desse mesmo princípio fundamental.

Acresce também que manter o federalismo é preservar a democracia.¹¹⁹

Por fim, também defendem a inconstitucionalidade da isenção de tributos estaduais e municipais por tratados internacionais Alcides Jorge Costa¹²⁰ e Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho¹²¹.

¹¹⁷ SILVA, Sergio André R. G. da. **Possibilidade jurídica da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por intermédio de tratado internacional.** In *Revista dialética de direito tributário n. 113*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 118-119.

¹¹⁸ *Ibidem*. p. 125.

¹¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* p. 412.

¹²⁰ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na legislação complementar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1978. pp. 170-171.

¹²¹ HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. **Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?** In *Revista dialética de direito tributário n. 64*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 262-268.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o recurso especial n. 90.871/PE¹²², relatado pelo ministro José Delgado, reputou como inconstitucional a concessão de isenção de tributo estadual por tratado internacional. Ao fundamentar seu voto, o ministro relator afirmou:

Certo é que a amplitude que a Constituição Federal outorga à União Federal para celebrar tratados recebe os limites impostos pela própria Carta. No caso, há em tema de isenção, a proibição constitucional da União instituir isenções tributárias da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151, III, CF).

Com base em tal princípio constitucional é que deve ser interpretado o art. 98, do CTN, quando dispõe que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna.

Em se tratando de isenção, há, também, de se cumprir a regra de que somente por lei tal benefício pode ser concedido. Não é o caso da temática discutida nos autos.¹²³

Portanto, constata-se ampla discussão acerca da constitucionalidade da isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional. Ao julgar o tema, portanto, o STF estava fadado a se posicionar em uma das correntes acima mencionadas.

3.3 A jurisprudência do STF: o recurso extraordinário n. 229.096/RS – *leading case*.

A questão da isenção de tributos estaduais foi tratada pelo STF ao julgar o recurso extraordinário n. 229.096/RS¹²⁴. Antes, contudo, é necessário revisar a jurisprudência da corte em relação à vigência dos tratados internacionais no Brasil.

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n. 90.871/PE**. Por conta do disposto no inciso terceiro do artigo 151 da Constituição Federal, o qual trata das vedações à instituição de isenções heterônomas, não cabe união federal instituir isenções de tributos estaduais por intermédio de tratados internacionais. Frigorífico Ibérico Ltda. *versus* Estado de Pernambuco. Relator: Min. José Delgado. Acórdão de 17 jun. 1997. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600178259&dt_publicacao=20-10-1997&cod_tipo_documento=>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Op. cit.*. Trecho do voto do ministro José Delgado. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600178259&dt_publicacao=20-10-1997&cod_tipo_documento=>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 229.096/RS**. É constitucional a previsão de isenções de tributos estaduais pelo GATT. Uma vez que somente cabe à República Federativa do Brasil o papel de firmar tratados ou convenções internacionais, conforme dispõe o parágrafo segundo do artigo 52 da CRFB, não caracteriza isenção heterônoma a isenção de tributos das alçadas estadual e municipal por tratados internacionais. Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. *versus* Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ilmar Galvão, relatora p/ o acórdão Min. Carmen Lúcia. Acórdão de 16 ago. 2007. Disponível em:

Quando do julgamento do referido recurso extraordinário, a orientação vigente quanto ao tema concebia o tratado internacional como equivalente à legislação interna, conforme decidido no recurso extraordinário n. 80.004/SE¹²⁵. É importante mencionar, contudo, que a orientação já era instável à época, uma vez que tanto não se aplicava o precedente a questões tributárias – como afirmou o recurso extraordinário 90.824/SP¹²⁶ –, como já havia orientação no sentido de não a aplicar quando se tratasse de convenção ou tratado sobre direitos humanos – conforme decidido no *habeas corpus* n. 72.131/RJ¹²⁷.

Desse modo, à época, o STF entendia que os tratados internacionais firmados pelo Brasil tinham prevalência sobre a legislação interna, conforme dispõe o artigo 98 do CTN¹²⁸. Esse, em síntese, era o panorama jurisprudencial à época dos fatos.

Analisando-se o recurso extraordinário n. 229.096/RS, vê-se que tem origem de um acórdão proferido nos autos da apelação cível n. 595104365¹²⁹, tramitada no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS). A apelação cível, por sua vez, foi interposta sobre a decisão proferida nos autos do mandado de segurança n. 1195106404¹³⁰, que tramitou na 1ª vara da fazenda pública do foro central da comarca de Porto Alegre, RS.

A sentença proferida havia julgado improcedentes os pedidos do mandado de segurança impetrado, reputando inconstitucionais os dispositivos do tratado internacional que concediam isenções de tributos estaduais e, conseqüentemente, julgando legítimo o direito de o Estado do Rio Grande do Sul exigir a cobrança desses. Interposto recurso de apelação, o tribunal, em acórdão, decidiu manter a decisão. Dessa maneira, Central Riograndense de Insumos Ltda. interpôs recurso extraordinário com base nas alíneas *a* e *b* do inciso terceiro do artigo 102 da CRFB, que, respectivamente, tratam do cabimento de recursos extraordinários por conta de decisão que contrarie dispositivo constitucional e que declare a inconstitucionalidade

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520131>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Op. cit.*

¹²⁶ *Idem. Op. cit.*

¹²⁷ *Idem. Op. cit.*

¹²⁸ BRASIL. *Op. cit.*

¹²⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 26 nov. 2012.

¹³⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?id_comarca=porto_alegre&num_processo=1195106404&code=3399>. Acesso em 26 nov. 2012.

de tratado ou lei federal, afirmando a constitucionalidade da isenção concedida por meio de tratado internacional.

Ao julgar o referido caso, o ministro Ilmar Galvão afirmou a constitucionalidade da isenção concedida por tratado internacional, alicerçando sua tese na previsão do artigo 98 do CTN¹³¹, já mencionado. O ministro Selpúveda Pertence, por sua vez, acompanhou o voto do relator, ainda que tenha dado diferente fundamentação. Citando José Souto Maior Borges, o ministro reputou não se tratar de isenção heterônoma no caso:

Não basta dizer que por se tratar de lei nacional estaria a União autorizada a interferir nas competências legislativas reservadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios: é com esse argumento que Roque Antonio não admite a legalidade de isenções heterônomas previstas em tratados internacionais:

[...]

De fato, basta um breve confronto entre os arts. 146, III, a, 150, §6º, e 151, III, da Constituição para concluir que mesmo a lei complementar nacional que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária e define os tributos e suas espécies, assim como os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, não está autorizada a disciplinar isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (isenções heterônomas).

O equívoco, no entanto, está em dizer que as isenções concedidas em tratados internacionais têm natureza jurídica de isenção heterônoma, como alerta José Souto Maior Borges (BORGES, José Souto Maior. **Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios**. In MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 176-178.):

A União é uma pessoa jurídica de direito público interno. Por isso o exercício de sua competência, no direito interno, pode ser contrastado com o da competência estadual e municipal, dado que são ordens jurídicas parciais, como visto. Daí a proibição de instituir da União isenções de impostos estaduais e municipais. Não se deve confundir a República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra – a União, que não é sujeito de direito internacional. Muito menos os Estados-membros e Municípios. Nenhum desses é em si mesmo dotado de personalidade internacional.

Constitui, porém, equívoco elementar transportar critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestatais. Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis nacionais, a CF dá à União competência para vincular o Estado brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios. A procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 52, §2º, da CF, *in fine*, ao referir expressamente os 'tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil (sic: não a União Federal) é parte'. São, pois, áreas diversas e autônomas de vinculação jurídica.

As isenções pela União de impostos estaduais e municipais constituem espécies de exonerações fiscais que certa feita nomeei 'limitações heterônomas de direito interno', visando a distingui-las das isenções outorgadas pela própria pessoa constitucional competente para a instituição

¹³¹ BRASIL. *Op. cit.*

dos impostos de que ela mesma isenta. Isenções, essas últimas, que correspondem a autolimitação do poder de tributar, 'limitações autônomas', portanto (cf. Isenções tributárias, 1ª ed., 1969, p. 227). Suponho que, a partir daí, a dicotomia isenções autônomas/isenções heterônomas fez fortuna na doutrina nacional.

A doutrina tradicional vê na isenção contemplada em tratado internacional uma limitação heterônoma do poder de tributar, porque ela alcançaria, num ato celebrado pela União, os Estados-membros e Municípios. Daí a contestação de sua legitimidade constitucional.

O equívoco é, no entanto, patente. Que um agente ou órgão da União, o Presidente da República ou Ministro de Estado, subscreva um tratado não significa que os Estados e Municípios estejam em pré-excluídos dos vínculos decorrentes da celebração. Precisamente, o contrário é que ocorre na hipótese, como a CF, art. 52, §2º, *in fine*, deixa claro. Insiste-se: é a República Federativa do Brasil (CF, arts. 1º e 18) 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 do Governo Federal, mas como Chefe de Estado.

Consequência: não é, a rigor, de isenção heterônoma, senão autônoma, de que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas), (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). As primeiras são sempre resultantes de atos de direito interestatal, as segundas, de atos de direito interno. Que coerência terá, porém, sustenta-se que as pessoas constitucionais de direito interno da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem isentar de tributos e a Federação brasileira, que a todos conjuga, não o pode?

Em conclusão: colocar o problema de aplicação da CF, art. 151, III, no âmbito das relações externas é fazê-lo em lugar inapropriado. Aí esse dispositivo não tem a mínima aplicabilidade. Inteiramente consoante com a CF/88 será a disciplina do tratado internacional que envolva a isenção de impostos estaduais e municipais.¹³²

Os demais ministros do caso votaram com fundamento no voto do ministro Sepúlveda Pertence. São importantes, também, para a elucidação da matéria os fundamentos do voto do ministro Celso de Mello:

Estabelecidas tais premissas, **torna-se possível constatar** que a vedação constitucional em causa, **fundada** no art. 151, III, da Constituição, **incide**, unicamente, sobre a União Federal, **enquanto** pessoa jurídica de direito público **interno**, responsável, nessa **específica** condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma **meramente** parcial, **inconfundível** com a posição institucional **de soberania** do Estado Federal brasileiro, **que ostenta**, este sim, **a qualidade** de sujeito de direito internacional público **e que constitui**, no plano de nossa organização política, **a expressão mesma** de uma comunidade jurídica global, **investida** do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional e total, **essencialmente diversa**, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, **daquela** que se consubstancia nas leis e atos de caráter **simplesmente** federal.

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Op. cit.*. Trecho do voto do ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520131>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

Sob tal perspectiva, **nada impede** que o Estado Federal brasileiro **celebre tratados internacionais** que veiculem cláusulas de exoneração tributária, **em matéria** de ICMS, **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. (grifos do autor)¹³³

A partir de tais fragmentos do acórdão, é possível contrapô-lo ao que se analisou neste texto acerca das temáticas circundantes à matéria, a saber, o federalismo, o direito internacional e o direito tributário.

Em relação ao primeiro, vale ressaltar o excerto que se pode considerar um conceito mínimo do princípio do federalismo. Neste estudo, defendeu-se que esse seria a repartição de competência entre diversos entes existentes no mesmo território, desde que permita aos indivíduos no controle dos órgãos que compõem a federação exercerem tal competência com certa amplitude discricionária.

Além disso, a análise do direito internacional se mostrou importante para fixar o entendimento do STF acerca da validade do tratado internacional em relação à legislação interna. Além disso, conforme se viu, a CRFB adotou uma espécie de dualismo moderado em relação à internalização de tratados e convenções internacionais.

Por fim, o estudo de questões específicas do direito tributário serviu ao intuito de demonstrar a conceituação da isenção para o direito brasileiro e analisar o instituto da isenção heterônoma.

Com tais balizas, a análise da decisão é facilitada. É evidente que a CRFB não oferece uma solução explícita nos seus dispositivos. Aliás, é importante notar que a redação proposta pela assembleia constituinte não se atentou a tais questões. Há uma utilização indiscriminada dos vocábulos “união” e “república”¹³⁴.

É indubitável a adequação da regra implícita que se derivou da leitura constitucional. A rigor, há par de menções ao vocábulo “república” no corpo

¹³³ *Idem. Op. cit.*. Trecho do voto do ministro Celso de Mello Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520131>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

¹³⁴ A CRFB utiliza o vocábulo “união” ao se referir à competência exclusiva dessa para manter relações com estados estrangeiros e participar de organizações, como se vê no artigo 21, inciso primeiro, de seu texto, e usa o vocábulo “república” no artigo 18 do corpo constitucional, mencionando que essa compreende a união federal, os estados, o Distrito Federal e os municípios. BRASIL. *Op. cit.*

constitucional em que se depreende a ideia de que a união federal faz parte dessa – artigo 1º e 18¹³⁵.

Contudo, é imprescindível mencionar que tal criação de regras, derivadas de interpretações sistemáticas da CRFB, necessariamente devem ser limitadas pelos princípios que ela mesmo anuncia. Assim, mister que se critique a orientação dada pelo STF ao tema, uma vez que não limita a regra por ele criada.

A título argumentativo, pode-se cogitar alguma espécie de isenção de tributo estadual criada por tratado internacional que ocasione uma severa diminuição da capacidade arrecadatória de um determinado estado. Ao se analisar o princípio federalista, que é um dos princípios da CRFB, pode-se afirmar que tal espécie de isenção seria inconstitucional, a despeito da regra criada pelo julgamento do recurso extraordinário n. 229.096/RS. Isso porque a regra derivada da interpretação do STF sobre o tema não pode ser considerada absoluta, uma vez que a interpretação judicial está adstrita a uma série de limites, entre eles os chamados limites semânticos e os princípios¹³⁶.

Portanto, ainda que se repute adequada a decisão proferida, é imprescindível afirmar os limites dela própria. O princípio do federalismo, como visto neste texto, parece ser um desses limites.

¹³⁵ BRASIL. *Op. cit.*

¹³⁶ Por conta das limitações da presente monografia, não se pode realizar uma pretendida análise da teoria das fontes e da decisão judicial.

CONCLUSÃO

Este trabalho apresentou um conceito do que seria o princípio do federalismo, afirmando-o a repartição de competência entre diversos entes existentes no mesmo território, com a ressalva de que tal competência permita aos indivíduos no controle dos órgãos que compõem a federação exercer ela própria com certa amplitude discricionária. O conceito se embasou no ideal de que o poder é melhor usufruído e controlado quando dividido ao máximo e que a liberdade dos indivíduos tornaria inócuas as tentativas de extrapolá-lo. Isso torna necessário, portanto, que o federalismo sempre esteja acompanhado por uma noção da imprescindibilidade de certos direitos fundamentais para o estabelecimento de uma governança virtuosa.

Além disso, demonstrou-se que a utilização de tratados e convenções internacionais se tornou inevitável para o fim de travar relações comerciais com outros países, o que é saudável a ambas, uma vez que, dessa forma, são diminuídas as possibilidades de se confrontarem militarmente. Ademais, viu-se que, atualmente, o STF reconhece o *status* supralegal dos tratados e convenções internacionais, conformando-se, portanto, apenas à constituição vigente.

Por fim, na análise da isenção de tributos estaduais e municipais por intermédio de tratados internacionais, apurou-se que há grande divergência doutrinária acerca do tema. Ao examinar o tema, o STF decidiu que tal expediente seria constitucional, afirmando haver uma distinção entre a internalização de tratados internacionais e a promulgação de legislação interna. Na primeira, haveria atuação do presidente da República na qualidade de chefe de Estado; na segunda, na condição de chefe de governo. Tal afirmação elimina a possibilidade de reconhecer a previsão de isenções de tributos estaduais e municipais em tratados internacionais como heterônomas, pois todos os entes componentes da federação se submeteriam à República Federativa.

Ao fim, ainda que minimamente, pode-se criticar a decisão, porque não observaram – ao menos, não se fez constar na decisão – uma mínima apreciação dos limites da regra que o próprio STF criou. Ou seja, a decisão conferiu ampla discricionariedade de firmar tratados com isenções de tributos estaduais e municipais aos governantes. Evidentemente, tal regra deve encontrar limites no próprio corpo constitucional, que é a impossibilidade de se afligir a autonomia

orçamentária dos estados e municípios, de acordo com o que se defendeu neste texto.

O texto, dados seus limites, não pode tecer algumas linhas acerca da teoria das fontes e da decisão judicial. É, pois, uma análise carente de desenvolvimento. Contudo, das mínimas afirmações quanto aos elementos circundantes da matéria, pode-se vislumbrar as limitações do próprio texto constitucional à orientação firmada pelo STF.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 6. ed.. São Paulo: Saraiva, 1964.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. rev.. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense. 2001.

BANDEIRA, Manuel. **Itinerário de Pasárgada**. Disponível em: <<http://www.visionvox.com.br/biblioteca/i/Itiner%C3%A1rio-em-Pas%C3%A1rgada-Manuel-Bandeira.txt>>. Acesso em: 09 nov. 2012.

BARBOSA, Ruy. **Organização das finanças republicanas**. Discurso proferido no congresso nacional em 16 de novembro de 1890. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/p_a2.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 5. ed.. São Paulo: Noeses. 2008.

BÍBLIA. 1990. **A Bíblia sagrada**: edição pastoral. Tradução de Ivo Storniolo e Euclides Martins Balancin. 66. ed.. São Paulo: Paulus, 1990.

BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**: promulgado em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Decreto legislativo n. 28 de 12 de novembro de 1985**. Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá, concluído em Brasília, a 4 de junho de 1984. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/Canada/Dec0281985.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Decreto legislativo n. 87 de 27 de novembro de 1971**. Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, firmada entre o Brasil e a República Francesa em 10 de setembro de 1971. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/Franca/Dec0871971.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Decreto n. 2.142 de 5 de fevereiro de 1997.** Promulga o Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2142.html>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Decreto n. 50.656 de 24 de maio de 1961.** Promulga o Tratado que estabelece uma Zona de Livre Comércio e institui a Associação Latino-Americana de Livre comércio, incluído em Montevidéu, a 18 de fevereiro de 1960, entre Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-50656-24-maio-1961-390222-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Emenda constitucional n. 45 de 08 de dezembro de 2004.** Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 25 nov. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n. 90.871/PE.** Por conta do disposto no inciso terceiro do artigo 151 da Constituição Federal, o qual trata das vedações à instituição de isenções heterônomas, não cabe união federal instituir isenções de tributos estaduais por intermédio de tratados internacionais. Frigorífico Ibérico Ltda. *versus* Estado de Pernambuco. Relator: Min. José Delgado. Acórdão de 17 jun. 1997. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600178259&dt_publicacao=20-10-1997&cod_tipo_documento=>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.995-9/PE. Trecho do voto do ministro relator Celso de Mello.** Não cabe à autoridade estadual regulamentar serviços de loteria ou de concursos de prognósticos, por ofensa direta ao disposto no art. 22, X, da Constituição Federal. Procurador-Geral da República *versus* Governador do Estado de Pernambuco e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488652>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.148-1/TO.** Não cabe à autoridade estadual regulamentar serviços de loteria ou de concursos de prognósticos, por ofensa direta ao disposto no art. 22, X, da Constituição Federal.

Procurador-Geral da República *versus* Governador do Estado de Tocantins e Assembleia Legislativa do Estado de Tocantins. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488654>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.189-9/AL.** Não cabe à autoridade estadual regulamentar serviços de loteria ou de concursos de prognósticos, por ofensa direta ao disposto no art. 22, X, da Constituição Federal. Procurador-Geral da República *versus* Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 13 dez. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=488656>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Habeas corpus n. 72.131/RJ.** O devedor na condição de depositário infiel de alienação fiduciária pode ter sua prisão determinada, uma vez que se trata da exata hipótese da exceção prevista pelo artigo 5º, inciso LXVII, da CRFB. Marcelo Ferreira de Souza Granado *versus* Tribunal de justiça do estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Marco Aurélio, relator p/ o acórdão, Min: Moreira Alves. Acórdão de 23 nov. 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=73573>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 1.480/DF.** Os tratados internacionais submetem-se à supremacia da CRFB, estando em condição de equivalência à legislação interna. A vigência dos tratados depende de deliberação do congresso nacional, que o internaliza por meio de decreto legislativo, e do presidente da república, que o faz vigente por meio de decreto, conforme dispositivos constitucionais que regulam a matéria. A convenção n. 158 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), além de depender de internalização mediante o rito destinado à aprovação dos tratados internacionais, não prescreve a impossibilidade de demissões arbitrárias ou sem justa causa, mas, meramente, propõe legislação específica, reservando a cada nação optar pelo ordenamento jurídico que lhe seja mais consentâneo. Confederação Nacional do Transporte. Relator: Min. Celso de Mello. Acórdão de 04 set. 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347083>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Recurso em habeas corpus n. 79.785/RJ.** A CRFB é superior hierarquicamente às leis e aos tratados internacionais, o que conduz à necessidade de se buscar no próprio texto constitucional as hipóteses de solução de antinomias. A previsão em matéria internacional da garantia de duplo grau de jurisdição deve ser interpretada com vistas à CRFB e à legislação vigente. A ausência de previsão de órgãos jurisdicionais para garantir o duplo grau de jurisdição não ofende a CRFB. Jorgina Maria de Freitas Fernandes *versus* Ministério Público Federal. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Acórdão de 29 mar. 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=102661>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Recurso extraordinário n. 80.004/SE.** A convenção de Genebra, a qual dispôs sobre letra de câmbio e nota promissória, ainda que possua validade dentro do território brasileiro, não pode se sobrepor à legislação brasileira. Assim, é constitucional o decreto-lei n. 427/65, que instituiu o registro obrigatório de notas promissórias em repartição fazendária, sob pena de nulidade do título. Belmiro da Silveira Goes *versus* Sebastião Leão Trindade. Relator: Min. Sérgio Xavier de Albuquerque, relator p/ o acórdão: Min. Cunha Peixoto. Acórdão de 1 jun. 1977. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175365>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Recurso extraordinário n. 90.824/SP.** Por conta do disposto no artigo 48 do Tratado de Montevidéu, à vista do qual se deve interpretar o parágrafo 2º do artigo 3º do decreto-lei n. 1.111/70, não se aplica o regime de preço de referência às importações originárias de países membros Associação Latino-americana de Livre Comércio (ALALC). Pirelli S.A. – Companhia Industrial Brasileira *versus* União Federal. Relator: Min. Moreira Alves. Acórdão de 25 jun. 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=184466>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Recurso extraordinário n. 229.096/RS.** É constitucional a previsão de isenções de tributos estaduais pelo GATT. Uma vez que somente cabe à República Federativa do Brasil o papel de firmar tratados ou convenções internacionais, conforme dispõe o parágrafo segundo do artigo 52 da CRFB, não caracteriza isenção heterônoma a isenção de tributos das alçadas estadual e municipal por tratados internacionais. Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. *versus* Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ilmar Galvão, relatora p/ o acórdão Min. Carmen Lúcia. Acórdão de 16 ago. 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520131>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Recurso extraordinário n. 349.703/RS.** A adesão da República Federativa do Brasil ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San Jose da Costa Rica – destituiu da base legal a prisão civil do depositário infiel. O ordenamento jurídico guarda lugar peculiar a tratados de tal natureza, acima da legislação interna e abaixo das disposições constitucionais. Banco Itaú S.A. *versus* Armando Luiz Segabinazzi. Relator: Min. Ilmar Galvão, relator p/ o acórdão: Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 3 dez. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595406>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Recurso extraordinário n. 460.320/PR.** Trecho do voto do ministro Gilmar Mendes. Volvo do Brasil Veículos Ltda. *versus* União. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE460320GM.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. **Recurso extraordinário n. 466.343/SP.** É ilícita a prisão civil do depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito, por conta do disposto no

parágrafo 7º do artigo 7º da convenção americana sobre direitos humanos (Pacto de San Jose da Costa Rica). Banco Bradesco S.A. *versus* Luciano Cardoso Santos. Relator: Min. Cezar Peluso. Acórdão de 3 dez. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12 ed. rev. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito internacional tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na legislação complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 11. ed.. São Paulo: Saraiva, 1985.

DEL'OLMO, Florísbal de Souza. **Curso de direito internacional privado**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DOLHNIKOFF, Miriam. **O pacto imperial: origens do federalismo no Brasil do século XIX**. São Paulo: Globo, 2005.

DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado: parte geral**. 8. ed., atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte dos Estados Unidos da América. **Caso Estados Unidos versus Darby (1941)**. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0312_0100_ZO.html>. Acesso em: 23 nov. 2012.

_____. **Caso Estados Unidos versus Sprague (1931)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/282/716/>>. Acesso em: 22 nov. 2012.

_____. **Caso Gemsco, Inc. v. Walling (1945)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/324/244/case.html#254>>. Acesso em: 17 nov. 2012.

_____. **Caso Hammer versus Dagenhart (1918)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/247/251/case.html>>. Acesso em: 22 nov. 2012.

_____. **Caso James Mcculloch v. The State of Maryland (1819)**. Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0017_0316_ZO.html>. Acesso em: 23 nov. 2012.

_____. **Caso Martino v. Michigan Window Cleaning Co. (1946)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/327/173/>>. Acesso em: 17 nov. 2012.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. Tradução de Luciana Carlo. 3. ed.. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

Infoplease. **The History of the Income Tax in the United States**. Disponível em: <<http://www.infoplease.com/ipa/A0005921.html>>. Acesso em: 13 nov. 2012.

LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo**. Tradução de Alex Marins. São Paulo: Martin Claret, 2004.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Rumo às novas relações entre o direito internacional dos direitos humanos e o direito interno**: da exclusão à coexistência, da intransigência ao diálogo das fontes. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul/Faculdade de Direito, 2008.

PERNAMBUCO. **Lei n. 12.343 de 29 de janeiro de 2003**. Disciplina a exploração de atividade lotérica no âmbito do Estado de Pernambuco; institui outras modalidades de concursos de prognósticos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/Legislacao/Leis_Tributarias/2003/Lei12343_2003.htm>. Acesso em: 24 nov. 2012.

POHL, Angelo Inácio. **O federalismo no Brasil**: centralização versus descentralização na República Velha. Santa Maria: UFSM-LEPA, 2005.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?id_comarca=porto_alegre&num_processo=1195106404&code=3399>. Acesso em 26 nov. 2012.

Revista dialética de direito tributário n. 59. São Paulo: Dialética, 2000.

Revista dialética de direito tributário n. 64. São Paulo: Dialética, 2001.

Revista dialética de direito tributário n. 70. São Paulo: Dialética, 2001.

Revista dialética de direito tributário n. 113. São Paulo: Dialética, 2005.

Revista dialética de direito tributário n. 164. São Paulo: Dialética, 2009.

Revista dialética de direito tributário n. 196. São Paulo: Dialética, 2012.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 10. ed., inteiramente revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006.

RUSSETT, Bruce M.; ONEAL, John R.; COX, Michaelene. **Clash of civilizations, or Realism and Liberalism Déjà Vu? Some evidence.** Disponível em <<http://jpr.sagepub.com/cgi/reprint/37/5/583>>. Acesso em: 24 nov. 2012.

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

SCHWARTZ, Bernard. **O federalismo norte-americano atual** – Uma visão contemporânea. Tradução de Élcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, s/a.

Tax Foundation. **Federal Individual Income Tax Rates History.** Disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/us-federal-individual-income-tax-rates-history-1913-2011-nominal-and-inflation-adjusted-brackets>>. Acesso em: 13 nov. 2012.