

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário

MARCELA CUNHA GUIMARÃES

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA INTERFERÊNCIA NO
EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

São Paulo/SP
2006

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

GUIMARÃES, Marcela Cunha.

Os tratados internacionais e sua interferência no exercício da competência tributária. / GUIMARÃES, Marcela Cunha. São Paulo, 2006.

334p.

Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário.

The international treaties and him interference in the exercise of the tax competence.

Palavras-chave: 1. Limitações Constitucionais ao poder de tributar; 2. Tratados internacionais; 3. Competência tributária.

MARCELA CUNHA GUIMARÃES

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA INTERFERÊNCIA NO
EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada no Curso de Direito,
da Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo, como exigência parcial para obtenção
do título de mestre em Direito Tributário, sob a
orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros
Carvalho.

São Paulo/SP

2006

MARCELA CUNHA GUIMARÃES

**OS TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA INTERFERÊNCIA NO
EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros Carvalho.

Aprovada em ____ / _____ / _____.

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho a duas pessoas que foram e serão fundamentais na construção de sentido da minha vida.

uma por fazer de mim quem hoje sou, meu pai, a pessoa, mais especial, que já conheci, cujo amor ultrapassa a fronteira da existência;

outra, por ser responsável, pelo meu futuro, quem minha alma elegeu, para fazer parte da minha transformação, meu companheiro, cujo, amor, lhe confere a qualidade de amado, e o direito, conferiu-lhe o *status* de cônjuge.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho meu orientador, que tanto me enriqueceu com os seus ensinamentos, por acender em mim a vontade de trilhar o caminho do desconhecido, de aprender, e, finalmente, por me dar a oportunidade de realizar um sonho;

Ao Dr. José Roberto, Toninho, Wellington, Ana, a todos os amigos do Escritório Camargo e Pereira pelo apoio imensurável;

A Renata Rocha Guerra por ter me revelado o Direito Tributário, por ter guiado meus passos rumo ao mestrado;

Aos para sempre meus professores do IBET em Uberlândia Robson Maia Lins e Fabiana Del Padre Tomé, com quem além de muito aprender tenho a honra de tê-los como amigos;

A todos os professores do IBET que através de suas aulas e livros colaboram com o meu aprendizado;

A Maria Leonor Leite Vieira pelo carinho e apoio que me recebeu em São Paulo

Aos meus alunos com quem muito mais aprendi do que ensinei;

A minha mãe pelo exemplo sublime de força e determinação;

A minha vovó Líbia pelo amor incondicional;

Aos meus irmãos Daniel e Mariana que juntamente com os meus pais me fizeram compreender o significado da palavra família;

A minha amiga Dani que sempre esteve presente nas horas em que eu mais precisei;

A todos aqueles que oraram e torceram por mim;

A Deus, por cuja fé não me deixou desistir mesmo diante dos momentos mais terríveis.

RESUMO

Versa o presente trabalho sobre a Competência Tributária e os limites impostos a ela. Cuidou-se das imunidades como limite negativo, necessário para depurar a própria competência tributária. Por outro lado, tratou-se, também, dos enunciados prescritivos que interferem no exercício da competência tributária, tais como princípios, isenções, e, principalmente, dos enunciados veiculados em tratados internacionais, analisando-se o processo como tais normas passam a pertencer ao ordenamento jurídico, bem como a sua relação com os enunciados de direito interno.

Palavras-chave: 1. Limitações Constitucionais ao poder de tributar; 2. Tratados internacionais; 3. Competência tributária.

ABSTRACT

The present study analyses the fiscal competence and its limits. It relates the immunities like negative limit to fiscal competence. Also it presents the prescriptive enunciations that interfere in the exercise of the fiscal competence, like the principles, exemption and enunciations presents in the international treaties. Then, it analyses the relation with the norms and the right system and this relation with enunciations of international right.

Key-words: 1. Limitation to taxation; 2. International treaties; 3. Fiscal competence.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	IV
RESUMO.....	V
ABSTRACT.....	VI
SUMÁRIO.....	VII
LISTA DE QUADROS.....	XII
INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO 1.....	16
DIREITO VISTO NA CONDIÇÃO DE CIÊNCIA E ENUNCIADO PRESCRITIVO.....	16
CAPÍTULO 2.....	19
BREVE NOÇÃO SOBRE FONTE DO DIREITO POSITIVO.....	19
CAPÍTULO 3.....	22
ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DA "NORMA JURÍDICA".....	22
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA NORMA JURÍDICA.....	22
3.2 NORMAS PRIMÁRIA E SECUNDÁRIA.....	24
3.3 NORMAS GERAIS E ABSTRATAS, INDIVIDUAIS E CONCRETAS.....	26
3.4 NORMAS DE ESTRUTURA E DE COMPORTAMENTO.....	29
CAPÍTULO 4.....	32
VALIDADE, VIGÊNCIA, EFICÁCIA DAS NORMAS JURÍDICAS.....	32
4.1 VALIDADE.....	32
4.2 VIGÊNCIA.....	36
4.3 EFICÁCIA.....	37
4.3.1 Eficácia técnica.....	37
4.3.2 Eficácia jurídica.....	38
4.3.3 Eficácia social.....	39
CAPÍTULO 5.....	40
INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO.....	40
5.1 A IMPORTÂNCIA FUNDAMENTAL DAS PROVAS PARA A CONCRETUDE DO DIREITO.....	42
CAPÍTULO 6.....	45

O EXAME DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	45
6.1 DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA	45
6.2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTOS	49
6.2.1 Questões que envolvem a classificação dos tributos em espécies.....	50
6.2.2 Posicionamento doutrinário acerca das espécies tributárias.....	53
6.2.2.1 Duas espécies (bipartite): impostos e taxas.....	53
6.2.2.2 Três espécies (tripartite): impostos, taxas e contribuição de melhoria.....	54
6.2.2.3 Quatro espécies	58
6.2.2.4 Cinco espécies (corrente quinpartite): impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições.....	61
6.2.3 Classificação adotada no presente trabalho.....	64
6.2.3.1 Impostos	70
6.2.3.2 Taxas	73
6.2.3.3 Contribuição de melhoria	75
6.2.3.4 Empréstimos compulsórios	77
6.2.3.5 Contribuições	79
6.2.4 Quadro elucidativo das competências tributárias	82
6.3 O ARTIGO 146, III DA CF: NORMA DELINEATIVA DE COMPETÊNCIA.....	83
6.4 VISÃO CRÍTICA ACERCA DOS “ATRIBUTOS” DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	89
6.4.1 Privatividade.....	90
6.4.2 Indelegabilidade	93
6.4.3 Incaducabilidade	94
6.4.4 Alterabilidade	95
6.4.5 Irrenunciabilidade.....	96
6.4.6 Facultatividade	97
6.5 ANÁLISE PROPOSTA.....	99
CAPÍTULO 7	101
LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR DIANTE DA TEORIA DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS.....	101
7.1 BREVE ESCORÇO SOBRE OS DIREITOS FUNDAMENTAIS (A CARACTERIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS)	101
7.2 DIREITO E GARANTIAS FUNDAMENTAIS TRAÇOS DISTINTIVOS.....	107
7.3 TITULARES DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS	110
7.4 A CONFUSÃO TERMINOLÓGICA ESTABELECIDADA ENTRE OS DENOMINADOS “DIREITOS HUMANOS” E “DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS”	114
7.5 DIREITOS HUMANOS: CARACTERIZAÇÃO.....	118
7.5.1 Historicidade e construção dos direitos humanos	118
7.5.2 A internacionalização dos direitos humanos e a soberania dos estados	120
7.5.3 Diante deste contexto, o que pode ser entendido como “direito humano”?	124

7.6 DEPURAÇÃO DA LINGUAGEM: DIFERENÇA ENTRE DIREITOS HUMANOS E DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS – VEÍCULO INTRODUTOR	126
7.7 A IMUNIDADES E PRINCÍPIOS: ESPÉCIES DO GÊNERO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR	127
7.7.1 Os princípios constitucionais tributários.....	130
CAPÍTULO 8	137
INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE FACE AO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO	137
8.1 DAS DEFINIÇÕES PERFILHADAS PELA DOCTRINA ACERCA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	137
8.2 NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADES E A DENOMINADA NÃO-INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E REMISSÃO.....	141
8.2.1 Críticas ao se interpretar “a imunidade” como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada	142
8.2.2 Diferença entre imunidade e isenção	144
8.2.2.1 Teorias sobre a isenção.....	144
8.2.2.2 Diferença fundamental: veículo introdutor e estrutura normativa	147
8.2.3 Distinção entre remissão e imunidade.....	152
8.3 A IMUNIDADE E SUA ESTRUTURA NORMATIVA.....	153
8.4 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES	156
8.4.1 A classificação da imunidade em face do artigo 5º, § 2º da Constituição Federal.....	159
8.4.1.1 A imunidade qualificada como garantia fundamental.....	159
8.4.1.2 IMUNIDADE EXPRESSA DISPERSAS NA CONSTITUIÇÃO	165
8.4.1.3 IMUNIDADES DECORRENTES DOS PRINCÍPIOS E DO REGIME ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO.....	169
8.4.2 Produção de efeitos: imunidade condicionada ou incondicionada.....	175
8.4.3 Imunidades pétreas ou suprimíveis (dependendo do conteúdo a ser protegido)	182
CAPÍTULO 9	188
TRATADO INTERNACIONAL, VEÍCULO INTRODUTOR DE NORMAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO	188
9.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS TRATADOS.....	188
9.2 O ESTUDO SOBRE INCORPORAÇÃO DAS NORMAS PREVISTAS NOS TRATADOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO	189
9.2.1 Monismo versus dualismo.....	189
9.2.1.1 Corrente monista.....	190
9.2.1.2 Corrente dualista.....	192
9.3 CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A DIVERGÊNCIA DA DOCTRINA NACIONAL EM TORNO DA “APARENTE” DIVISÃO ENTRE MONISTAS E DUALISTAS.....	193

9.4 NOSSO POSICIONAMENTO ACERCA DA INCORPORAÇÃO: ESTUDO SOBRE EXISTÊNCIA (VALIDADE), VIGÊNCIA E EFICÁCIA DAS DISPOSIÇÕES PREVISTAS NOS TRATADOS EM FACE DA ORDEM JURÍDICA INTERNA	198
9.4.1 Da validade das normas previstas nos tratados	199
9.4.2 Decreto legislativo: ato necessário para conferir eficácia sintática as normas veiculadas nos tratados no ordenamento jurídico interno	202
9.4.3 Decreto presidencial: determina o prazo de vigência dos enunciados veiculados nos tratados, no ordenamento jurídico interno confere a tais normas executoriedade.....	212
CAPÍTULO 10	219
DA RELAÇÃO ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS E AS NORMAS DE DIREITO INTERNO	219
10.1 DA POSSIBILIDADE DE DIREITOS E GARANTIAS RELATIVOS À PROTEÇÃO DOS CONTRIBUINTE SEREM VEICULADOS EM TRATADOS INTERNACIONAIS	219
10.2 TRATAMENTO NORMATIVO	221
10.3 SISTEMA ADOTADO PELO BRASIL DIANTE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 NA VISÃO DA DOCTRINA.....	222
10.4 PREVALÊNCIA DOS ENUNCIADOS VEICULADOS NOS TRATADOS DE DIREITOS HUMANOS SOBRE OS ENUNCIADOS INFRACONSTITUCIONAIS	229
10.4.1 Antinomia: critério hierárquico	232
10.4.2 Sobre a admissão ou não da incorporação automática dos tratados de direitos humanos	241
10.5 OS EFEITOS DO NOVEL § 3º ACRESCENTADO PELA EMENDA 45 SOBRE OS TRATADOS DE DIREITOS HUMANOS.....	244
10.5.1 Posicionamento da doutrina acerca das questões propostas	246
10.5.2 Proposta interpretativa	251
10.6 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE NORMA INTERNA E INTERNACIONAL.....	254
10.6.1 Superior Tribunal de Justiça	254
10.6.1.1 Superior Tribunal de Justiça: decisão que confere às normas veiculadas nos tratados de direitos humanos eficácia constitucional	254
10.6.1.2 Superior Tribunal de Justiça: prevalência dos tratados que versam sobre matéria tributária em relação às legislações infraconstitucionais.	256
10.6.2 Supremo Tribunal Federal	256
CAPÍTULO 11	260
DA INTERSECÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA: AS LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELOS TRATADOS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	260
11.1 TRATADOS INTERNACIONAIS QUE VEICULAM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E OS EFEITOS PRODUZIDOS NA ORDEM JURÍDICA INTERNA.....	260

11.2 ANÁLISE DE CLÁUSULAS PROIBITIVAS DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E DISTRITAIS VEICULADAS NO GATT	262
11.2.1 Contextualização do problema	262
11.2.2 Análise doutrinária acerca da possibilidade ou não de tratados internacionais exonerarem tributos estaduais, distritais e municipais: a discussão em torno das denominadas “isenções heterônomas”	267
11.2.3 Da impropriedade em se admitir “isenções heterônomas”	277
11.2.3.1 O significado do artigo 151, III da Constituição	278
11.2.4 Interpretação do artigo 98 do CTN diante do disposto no artigo 146 da CF	281
11.2.4.1 Impropriedade técnica do artigo 98 no emprego do termo revogação	285
11.2.5 Análise do caminho trilhado pela jurisprudência	286
11.4 REFLEXÃO SOBRE A POSSIBILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS, EM FACE DO DISPOSTO NO 5º, § 2º, § 3º, ESTABELECEM LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR EQUIPARADA ÀS CONSTITUCIONAIS	289
CONCLUSÕES	296
CONCLUSÕES GERAIS	296
CONCLUSÕES ESPECÍFICAS	300
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	325

LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Comparativo entre Direito Positivo e Ciência do Direito	18
Quadro 2:	Características da vinculação, destinação, devolução	67
Quadro 3:	Competências tributárias da União, Estados e DF, Municípios .	82
Quadro 4:	Soberania Antes e Depois da Internacionalização dos Direitos Humanos	120

INTRODUÇÃO

Busca-se, por meio do presente estudo, investigar os veículos normativos que dispõem sobre direitos e garantias dos contribuintes em face da tributação, objetiva-se demonstrar que tais enunciados, além dos já existentes na Constituição, podem ser também difundidos em tratados internacionais.

Dessa forma, é indispensável perscrutar, dentre outras questões, o que é direito sob dois enfoques distintos, o direito positivo e a ciência do direito, como também a importância da linguagem para o entendimento deste como ciência, assim como para a sua própria formação, como direito positivo.

Todavia não poderíamos tratar desses enunciados prescritivos, sem antes tecermos breves considerações acerca de fontes do direito, existência, validade, eficácia e vigência das normas.

Firmadas algumas premissas ligadas à teoria geral de direito, que julgamos necessária para a compreensão e o desenvolvimento do nosso trabalho, voltamos nossa análise para o objeto específico deste estudo, tratando, de um lado, dos enunciados que definem a competência tributária e do outro daqueles que impõem limites ao exercício desta.

Para tanto, foi necessário demonstrar a diferença entre os enunciados que demarcam, limitam a própria competência tributária impositiva, e aqueles que atuam no exercício da competência tributária.

Diante desses termos, preocupamo-nos em trazer as características próprias das denominadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, ocupamo-nos, genericamente, dos princípios e das imunidades.

Em relação às imunidades, buscamos diferenciá-las de outros institutos afins, como isenção, remissão, anistia e das exonerações estabelecidas em tratados, além

disso, foram tecidas críticas sobre a hipótese de considerar as imunidades como norma de não-incidência constitucionalmente qualificada.

Procuramos, também, classificar as imunidades, levando em consideração dois critérios: o grau de eficácia (condicionadas e incondicionadas), bem como o conteúdo do direito a ser protegido pela norma imune (imunidade fundamental e suprimível).

Preocupamo-nos no trabalho, em traçar alguns pontos coincidentes entre os direitos e garantias fundamentais e os denominados direitos humanos, e também em apontar algumas características distintivas.

Partindo dessa análise comparativa é que admitimos o tratado internacional como fonte normativa hábil a injetar, no ordenamento jurídico interno, enunciados prescritivos que, dependendo do conteúdo a ser protegido, impõem limites ao exercício da competência tributária.

Defendemos, por outro lado, os tratados como fonte introdutora de normas, sendo o decreto-legislativo veículo necessário apenas para conferir eficácia técnica aos enunciados já existentes e, presumidamente, válidos.

Foi analisada, também, a relação existente entre as normas veiculadas nos tratados internacionais e aquelas já existentes na ordem jurídica interna. Para tanto, analisamos o artigo 5, § 2º, bem como, o novel § 3º, introduzido, neste artigo, mediante a Emenda Constitucional 45/2004.

Com o propósito de aliar dois instrumentos igualmente importantes e necessários para o conhecimento, a teoria e a prática, analisamos enunciados difundidos em pactos internacionais que podem resultar em limites ao exercício da competência tributária.

Tratamos de enunciado veiculado no GATT, sem nos furtar de tomarmos uma posição crítica acerca das denominadas isenções heterônomas, bem como, do enunciado previsto no artigo 150, III, da Constituição, e no artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Finalmente, citamos alguns enunciados previstos na Convenção Americana sobre direitos humanos (Pacto de San José de Costa Rica), que podem vir a resultar no impedimento da cobrança pela União da polêmica “contribuição dos inativos”.

Torna-se conveniente, ainda, destacar que foi preocupação constante retratar a posição jurisprudencial acerca das questões ventiladas, sem perder de vista o que nos foi ensinado, que o conhecimento é a intersecção entre a teoria e a prática, a ciência e a experiência.

Por fim, deixamos registrado que o direito, por ser linguagem, permite larga experimentação, e esta foi nossa intenção, interpretar o direito positivo, mas sem com isto deixar de respeitar os posicionamentos em contrário.

Portanto, estamos cientes de que, na tarefa interpretativa existe uma única certeza, a de que não há verdade absoluta. E é esta a magnitude do direito, o medo de errar deixa de ser fato impeditivo, permitindo-nos propor, experimentar e, finalmente, por intermédio da dissertação testar nossos posicionamentos.

CAPÍTULO 1

DIREITO VISTO NA CONDIÇÃO DE CIÊNCIA E ENUNCIADO PRESCRITIVO

A palavra "Direito", dependendo da acepção em que é empregada, pode assumir diferentes significados. Particularmente, interessa-nos dois enfoques:

Um primeiro como sendo a palavra direito, como “direito positivo”, caracterizando-se como o conjunto de normas jurídicas existentes, presumidamente, válidas, num dado ordenamento, coordenadas pelas variantes tempo e espaço.

E um segundo direito, considerado como “Ciência do Direito”, que tem por objeto o próprio estudo do direito positivo, ou seja, o conhecimento que se procura estabelecer sobre o conjunto das normas jurídicas válidas em determinado sistema.

Destarte, cabe à Ciência do Direito a análise do próprio direito posto, sua constituição, sua consistência e atuação instrumental.

Por meio do estudo da linguagem, podem-se adotar alguns critérios para diferenciar o Direito Positivo da Ciência do Direito.

Seria oportuno esclarecer que o estudo da linguagem, ou seja, a Ciência da linguagem, ou semiótica, analisa a linguagem nos seus três planos: sintático, semântico e pragmático. A semiótica, desta forma, é composta por três partes fundamentais, quais sejam: a Semântica, que estuda a relação entre o sinal e o objeto; a Sintática, que estuda as relações estruturais, isto é, a relação dos sinais entre si; e a Pragmática, que é a parte da semiótica que estuda a relação entre os sinais e as pessoas que os utilizam.

Surge, assim, a seguinte indagação: Qual a importância do estudo da linguagem para compreender o direito?

Tal estudo é fundamental, levando-se em conta que tanto o direito positivo, como a ciência do direito são construídos com base na linguagem, seja ela escrita, falada ou gestual. Segundo Gregório Robles,¹ o "certo é que o direito sempre se manifesta em linguagem, a lingüisticidade é sua forma natural de ser". Conclui o autor que a realidade jurídica nunca é a realidade natural, mas realidade convencionalmente estabelecida mediante decisões ou atos de fala².

Como já mencionado, tanto o direito positivo, quanto a ciência do direito se perfazem por meio da linguagem, só que em níveis diferentes. Como já dito, a Ciência do Direito trata-se de uma metalinguagem, já que tem por objeto o próprio direito positivo, que, também, consiste na linguagem.

Nesse sentido, esclarece Hans Kelsen³:

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação - menos evidente - de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou - por outras palavras - na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas.

Nunca é demais ressaltar que o direito positivo cria, por meio da linguagem, uma realidade própria, o direito como texto positivo vem e deve vir, até mesmo em atenção ao princípio da segurança jurídica, antes da ação em si, da conduta tipificada, o furto como ação jurídica só existe depois que tal ação, "subtrair alguém sem emprego de violência", é designativa dessa conduta, senão o que teríamos seria meramente um fato social.

¹ ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005, p.2.

² Idem, **ibidem**, p.18.

³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.78.

Com intuito de facilitar o entendimento desses níveis de linguagem, trazemos o seguinte quadro comparativo:

	DIREITO POSITIVO	CIÊNCIA DO DIREITO
TIPOS DE LINGUAGEM (Modo como as mensagens são elaboradas)	Linguagem Técnica - Assentada principalmente no discurso natural, apesar de empregar algumas com conteúdo específico. Sujeita a contradições, antinomias.	Linguagem Científica , vem dotada de coerência. Nunca é demais ressaltar que apesar da precisão científica também está sujeita à vaguidade e à ambigüidade. Estas imperfeições do discurso somente são superadas na lógica formal, ou seja numa linguagem com termos unívocos, artificialmente construída.
FUNÇÃO DE LINGUAGEM (O objetivo para qual se emprega tal linguagem) Plano Pragmático	Linguagem Prescritiva - cuja a função é de ordenar, prescrever condutas ou seja agir sobre determinada realidade social	Linguagem descritiva - tem como objeto o próprio direito positivo. Busca portanto descrever o direito positivo, analisar as proposições jurídicas.
PLANO LÓGICO	Lógica Deontica - Próprio das proposições jurídicas. Está sujeita aos Juízos de validade.	Lógica Alética ou Apofântica. Própria das proposições descritivas, se sujeita aos valores de verdade e falsidade.
SISTEMA	É isento de contradições no plano sintático mas passível de incoerência nos planos semântico e pragmático.	Deve ser isento de contradições em todos os planos.

Quadro 1: Comparativo entre Direito Positivo e Ciência do Direito.

Sendo assim, o presente trabalho caracteriza-se, pela sua linguagem descritiva, como ciência do direito, por outro lado, terá como objeto o próprio direito positivo, em específico, o estudo dos direitos e garantias dos contribuintes, e sua interpretação segundo o disposto no artigo 5º, § 2º e § 3º da constituição federal.

CAPÍTULO 2

BREVE NOÇÃO SOBRE FONTE DO DIREITO POSITIVO

Nós vimos que, ao mencionar a palavra direito, podemos tanto fazer uma alusão à Ciência do Direito quanto ao Direito Positivo. Por ora, interessa-nos como objeto de análise o estudo das fontes do Direito, como complexo de normas válidas em um dado ordenamento jurídico, ou seja, abordaremos do Direito positivo.

A questão sobre as fontes do direito, há muito, é discutida pela doutrina, posicionando os doutrinados de diversas maneiras.

Na concepção de Paulo de Barros Carvalho,⁴ podem-se entender as fontes do direito como sendo:

... os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas.

Ao tratar de fontes, ressalta o jurista que devemos diferenciar as normas em normas introdutoras e em normas introduzidas. Tal exposição de forma simplificada ajuda-nos a compreender as fontes do direito e solapar várias dúvidas, no que tange a confundir o processo de positivação com o próprio produto, cometer o equívoco em mencionar, por exemplo, que a lei surge da lei.

Dessa forma, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam, no ordenamento, outras normas.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.46.

Em síntese, o doutrinador⁵ diferencia as fontes formais das materiais, destacando que estas se circunscrevem ao exame do processo de enunciação dos fatos jurídicos, de tal modo que, neste sentido, a teoria dos fatos jurídicos é a teoria das fontes dogmáticas do direito. As fontes formais, por sua vez, correspondem à teoria das normas jurídicas, mais precisamente, daquelas que existem no ordenamento para o fim primordial de servir de veículo introdutório de outras regras jurídicas.

Por sua vez, Lourival Vilanova⁶ entende como fontes do direito:

As normas de organização (e de competência), e as normas do "processo legislativo", constitucionalmente postas, incidem em fatos e os fatos se tornam jurígenos. O que denominamos de "fontes do direito" são fatos jurídicos criadores de normas, fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia.

Podemos observar que Lourival Vilanova também trata as fontes como o processo de positivação, deixando clara a diferença que há de se fazer entre a produção das normas e o seu produto.

Eurico Marcos Diniz Santi⁷ também faz uma alusão às fontes do direito ao escrever:

O direito não só cria suas próprias realidades nos enunciados-enunciados de uma lei, como recria e constitui a própria realidade de sua criação na enunciação enunciada. O direito é criado pro eventos que se tornam fatos na medida em que são enunciados no produto desses processos normativos. O direito entra para o direito pelo próprio documento que produz: os produtos juridicizam o processo. O fato da criação da lei entra no corpus da lei, o processo de criação judicial ingressa na sentença e o processo de edição do ato administrativo, no próprio ato administrativo.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.52.

⁶ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989, p.24.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.279.

Por fim, Tárek Moysés Moussallem⁸, em obra profunda dedicada ao tema, posiciona-se: "Nos lindes do presente trabalho, a lei não é fonte do direito, pois ela está para o enunciado assim como o processo legislativo está para enunciação. Esta é a 'fonte do direito', ao passo que a lei é produto."

Não há dúvida de que compreender as fontes do direito, ou seja, a própria criação do direito não é matéria fácil, tendo em vista que é o próprio direito que regula as formas de sua criação. E esta falta de compreensão levou-nos, muitas vezes, ao equívoco: a afirmação de que a lei nasce da própria lei, o direito nasce do próprio direito.

Tal entendimento faz com que incorrêssemos no absurdo de afirmar, por exemplo, que a caneta surge da própria caneta.

Na verdade, não é assim que deve tal fenômeno ser entendido, o processo de positivação, seja ele o processo legislativo, administrativo ou judicial, jamais poderá ser confundido com o seu produto, qual seja, os enunciados prescritivos, os atos administrativos, as decisões judiciais.

O processo, uma vez terminado, esvai-se no tempo e no espaço. O produto, as regras jurídicas, estas, sim, permanecem nos sistemas, até que, por outras normas, deixem de compô-lo.

Destarte, consideraremos como fonte do direito o veículo introdutor de enunciados prescritivos num dado Ordenamento, ou seja, a enunciação capaz de criar norma, e esta, por sua vez, atuar sobre determinado fato da realidade social, tornando-o jurídico.

⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.221.

CAPÍTULO 3

ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DA "NORMA JURÍDICA"

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA NORMA JURÍDICA

Não há como tratar dos enunciados prescritivos ligados à competência tributária, bem como, de seus limites sem antes investigar a sua estrutura normativa, para tanto, será necessário estabelecer algumas premissas sobre o que pode ser entendido como norma jurídica.

Como já dito anteriormente, o direito é construído por meio de linguagem. Sabe-se que a linguagem manifesta-se por intermédio de determinado suporte físico, podendo ser ele escrito, oral ou gestual.

Nesse contexto, pode-se aduzir que o texto de lei é o suporte físico sobre o qual serão construídos os enunciados prescritivos.

As normas jurídicas, por sua vez, podem ser entendidas como sendo a significação, ou seja, o juízo que extraímos desses enunciados organizados sob uma estrutura hipotético-condicional, a qual à determinada hipótese (suposto ou antecedente) se atribui determinada consequência.

Sobre a diferença lançada, pode surgir a seguinte indagação: Qual a importância de atribuir à norma jurídica determinada estrutura sintática?

Acredita-se que tal estrutura serve como forte instrumento para melhor conhecer o objeto de estudo, qual seja, o direito positivo. Permite-se fazer a seguinte comparação, o objeto de estudo do cientista da Medicina é o corpo humano, da

mesma forma que o objeto de estudo do cientista do direito são os enunciados prescritivos válidos num dado ordenamento.

Ainda permitindo a comparação entre a Medicina e o Direito, não é despiciendo fazer-se observar que, em qualquer lugar do mundo, o corpo humano terá a mesma estrutura, note-se que qualquer lugar o corpo humano será composto pela mesma estrutura, e, o mesmo entendimento aplica-se às normas jurídicas, porquanto, em qualquer ordenamento, o direito positivo prescreve suas condutas, fazendo mão da mesma estrutura sintática (Hipótese – Conseqüência), a distinção dar-se-á apenas no plano semântico, ou seja, no conteúdo das normas.

Mas, como já advertido, não basta a estrutura sintática, é necessário que dessa estrutura decorra um juízo, uma interpretação, aliás, é salutar que se diga que a própria construção da norma jurídica já envolve, necessariamente, a tarefa interpretativa.

Dessa forma, as normas jurídicas, para assim serem caracterizadas, devem possuir uma estrutura hipotético-condicional da qual extrairemos determinada significação. Por esta razão, as normas jurídicas serão, necessariamente, implícitas.⁹

Por outro lado, para a compreensão deste trabalho, e visando firmar um pacto semântico, torna-se oportuno esclarecer que as estruturas normativas que assim não se caracterizarem serão tratadas, ora como enunciados prescritivos, aqui se enquadrando a literalidade da lei, isto é, qualquer texto de lei, ou como proposições jurídicas, estas entendidas como sendo o resultado do conteúdo extraído dos enunciados prescritivos, mas que ainda não se encontram organizadas

⁹ "A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito". CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.8.

sintaticamente sob o juízo hipotético-condicional, como, por exemplo: “Brasília é capital Federal” (CONSTITUIÇÃO, art. 18, § 1º).

Nesse sentido, empregando a semiótica, aclara o Mestre Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas, outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Não se pode desconsiderar, no entanto, que, embora as proposições jurídicas, isoladamente, não sejam consideradas normas jurídicas, apresentam papel essencial para a formação no direito, uma vez que, conjuntamente interpretadas, dão sentido às normas jurídicas.

3.2 NORMAS PRIMÁRIA E SECUNDÁRIA

Ainda sobre normas jurídicas, alguns doutrinadores manifestam seus posicionamentos no sentido de que não basta a estrutura hipotético-condicional, a fim de a que determinado enunciado seja atribuído o caráter "norma jurídica completa", faz-se necessário, também, que, além dessa estrutura sintática interna, a norma comportamental possua uma correspondente, que prescreva a sanção, caso a primeira seja descumprida.

¹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: hipótese de incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p.22.

Nesse sentido, preceitua-se que a norma deve apresentar uma estrutura bimembre (Norma primária e Norma Secundária), a, então, denominada norma jurídica completa.¹¹

Nesse aspecto, Lourival Vilanova¹² estabelece:

O Direito-norma, em sua integridade constitutiva, compõem-se de duas partes. Denominemos, em sentido inverso da teoria Kelsiana, norma primária a que estatue direitos/deveres (sentido-amplio) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente por sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora).

Também Carlos Cossio¹³, observando tal fenômeno normativo, vale dizer, a estrutura bimembre da norma, aplica, para diferenciar tais estruturas, a denominação de endonorma e perinorma, a primeira para aquela que prevê a conduta a ser cumprida, enquanto a segunda faz referência à norma que veicularia a sanção a ser aplicada pelo Estado-Juiz, em virtude do descumprimento do dever.

Convém ressaltar, para superar eventual equívoco, a existência de normas primárias que estabelecem sanção, notado que estas, apesar de preverem sanção, não podem ser confundidas com as normas secundárias, cuja sanção é aquela aplicada pelo órgão jurisdicional.

Nessa perspectiva, acolhemos a doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, que, para pôr termo a essa possível confusão terminológica, classificou as normas primárias em dispositivas e sancionadoras.

¹¹ Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi: "O ser norma jurídica pressupõe bimebridade constitutiva. É a licença científica que permite a cisão metodológica desta estrutura complexa, na série de normas que compõe o sistema do direito positivo. Ao primeiro membro denominamos norma primária; ao segundo, norma secundária". SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad. 2001, p.41.

¹² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad. 1997, p.111-112.

¹³ Apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.47.

Têm-se portanto, normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de (i) ato ou fato lícito, e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico denominaremos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção - no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico - enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva.¹⁴

Dessa forma, podemos formalizar a estrutura normativa completa da seguinte maneira:

D [(a → c). (- c → s)]

Entendendo que a norma é estruturada na forma implicacional, associando um evento de possível ocorrência a determinada relação jurídica, que pode ser expressa por intermédio dos seguintes modais deônticos: permitido, obrigado ou vedado, e que, caso tal conduta seja descumprida, é aplicada uma norma sancionatória, de caráter processual, a qual receberá por nós a denominação de norma secundária.

3.3 NORMAS GERAIS E ABSTRATAS, INDIVIDUAIS E CONCRETAS

As normas jurídicas são, usualmente, classificadas pelos cientistas do direito em gerais ou abstratas, e individuais ou concretas.

Já foi instruído que a norma jurídica é composta de um antecedente e um conseqüente. No primeiro, encontra-se previsto o evento de possível ocorrência; já no conseqüente, a prescrição legal, ou seja, a conduta a ser realizada, por meio dos modais deônticos (obrigatório, permitido ou proibido), por um sujeito em relação a outro, caso o fato previsto no antecedente venha a ocorrer.

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad. 2001, p.43 e 44.

Desde já, observa-se que não basta a mera ocorrência do evento, é necessário que este seja convertido em linguagem jurídica competente, tornando-se fato jurídico.

Sendo assim, para classificar as normas em abstratas ou concretas, gerais ou individuais, deve-se, primeiramente, focar a atenção para o antecedente e o conseqüente das mesmas.

Explica-se: Para identificar se estamos diante de uma norma abstrata ou concreta, deveremos analisar o antecedente da norma, se este descrever eventos ainda indeterminados no tempo e no espaço, diz-se que é abstrata. Por outro lado, se o evento descrito já aconteceu, e já estiver descrito em linguagem competente, determinado no tempo e no espaço (fato jurídico), qualifica-se tal norma como concreta.

Por outro lado, para qualificar uma norma como geral ou individual, a atenção deverá recair sobre o conseqüente. Se os sujeitos ativo e passivo já se encontram especificamente definidos, ou seja, se já é possível identificar os sujeitos da relação jurídica, diz-se norma individual; por outro lado, se a norma é endereçada a qualquer pessoa que praticar os fatos nela previstos, sem ainda uma possível determinação, diz-se geral.

Permite-se, assim, ilustrar as diferenças apontadas mediante duas normas:

1.^a Norma: (**Antecedente**) dada a hipótese de praticar operações de circulação de mercadorias (*Critério Material*), no âmbito do Estado (*Critério especial*), no momento em que se vende a mercadoria (*Critério Temporal*) → (**Conseqüente**), deve ser a obrigação do vendedor da mercadoria (Sujeito Passivo) recolher, ao Estado (*Sujeito Ativo*) onde a mercadoria foi vendida 18% (*alíquota*) sobre o valor da venda da mercadoria (*base de cálculo*).

2.^a Norma: (**Antecedente**) dada a hipótese de ter ocorrido a venda de mercadoria (*Critério Material*), no dia 20 de março de 2005 (*Critério Temporal*), na Empresa localizada na Avenida Afonso Pena, nº X, Bairro Centro, Uberlândia/MG (*Critério Espacial*) → (**Conseqüente**), deve ser a obrigação da Empresa Alfa Ltda. (*Sujeito Passivo*) recolher ao Estado de Minas Gerais (*Sujeito Ativo*) o valor de R\$ 118,00 (*Critério quantitativo*) a título de ICM.

Observe-se que, ao se analisar o antecedente da primeira norma, não resta dúvida tratar-se de norma abstrata, "praticar operações de circulação de mercadorias", observe-se, também, que esse evento não se encontra demarcado no tempo e no espaço, não é possível sequer afirmar que ele irá realizar-se.

Por outro lado, a segunda norma traz, em seu antecedente, evento concreto, porquanto fato jurídico, conduta demarcada no tempo (20 de março de 2005) e no espaço (Avenida Afonso Pena, nº. X, Centro, Uberlândia-MG).

No mesmo sentido, só que, agora, partindo da análise dos sujeitos da obrigação, considerando-se, portanto, o conseqüente, conclui-se que a primeira norma é geral, com base no pressuposto de que o sujeito não se encontra definido, havendo apenas uma designação geral (vendedor da mercadoria), portanto, tal norma diz-se geral.

Diversamente, na segunda norma, o sujeito encontra-se definido (Empresa Alfa LTDA), observe-se que, na primeira norma, o sujeito é determinável, na segunda, determinado, logo, designa-se tal norma como individual.

Nesse sentido, leciona Tárek Moysés Moussallem¹⁵:

¹⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.218.

A norma jurídica é considerada abstrata ou concreta quando analisada sob o prisma do seu antecedente. A norma será abstrata quando o antecedente trazer critério de aferição (conotação) que um acontecimento precisa ter para ser considerado jurídico. Será concreta quando em seu antecedente estiver descrito um fato jurídico (denotação) ocorrido em determinadas circunstâncias de espaço e de tempo.

Por outro lado, na visão do autor¹⁶ "... é considerada geral ou individual quando inquirida sob o ângulo de seu conseqüente. A norma será geral quando o sujeito passivo for indeterminado, e possuirá o atributo de individual quando os sujeitos da relação jurídica forem perfeitamente determinados".

Dessa forma, a afirmação de que a norma geral será abstrata e a concreta, individual deverá ser vista com ressalvas, posto que tal afirmação só possa ser feita analisando-se a hipótese e a conseqüência das normas jurídicas, uma vez que, admitem estas as mais diversas combinações.

3.4 NORMAS DE ESTRUTURA E DE COMPORTAMENTO

A doutrina majoritária, tomando como critério a finalidade de normatização, isto é, o que se pretende regular por meio de um preceito jurídico, classifica as normas como sendo de estrutura ou de comportamento.

Diante disso, as normas que se projetam diretamente sobre as condutas intersubjetivas são denominadas de condutas. Já as regras de estruturas seriam aqueles veículos normativos que tratam do procedimento de introdução, modificação e expulsão de outras normas e que, portanto, apenas indiretamente, regulariam condutas.

¹⁶ MOUSSALLEM, Târek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.218.

Destarte, as normas outorgantes de competência legislativa são classificadas como normas de estrutura, tendo em vista que irão definir e delimitar de que forma poderão ser instituídas as leis tributárias.

Nesse sentido, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho¹⁷:

(...) numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus próprios regulativos. Essas regras, quando satisfeito o direito subjetivo do titular por elas indicado, são terminativas de cadeias de normas. Outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos. No primeiro caso, a ordenação final da conduta é objetivo pronto e imediato. No segundo, seu caráter é mediato, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas seqüencialmente.

Assim sendo, na visão do mestre citado, as normas que tratam de competência serão nitidamente de estrutura, visto que se prestam ao fim de regular a formação de outras normas.

Por outro lado, embora seja útil, cientificamente, diferenciar as normas em estrutura e comportamento, não se pode esquecer de que toda norma tem como escopo as condutas.

Por essa razão, Marcelo Fortes Cerqueira¹⁸ adverte-nos que: “Num certo sentido, pareceria redundante falar em regras de conduta ou de comportamento, porquanto as normas jurídicas mediata ou imediatamente, estão sempre voltadas para a disciplina da conduta humana”.

¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: hipótese de incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p.35-36.

¹⁸CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**: delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.112.

Logo, deve-se estar certo de que toda a norma direta, ou indiretamente, tem como fim último regular condutas. Haja vista que é uma exigência do próprio direito positivo a prescrição de comportamentos.

CAPÍTULO 4

VALIDADE, VIGÊNCIA, EFICÁCIA DAS NORMAS JURÍDICAS

Como adiante se observará, validade, vigência e eficácia são conceitos imprescindíveis para a compreensão da teoria geral do direito, e, portanto, para o próprio direito tributário.

Empregar tais termos como sinônimos poderá levar o intérprete também a uma conclusão equivocada, por esta razão, devemos conhecer a abrangência de cada uma dessas expressões. Na visão aguçada de Tércio Sampaio Ferraz Jr¹⁹:

Uma norma pode ser válida, mas não ser vigente (caso da *vacatio legis*); ser válida e vigente, mas não ter eficácia (tanto no sentido de efetividade, quanto de eficácia técnica); não ser nem válida nem vigente e, no entanto, ter força ou vigor, ou que fundamenta a produção retroativa de efeitos (ultratividade), isto é embora revogada, ela ainda conserva sua força vinculante e pode, por isso, produzir concretamente efeitos.

Assim, identificar a acepção em que tais termos serão empregados no presente trabalho revela-se como condição necessária para manter-se a coerência diante dos posicionamentos defendidos.

4.1 VALIDADE

Paulo de Barros Carvalho²⁰ ressalta a importância da validade para o direito positivo, ao enunciar que, sendo o sistema constituído "...pelo conjunto das normas

¹⁹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**: técnica, decisão, denominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.203.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p.49.

válidas, a validade passou a ser critério indispensável para pensar-se o sistema do direito positivo”. Mas, desde já, esclarece que o conceito de validade é de difícil delimitação, posto que será dependente do critério adotado pelo jurista.

Feitas tais considerações, deixa o doutrinador²¹ manifestamente claro seu posicionamento, ao asseverar: “Reitero, aqui, a impropriedade de utilizarmos ‘validade’ como predicado, (...) uma vez que pertencer ao sistema é a condição mesma de sua existência enquanto norma”.

Lourival Vilanova²² define a norma como sendo válida:

Desde o momento em que foi posta segundo o procedimento (normativamente) estabelecido pelo sistema jurídico – na lei, em sentido formal ou orgânico, depois da votação pelo órgão legislativo, e da sanção, promulgação e publicação pelo órgão executivo.

Eurico Marcos Diniz de Santi,²³ embora reconheça a relatividade dos conceitos jurídicos, visto se tratar o direito de fenômeno lingüístico, não se furta a versar do conceito de validade, propondo: “... a identificação da forma, do momento, do local e da autoridade é suficiente para atribuir força jurídica ao documento. Essa identificação estabelece a priori a validade do texto jurídico...”.

Diante dos termos propostos, a validade é compreendida por Eurico Marcos Diniz de Santi²⁴: “...como a pertinência de um documento normativo ao direito positivo, em função dos critérios instituídos por sua fonte de produção, identificáveis na enunciação enunciada do próprio documento normativo”.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p.53.

²² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p.106.

²³ Introdução, Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.32.

²⁴ Idem, **ibidem**.

Por sua vez, Tácio Lacerda Gama,²⁵ guiando-se pelos ensinamentos de Tárek Moysés Moussallem, faz uso da semiótica para analisar a validade sobre três planos: sintático, semântico e pragmático. Seguindo esta linha, obtempera:

Reunindo os três ângulos de análise da validade, o intérprete poderá aferir se a norma foi produzida segundo as regras vigentes (validade sintática), se o seu conteúdo é compatível com a norma superior (validade semântica) e se os sujeitos destinatários a consideram como norma válida (validade pragmática). Devendo-se destacar que, entre os sujeitos destinatários da norma jurídica, apenas o Poder Judiciário pode prescrever a validade de uma norma.

A *vexatio questio* em torno de admitir a validade como sinônimo de existência, pertencibilidade, surge diante da possibilidade de uma norma, ao fazer parte do sistema jurídico, revelar algum vício, sujeitando-se, portanto, a uma eventual invalidação. Diante desta hipótese, alguns doutrinadores demonstram predileção pelo termo “existência”, deixando o vocábulo “validade” para aqueles enunciados existentes que foram adequadamente produzidos, já submetidos a uma análise, por meio da qual se chegou à conclusão de que não ostentam vício.²⁶

Em relação à primeira opção, de considerar uma proposição jurídica válida, quando ela, fazendo parte de determinado sistema jurídico, foi introduzida neste por um sujeito juridicamente competente, com observância de um procedimento estabelecido para esse fim.

Existe o inconveniente de, por exemplo, ter de aceitar como válida uma norma cujo conteúdo contrarie a Constituição Federal.

²⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.55-56.

²⁶ Eurico Marcos Diniz de Santi, ao cuidar do tema nos relata que Pontes de Miranda, ante o problema das normas que entram no mundo jurídico, mas que apresentam defeito, prefere o conceito de existência. Também, nos informa que Marcelo Neves adota o conceito ventilado por Pontes de validade, todavia, ao invés de empregar o conceito ‘existência’, adota o termo ‘pertinência’. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.65.

Por outro lado, tratar a validade como predicada da norma também não resolveria de todo o problema, correndo-se o risco do sistema tornar-se inoperante, posto que os destinatários poderiam descumpri-la sob a alegação de serem os enunciados inválidos.

Todavia, como é cediço, não existe o certo ou errado em relação à determinação do conceito de validade, trata-se de opção feita pelo intérprete, contudo, ao se adotar tal conceito, a coerência deverá ser observada.²⁷

No presente trabalho, empregaremos o termo “existente” como designativo daquelas normas postas no sistema jurídico por um sujeito competente e segundo procedimento previsto pelo próprio direito, e “validade” para as normas que, além dessa qualidade, observaram outras normas que lhe são fundamentos de validade.²⁸

Não estamos sozinhos, Paulo Roberto Lyrio Pimenta²⁹ também trilha por esse caminho, diferenciando existência de validade, ao observar que:

... Norma válida não é sinônimo de norma existente. Vale dizer, validade não é uma relação de pertencimento, como sustenta a doutrina Kelsiana. Norma existente é norma posta no sistema, enquanto norma válida é aquela que está em conformidade com a norma que representa o seu fundamento, tanto a que guiza (Sic!) a regra de competência e o procedimento, quanto a que determina o conteúdo.

²⁷ Miguel Reale, por exemplo, aduz que a validade: “... pode ser vista sob três aspectos: o da validade formal ou técnico-jurídica (vigência), o da validade social (eficácia ou efetividade) e o da validade ética (fundamento)”. REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24. ed. 3ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 1999, p.105.

²⁸ Também Hugo de Brito Machado, emprega validade como atributo da norma, o que se pode observar diante do seguinte excerto: “Adotamos, para esse fim, a idéia de que o ordenamento jurídico é escalonado e que uma norma superior. Assim, a norma veiculada em uma lei é válida se está em harmonia com a Constituição. A norma veiculada no regulamento é válida se está em harmonia com a lei, e assim, por diante. Isto, porém, não quer dizer que duas normas que tenham fundamento de validade na Constituição não possam estar em posições hierárquicas diferentes no ordenamento. A questão de hierarquia deve ser tratada em face também de outros parâmetros”. MACHADO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p.76.

²⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária, no livro: Coordenador SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.179.

Diante desses termos, pode-se afirmar que toda norma válida é existente, mas nem toda norma existente é válida, e, especialmente, para que o sistema do direito possa operar, deve-se considerar toda norma existente, antes de tudo como sendo presumidamente válida.

4.2 VIGÊNCIA

A vigência, diferentemente, do que ocorre em relação à validade não provoca na doutrina grandes embates.

Paulo de Barros Carvalho³⁰ caracteriza como vigente uma norma que tem “..força para disciplinar, para reger, para regular as condutas inter-humanas sobre as quais a norma incide...”.

Com efeito, o doutrinador³¹ citado define vigência como sendo “... o atributo da norma que está preparada para incidir no mundo social, regulando deonticamente as condutas intersubjetivas”.

No mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Júnior,³² na visão de quem:

A vigência é uma qualidade da norma que diz respeito ao tempo de validade, ao período que vai do momento em que ela entra em vigor (passa a ter força vinculante) até o momento em que é revogada, ou em que se esgota o prazo prescrito para sua duração.³³

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva 1998, p.53.

³¹ Idem, **ibidem**.

³² FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, denominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.203.

³³ Convém ressaltar que Tércio Sampaio Ferraz Júnior, distingue o termo vigência do vocábulo vigor, entendendo vigor, como sendo a “... *força impositiva da norma, não havendo, em princípio, como subtrair-se a seu comando, a seu império. O vigor (...) manifesta a qualidade imperativa da norma, cuja força pode subsistir mesmo quando ela já não mais pertence ao sistema do ordenamento...*” (FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, denominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.202-203.

Assim, diante dos termos propostos, a vigência pode ser entendida como sendo o atributo da norma que já se encontra pronta para irradiar seus efeitos. Convém asseverar que a vigência não se confunde com a validade, visto admitir o sistema normas válidas que, entretanto, ainda não possam produzir seus efeitos, é justamente o que acontece no caso da *vacatio legis*.³⁴

4.3 EFICÁCIA

Já a eficácia, dependendo do critério adotado, pode, segundo a linha adotada por ilustres doutrinadores, dentre eles, Tércio Sampaio Ferraz Júnior³⁵ e Paulo de Barros Carvalho³⁶, classificar-se em técnica, jurídica e social.

4.3.1 Eficácia técnica

Fala-se, dessa forma, em eficácia técnica como sendo o atributo que a norma ostenta, no sentido de prever fatos, que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de produzir os seus efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais (previsão de fatos e conseqüências de impossível ocorrência) ou impossibilidades sintáticas (falta, por exemplo, de normas regulamentadoras).

³⁴ O denominado princípio da anterioridade nada mais é do que a *vacatio legis* das normas tributárias que instituem ou aumentem o tributo. Assim, o artigo 150, III, b e C da Constituição estabelece, *in verbis*:

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

(...)

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

³⁵ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, denominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.200-203.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva 16. ed. 2004, p. 82-83.

Esclarece Paulo de Barros Carvalho,³⁷ pretendendo retratar a diferença existente entre validade, vigência e eficácia, a hipótese, segundo a qual:

Uma norma válida assumo o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica.

Conclui o autor³⁸ que, em ambos os casos, ter-se-ão normas válidas dotadas de vigência plena, todavia, impossibilitadas de produzir seus efeitos. Para denominar tais hipóteses, emprega o autor a expressão ineficácia técnica.

4.3.2 Eficácia jurídica

Por outro lado, a eficácia jurídica pode ser compreendida como sendo o próprio mecanismo de incidência, ou seja, o fenômeno pelo qual, uma vez ocorrido o fato previsto no antecedente, surge a relação jurídica, produzindo, então, os efeitos previstos no conseqüente da norma.

Justamente por tratar do fenômeno da incidência, é que o professor Paulo de Barros Carvalho³⁹ assevera que: “eficácia jurídica” é a propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios (“a relação de causalidade jurídica”, na linguagem de Lourival Vilanova). Não seria, portanto, atributo da norma, mas, sim, do fato previsto pela norma.⁴⁰

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva 1998, p.54.

³⁸ Idem, **ibidem**, p.55.

³⁹ Idem, **ibidem**, p.55.

⁴⁰ Maria Helena Diniz, Norma constitucional e seus efeitos, p.31, determina que: "A eficácia de uma norma, por sua vez, indica em sentido técnico, que ela tem possibilidade de ser aplicada, de exercer ou produzir, seus próprios efeitos jurídicos, porque se cumpriram as condições para isto exigidas(eficácia jurídica), sem que haja qualquer relação de dependência da sua observância, ou não, pelos seus destinatários. Por exemplo, a norma

4.3.3 Eficácia social

Fala-se em eficácia social quando as normas são aceitas e irradiam seus efeitos no mundo social tal como foram previstas.

Arnaldo Vasconcelos⁴¹, visando distinguir a vigência da eficácia, "...assinala o caráter sociológico da eficácia. Enquanto o conceito de vigência se esgota no âmbito da norma legal, o de eficácia tem sua projeção dirigida para o fato social, no qual se concretiza".

Destarte, a eficácia social desperta grande interesse para sociologia do direito, ou seja, a análise da aceitação e o cumprimento das normas pela sociedade.

constitucional que determina o reconhecimento da união estável entre homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento (CF, art. 226, § 3º), é vigente, mas sua eficácia dependia de lei que delimitasse a forma e requisitos para aquela conversão. As Leis n.8.971/94 e n.9.278/96, relativas à união estável, encontraram respaldo na jurisprudência e na doutrina, fazendo como que o art. 226, § 3º, passasse a ter eficácia".

⁴¹ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.229.

CAPÍTULO 5

INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO

A opção em tratar da incidência e aplicação das normas em subitem distinto decorre do fato de que enquanto a validade, a vigência e a eficácia, excepcionada a eficácia jurídica, seriam atributos específicos da norma, a incidência e a aplicação seriam fenômenos externos.

Nesses termos, a incidência e a aplicação não podem ser qualificadas como normas, porquanto estas somente serão normas, mediante ato de aplicação, operando a incidência.

Assim sendo, a incidência pode ser entendida como o início de uma operação lógica de produção normativa, ou seja, a coincidência entre o evento descrito no antecedente da norma e a sua ocorrência no mundo social, a incidência marca, pois, a ocorrência da subsunção.

Por seu turno, a aplicação pode ser entendida, justamente, com o ato de alguém (sujeito competente, credenciado pelo próprio sistema) em, uma vez detectando essa coincidência, trazer à lume um juízo hipotético-condicional, ou seja, uma norma jurídica.

Logo, não há que se falar em incidência sem o ato da aplicação. Visto que a incidência não pode ser vista, como um fim em si mesmo. Ela é parte de um processo de construção normativa, que não prescinde de aplicação.

Valemo-nos, aqui, da brilhante enunciação de Paulo de Barros Carvalho⁴², segundo a qual “*a incidência não é automática e infalível*”, isto por um motivo lógico, não há que se falar em incidência sem a participação de um sujeito; não há como se falar em produção normativa, sem agente, a norma não é capaz, por si só, de se aplicar, não é auto-aplicável.

Objetivando dar clareza ao discurso, mais uma vez, valemo-nos das palavras de Paulo de Barros Carvalho⁴³, ao enunciar, categoricamente, que: “**não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina**” (Grifos nossos).

Segundo o professor acima citado⁴⁴, aplicação “é o ato mediante [o qual] alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual”.

Com preciosismo, escreve o doutrinador⁴⁵ acerca da aplicação:

A aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no conseqüente das mesmas regras). Isso significa equiparar, em tudo e por tudo, aplicação a incidência, de tal modo que aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada.

Segundo Tárek Moysés Moussallem⁴⁶: “O processo de positivação é a passagem da abstração e generalidade para a concretude e individualidade das normas jurídicas”.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 7 et seq.

⁴³ Idem, **ibidem**, p.9.

⁴⁴ Idem. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva 16. ed. 2004, p.89.

⁴⁵ Idem, **ibidem**, p.89.

⁴⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.105.

De tudo nos resta entender a aplicação como sendo o ato praticado por pessoa competente em fazer surgir, no sistema, norma jurídica.

Já a incidência é tida como parte desse processo de construção normativa, por outro lado, não há como se falar em aplicação sem se ater ao fenômeno da incidência, tendo em vista que, no ato de aplicação, deverá a pessoa habilitada, necessariamente, fazer "subsumir" o fato ocorrido ao descrito abstratamente na norma.

5.1 A IMPORTÂNCIA FUNDAMENTAL DAS PROVAS PARA A CONCRETUDE DO DIREITO

Segundo a teoria perfilhada, não há que se falar em aplicação do direito sem normas individuais e concretas.

Ou seja, o fato de a vizinha contar para a outra que perdeu o marido é mero fato social, e este fato somente passa a ser jurídico, quando é convertido em linguagem competente.

Nesses termos, essa pessoa deixa de existir para o direito, apenas quando esse evento (a morte) é descrito por um sujeito competente, num instrumento próprio, eleito pelo próprio direito, *in casu*, poder-se-ia dar como exemplo desse instrumento a própria certidão de óbito, aí, sim, tal evento torna-se fato jurídico.

Suzy Gomes Hoffmann,⁴⁷ em obra dedicada às provas, enfatiza que: "...provar é demonstrar, por meios – objetivos e subjetivos – determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato".

⁴⁷ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999, p. 69.

Nesse contexto, insere-se o estudo das provas e a sua importância para a aplicação do direito. Não há como falar em aplicação sem os meios de provas.

O brocárdio jurídico, segundo o qual, "o que não está nos autos, não está no mundo", serve para revelar, desde já, um entendimento indelével, qual seja, de que a única maneira de que dispõe o aplicador de resgatar os fatos dá-se por meio das provas, tendo em vista, que os eventos, uma vez ocorridos, perdem-se no tempo e no espaço, pois, "o tempo não volta jamais".⁴⁸

Fabiana Del Padre Tomé⁴⁹ acentua a importância dos meios de provas admitidos no sistema jurídico como condição necessária para a concretude das normas, e, logicamente, do fato jurídico, ao destacar: "... para que o relato ingresse no universo do direito, constituindo fato jurídico tributário, é preciso que seja enunciado em linguagem competente, que dizer, descrito consoante as provas em direito admitidas".

Não é possível ao julgador, no momento da aplicação da direito, voltar no tempo e verificar se o fato imponible ocorreu, e, caso tenha ocorrido, em quais circunstâncias.

Sendo assim, a análise da ocorrência do fato, bem como de suas circunstâncias, somente é possível por meio dos instrumentos probatórios.

Permitindo-se a comparação, não existe, infelizmente, no mundo real, o "mini *flash-back*", aparato este utilizado pelos personagens Rui e Vani no Programa **Global, Os Normais**.

⁴⁸ Segundo Fabiana Del Padre Tomé: "Para movimentar as estruturas do direito, aplicando normas gerais e abstratas e delas sacando novas normas, é preciso conhecer e relatar o fato. Para relatar algo, é preciso ter acesso a ele. Mas, como já anotamos, acontecido o evento, não há como entrar em contato com direto com ele, pois se esvai no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação". (...) "A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela, não existe fundamento para aplicação normativa e conseqüente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional". (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p.32-33).

⁴⁹ Idem, **ibidem**.

Tal recurso era utilizado pelos personagens, para dirimir seus conflitos. Vale informar, quando começavam a discutir sobre as circunstâncias dos eventos ocorridos, sobre quem teria razão, nesse exato momento, pediam o auxílio desse instrumento e, por intermédio dele, conseguiam voltar exatamente para o momento em que ocorreu o problema e, aí sim, observarem as circunstâncias exatas em que ocorreu o evento, e, daí, inevitavelmente, concluir com quem estava a razão.

Apenas nas telas existe tal recurso, o fato é que o único meio de resgatar a realidade dá-se por meio das provas.

Assim, no direito, apenas as provas eleitas pelo próprio sistema são admitidas como hábeis a resgatar o evento e, conseqüentemente, constituí-lo em fato jurídico, sendo estas, portanto, imprescindíveis para a aplicação, para a concretude do direito positivo.

CAPÍTULO 6

O EXAME DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

6.1 DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA

A Carta Magna traça, no seu Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional -, todas as regras e diretrizes básicas para a instituição de tributos.

Como é cediço, coube à própria Constituição Federal definir a competência tributária, ou seja, traçar as hipóteses em que os entes políticos, por meio de suas respectivas leis, poderão instituir seus tributos.

Como enfatiza Paulo de Barros Carvalho, não há que se falar em competência tributária sem poder legiferante, neste sentido, apenas as pessoas políticas podem, ao fazer uso de suas prerrogativas legislativas, inserir no ordenamento tributos.

Nesses termos, a Carta Constitucional, mesmo que de forma genérica, já prescreve, delimita os contornos necessários para a instituição dos tributos, porquanto já determina: a) qual o ente político está apto a exercer tal competência; b) o procedimento necessário para que o tributo seja instituído, e, em para alguns tributos, como é o caso, por exemplo, dos impostos, traz ainda expressamente, c) os fatos possíveis de ser tributados.

Em relação ao procedimento, convém destacar que, segundo a Constituição Federal, a maioria dos tributos podem ser instituídos por intermédio de suas respectivas leis ordinárias, logo, a Câmara dos Vereadores é competente pela

produção normativa dos tributos municipais; as Assembléias Legislativas, pelos estaduais; e o Congresso Nacional, no caso dos federais.

Essa é a regra, e nem poderia ser diferente, seria um contra-senso, por exemplo, o poder constituinte originário atribuir aos Municípios a competência do IPTU, e, no entanto, condicionar a instituição de tal tributo à lei complementar.

Não é por acaso que a exigência de lei complementar, para instituição dos tributos, só se faz presente, e, ainda assim, de forma excepcional, naqueles tributos de competência da União, nestes termos, somente se exige lei complementar para instituir: Imposto Residual, Empréstimo Compulsório, Contribuições Sociais Residuais, e, para aqueles que assim entendem, Grandes Fortunas.⁵⁰

Até agora, analisamos a Competência Tributária sob seu aspecto positivo, qual seja, as hipóteses permissivas de instituição de tributos. Ocorre que não há como falar em competência tributária, sem considerar os limites a ela traçados pela Constituição.

A própria competência é resultado desses limites e funciona, também, como limite para o seu exercício.⁵¹

⁵⁰ Paira sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas, uma divergência, no que diz respeito a exigência de lei complementar para sua instituição, para parte da doutrina, dentre eles vale a pena citar Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carraza, para estes autores a lei complementar não diz respeito a instituição deste imposto, seria, no entanto, a mesma indispensável, para delinear o perfil deste tributo. Tal questão, acerca, da exigência ou não de lei complementar para instituir tal tributo, não é frívola, posto caso se adote o entendimento de que seja necessária a instituição deste imposto através de lei complementar, não poderá o mesmo ser veiculado através de Medida Provisória, por força, artigo 62, § 1º, III, da Constituição Federal, que traz a seguinte vedação, *in verbis*: “(...) § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (...) III - reservada a lei complementar”. (Grifos nossos).

Outro ponto, digno de nota, é que ao se defender a tese de que a lei completar seria necessária apenas para estabelecer os contornos gerais deste imposto, por via correlata, está-se a prestigiar o artigo 146, III, da Constituição, no que diz respeito a exigência de lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário.

⁵¹ Neste sentido, pondera Roque Antônio Carraza: "A Constituição limita o exercício da competência tributária seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada". (**Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, 442).

Sabe-se que nosso Sistema Constitucional é rígido, não propiciando maiores liberdades para os legisladores infraconstitucionais, quando imbuídos do propósito de criar tributos.

Diante disso, o exercício da competência só o pode ser nos limites já delineados pela própria Constituição, que traça o arquétipo a ser seguido e, obrigatoriamente, respeitado pelos entes políticos.⁵²

Entendida a Competência tributária como a parcela de poder conferido aos entes políticos, para instituir, nos limites da própria Constituição Federal, normas tributárias.

Convém asseverar que somente as pessoas políticas, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, possuem competência tributária, isto por uma simples razão, somente pessoas políticas podem legislar sobre tributos.

Não há, portanto, motivo para confundir Competência tributária com Capacidade Tributária Ativa, esta, diversamente, em nada tem a ver com a instituição de tributos, consistindo, apenas, em exercício de atividades ligadas, direta ou indiretamente, às atividades de cobrança, administração e fiscalização de tributos.

Diante desses termos, a Capacidade Tributária Ativa pode ser plenamente exercida, desde que haja autorização, mediante lei, do ente competente pela instituição tributo, delegando o exercício da capacidade tributária ativa a um terceiro.

Sem se esquecer da importância, da experiência, para o conhecimento, torna-se oportuno relatar que, recentemente, por força da Medida Provisória nº 258 de 21

⁵² Diante da rigidez constitucional, no que concerne a instituição de tributos, prefere Roque Antônio Carraza ao definir a competência tributária, empregar a palavra “aptidão” para instituir tributos, e não “poder” que caracteriza algo absoluto, sendo assim, adverte o autor: “Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana...”. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 436.

de Julho de 2005⁵³, alcunhada de Super Receita, fora conferida, aos cientistas do direito tributário, a oportunidade de observar o fenômeno da Capacidade Tributária Ativa.

Porquanto, por meio dessa MP, a União, competente, segundo o artigo 149 c/c artigo 195 da Constituição Federal, para instituir as contribuições sociais previdenciárias, e, portanto, também veicular norma acerca de capacidade tributária ativa, a qualificou como titular de tal capacidade. Capacidade tributária ativa que, antes da medida provisória, era exercida pelo INSS.

Outro ponto que merece ressalvas, em relação à capacidade tributária ativa, diz respeito à arrecadação, visto que, nem sempre, o fato de um terceiro arrecadar, fiscalizar e administrar o tributo faz com que ele tenha direito ao produto arrecadado.⁵⁴

Desse modo, o fato de, agora, ficar a cargo da União e não mais do INSS a cobrança, a fiscalização e a administração das contribuições previdenciárias, em nada altera ao destino do produto arrecadado, que, por força da própria Constituição Federal, continua sendo custeio do Regime Geral de Previdência Social.

A concessão do produto arrecadado dependerá de lei e da própria Constituição Federal, vale, como exemplo, o art. 153, § 4º da Constituição, que conferiu aos Municípios a possibilidade de exercer a capacidade tributária ativa em

⁵³ Medida Provisória nº 258: “Art. 3º Compete à União, por meio da Receita Federal do Brasil, arrecadar, fiscalizar, administrar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais competências correlatas e decorrentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo-fiscal, observado o disposto no art. 4º desta Medida Provisória. (...) § 2º O produto da arrecadação das contribuições sociais de que trata o caput, mantido em contabilidade e controle próprios e segregados dos demais tributos e contribuições sociais, será destinado exclusivamente ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Grifos nossos). Nunca é demais ressaltar, que tal competência é apenas para exercer a capacidade tributária ativa, e, nunca, jamais, o poderia o ser para tratar da instituição de tributos, pois, esta já se encontra prevista no texto constitucional.

⁵⁴ A parafiscalidade pode ser entendida, como este fenômeno, onde o Ente Político institui o tributo, mas confere através de lei, o produto arrecadado a um terceiro a fim de que promova, custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado.

relação ao Imposto Territorial Rural, e, caso assim o fizessem, teriam direito ao produto da arrecadação.⁵⁵

6.2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTOS

Para analisar as espécies tributárias, levaremos em consideração a Constituição Federal, que trouxe o arquétipo de todas as espécies tributárias.

Começa já o Legislador Constitucional, no seu Art. 145, a definir quais os tributos poderão ser instituídos, senão, vejamos:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Mais adiante, nos artigos 148, 149 e 149-A da Constituição Federal, faz menção o legislador do Empréstimo Compulsório e das Contribuições:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua

⁵⁵ Constituição Federal: “Art.153 (...) § 4º: O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

(...)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”.

atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

Desses artigos, numa primeira análise, pode-se concluir que o Legislador Constitucional, ao tratar das exações tributárias, empregou as seguintes denominações: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições e Empréstimo Compulsório, além disso, prescreveu, objetivamente, a qual ente político caberia a instituição dessas “espécies tributárias”.

Ao proceder uma análise dos artigos acima mencionados, parece não haver dúvida acerca das espécies tributárias existentes. Todavia surgiram, na doutrina, embates sobre as espécies autônomas tributárias existentes.

Divergindo a doutrina em relação ao número de espécies tributárias existentes, que poderia ser: 1) duas espécies; 2) três espécies; 3) quatro espécies e 5) cinco espécies, posicionamentos estes adiante analisados.

6.2.1 Questões que envolvem a classificação dos tributos em espécies

Antes de analisar os diferentes posicionamentos doutrinários acerca das espécies tributárias, chamamos a atenção, primeiro, para o fato de que tal discussão não é insignificante juridicamente, ou seja, para o presente trabalho, é fundamental saber, por exemplo, se as contribuições e empréstimos compulsórios configuram espécies autônomas ou não.

Com isto, pretendemos esclarecer que existem efeitos práticos relevantes, em diferenciar imposto, por exemplo, de contribuição, uma vez que aqueles que admitem a contribuição como espécie autônoma distinta do imposto não poderão,

por exemplo, estender uma imunidade relativa ao imposto à contribuição e nem vice-versa.

Por outro lado, os doutrinadores que defendem a tese de que a contribuição pode ser, dependendo da hipótese de incidência, classificada como espécie de taxa ou imposto, há que, forçosamente, estender as imunidades relativas a tais espécies às contribuições.

Outro ponto que merece nossa atenção diz respeito aos critérios empregados para classificar os tributos em espécies. A opção por determinados critérios fez com que surgisse, na doutrina, classificações diferenciadas.

Enquanto, por exemplo, os adeptos da Tripartite (Três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria) adotam apenas a hipótese de incidência como critério, analisam, portanto, se o fato lícito é vinculado ou não-vinculado a uma atividade estatal, os filiados da Quinpartite (Cinco espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições) elegem, além da i) vinculação, mais dois outros critérios: ii) a destinação que deverá ser dada ao produto arrecadado, bem como a iii) existência ou não de obrigatoriedade de sua devolução.

Nesse sentido, pondera Luciano Amaro sobre a classificação:

O grande divisor de águas das classificações doutrinárias está em que alguns autores escolhem uma única variável como elemento distintivo, enquanto outros optam por utilizar mais de uma variável.

É óbvio que, adotada uma só variável (por exemplo, a característica 'x'), os tributos só poderão receber uma classificação bipartida, dado que a pergunta sobre a existência de 'x' em dado tributo só admite uma de duas respostas: 'sim' ou 'não'. Se a variável eleita for a característica 'Y' (diversa de 'X'), cada conjunto terá um rol diferente de figuras. Só haverá coincidência em relação às figuras que, cumulativamente, apresentarem as características 'x' e 'Y'.⁵⁶

⁵⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.67.

Nunca é demais reprimir as lições do mestre Paulo de Barros Carvalho, ao, também, tratar sobre o ofício de classificar:

Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinados com relação às demais classes. Os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se 'diferença', ao passo que 'diferença específica' é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica...⁵⁷

Desde já, é preciso esclarecer que toda a classificação revela um tom de discricionariedade, posto que os critérios sejam eleitos pelo próprio intérprete. A doutrina costuma empregar o termo arbitrariedade⁵⁸ para tratar da classificação. Preferiu-se o termo 'discricionariedade', visto entender-se que, embora tenha o intérprete liberdade para eleger o critério, esta eleição deverá sempre partir do direito positivo, não sendo, portanto, de todo arbitrária.

Nessa perspectiva, ao tratar da classificação, adverte Roque Antônio Carraza:

Uma classificação jurídica, no entanto, deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a norma jurídica. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica.⁵⁹

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. In: IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação a Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.12, p.42 e ss.

⁵⁸ Neste sentido aduz Márcio Severo Marques: “É sabido que toda classificação revela certa arbitrariedade, porque os critérios utilizados são relativos (nunca absolutos), sendo algumas das convenções estabelecidas pelo próprio intérprete. Por essa mesma razão, não são as classificações certas ou erradas, válidas ou inválidas. São simplesmente úteis ou inúteis, dependendo da função que lhes possa ser atribuída pelo sujeito cognoscente, para efeito de verificação e identificação das espécies analisadas”. MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.147.

⁵⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 460.

Como já esclarecido, qualquer classificação está ligada a um processo em que são eleitos critérios, e, justamente por depender de eleição, existem diversos posicionamentos sobre as espécies tributárias que merecem ser analisados.

6.2.2 Posicionamento doutrinário acerca das espécies tributárias

Como já mencionado, existem os defensores de duas, três, quatro e cinco espécies tributárias. Em que pesem os demais posicionamentos, dar-se-á, no presente trabalho, maior atenção, em razão da sua expressividade, para os adeptos de três e cinco espécies, conhecidas, respectivamente, como correntes tripartite e quinpartite.

6.2.2.1 Duas espécies (bipartite): impostos e taxas

Tal posicionamento tem como expoente o notável Alfredo Augusto Becker, segundo esta corrente, denominada bipartite, os tributos são classificados em impostos e taxas.

Alfredo Augusto Becker elege apenas um critério para classificar os tributos em espécie, qual seja, a base de cálculo, que, segundo o autor, revela a toda prova o núcleo da hipótese de incidência tributária. Neste sentido, o tributo classifica-se em imposto, quando a base de cálculo for representativa de um fato lícito qualquer, que independe de um serviço estatal. Por outro lado, atribui-se a designação de taxa quando a base de cálculo de tal tributo tiver como cômputo uma autuação estatal.⁶⁰

Como se observará em seguida, a diferença entre essa corrente, representada por Alfredo Augusto Becker, e a corrente tripartite, dá-se por dois

⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.380.

motivos, primeiro, posto Becker adotar como critério distintivo apenas a base de cálculo, ou seja, o critério quantitativo, enquanto a tripartite analisa não só a base de cálculo como também a hipótese de incidência. Da análise somente da base de cálculo, o autor apenas visualiza duas espécies: taxas, quando a base for composta por um serviço estatal ou coisa estatal, e os impostos, quando a base de cálculo for mensurada por um fato lícito econômico qualquer, que não tenha relação alguma com serviço ou obra estatal.

6.2.2.2 Três espécies (tripartite): impostos, taxas e contribuição de melhoria

Tal corrente ficou conhecida como tripartite, pois, segundo esta, existem três espécies tributárias: impostos, taxas e a contribuição de melhoria. Nestes termos, na visão dos doutrinadores citados, o empréstimo compulsório e as contribuições não são espécies autônomas, podendo assumir a feição de Impostos, Taxas ou Contribuição de Melhoria.⁶¹

Esse posicionamento é defendido por grandes mestres, dentre eles, Paulo de Barros Carvalho⁶², Roque Antônio Carraza⁶³, Sacha Calmon Navarro Coelho, Aires

⁶¹ Torna-se conveniente ressaltar que tanto para Paulo de Barros Carvalho quanto Roque Antônio Carraza. as contribuições, diversamente, do empréstimo compulsório somente podem caracterizar-se como imposto ou taxa, descartando a materialidade da contribuição de melhoria. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 44; CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

⁶² “Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies de gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 33.

“A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas.” Idem, **ibidem**.

⁶³ “Enfim, o empréstimo compulsório é um tributo restituível. E um tributo que, de acordo com sua hipótese de incidência e base de cálculo, pode revestir a natureza jurídica de imposto (caso mais freqüente, por sua produtividade substancial), de taxa ou de contribuição de melhoria.” CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.512.

Barreto e os saudosos Geraldo Ataliba e Rubens Gomes de Souza⁶⁴, para quem o empréstimo compulsório, como também as contribuições não configuram novas espécies de tributos.

Explica-se: os doutrinadores acima citados, ao classificar os tributos em espécies, adotam como critério a vinculação. Verificam, portanto, o binômio hipótese de incidência e base de cálculo, analisando se os critérios do tributo estão relacionados ou não como uma prestação estatal.

Nesse sentido, esclarece Paulo de Barros Carvalho: “O cotejo entre as duas realidades tributárias, denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, aplicando-se, subseqüentemente, às várias espécies de cada qual”.⁶⁵

Acerca do critério da vinculação, conclui o autor: “... no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo”.⁶⁶

Todavia, para os doutrinadores filiados a essa corrente, não basta analisar se o tributo é vinculado ou não a uma prestação estatal, consideram, também, a forma como tal atuação dá-se. Se direta ou indiretamente dirigida ao contribuinte.

Nesses termos, classificam os impostos como tributos não-vinculados, as taxas como diretamente vinculadas e a contribuição de melhoria indiretamente vinculada, visto não bastar à obra, mas ser necessária, também, a valorização imobiliária decorrente desta.

Com intuito de elucidar tal posicionamento, cita-se valioso excerto do eterno mestre Geraldo Ataliba:

⁶⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975, p.163-165.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva 2004, p. 29.

⁶⁶ Idem, **ibidem**.

52.16 A consistência da h.i. é que permite classificar os tributos em vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal. Se a h.i. consistir numa atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não-vinculado (imposto)

(...)

52.20 O exame das particularidades do aspecto material da h.i, também enseja discernir subespécies entre os vinculados (taxas e contribuições) e entre os não-vinculados (impostos). Conforme peculiaridades secundárias ou acessórias, dentro destas espécies engendram-se subespécies.⁶⁷

Mais adiante, Geraldo Ataliba aponta a referibilidade da atuação estatal, como sub-critério apto a diferenciar as taxas das contribuições, senão, observe-se:

59.2 Assim, conforme a referibilidade (evitamos falar em “relacionamento”, para afastar o risco de se supor que se trate de relação jurídica) – ou modo de conexão entre o aspecto material e o pessoal – seja direta ou indireta, teremos taxa ou contribuição. Em outras palavras: segundo a atuação estatal, posta no núcleo da h.i., esteja referida direta ou indiretamente ao obrigado, poderemos discernir a taxa da contribuição.⁶⁸ (Grifos nossos)

Em tom esclarecedor, seguindo a lição de Geraldo Ataliba, explica Aires Barreto:

São tributos vinculados as taxas e as contribuições e não vinculados os impostos. Nos primeiros, a consistência material da hipótese de incidência é uma atuação estatal – cuja referibilidade ao contribuinte é direta ou indireta, conforme se trate, respectivamente, de taxa ou contribuição – enquanto nos impostos, as situações que constituem sua hipótese de incidência não estão vinculadas ao desempenho da atividade pelo Estado.⁶⁹

Torna-se necessário advertir que os defensores da corrente tripartite não admitem, como critério classificatório, nem a destinação legal do produto arrecadado, nem a obrigatoriedade de devolução do produto arrecadado a título de empréstimo compulsório.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.132-133.

⁶⁸ Idem, **ibidem**, p.146-147.

⁶⁹ BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.37.

Nesse sentido, assevera Roque Antônio Carraza: “Realmente nossa Lei Maior está comprometida com uma classificação jurídica dos tributos. É ela que, em seu art. 145, confere, às pessoas políticas, competências para que criem impostos, taxas e contribuição de melhoria”.

Com base nesse entendimento, o autor citado esclarece:

... adiantamos que os empréstimos compulsórios (tributos cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as ‘contribuições’ (tributos com destinação especificada nos artigos 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades de imposto, taxa ou, no caso daqueles, até, contribuição de melhoria.

E, mais adiante, em apertada síntese, conclui:

Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. A esse respeito a doutrina nacional não pode sequer disputar. Tal classificação, porque apadrinhada pelo próprio Código Supremo, há de ser considerada por todos quantos se disponham a estudar as espécies e subespécies tributárias, em nosso País.

Também em defesa do critério da vinculação, aduz Paulo de Barros Carvalho:

Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da federação e manter incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias do assunto.⁷⁰

Como se pôde observar, os adeptos da tripartite, assim como da bipartite, representada por Alfredo Augusto Becker, ao classificar os tributos em espécies, não fazem uso do critério da destinação legal do produto arrecadado, nem da devolução.

Em suma, consideram que a destinação não é critério apto a classificar os tributos, em função do próprio artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional, o qual

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.29.

prescreve que o destino dado ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo.

No que diz respeito à devolução, manifestam-se no sentido de que ela também não seria um critério adequado, posto, da mesma forma que a destinação, referir-se a momento posterior do surgimento do tributo. Nestes termos, segundo essa doutrina, as circunstâncias acerca da destinação do produto arrecadado, como também, da obrigatoriedade de restituição, nada acrescentam à natureza jurídica do tributo.

6.2.2.3 Quatro espécies

Existem ainda doutrinadores que defendem a existência de quatro espécies tributárias. Como representante deste entendimento, observadas as específicas diferenças, podem-se citar os grandes mestres José Souto Maior Borges, Fábio Fanucchi e Luciano Amaro.

Nesse sentido, perfilha José Souto Maior Borges o entendimento segundo o qual existem quatro espécies tributárias, sendo elas: 1) impostos, 2) taxas; 3) contribuições (dentro desta espécie, a contribuição de melhoria) e 4) empréstimo compulsório.⁷¹

Adotando a mesma linha, Fábio Fanucchi também defende a existência de quatro espécies e, da mesma forma que José Souto Maior Borges, trata a contribuição de melhoria como uma subespécie de contribuição.⁷²

⁷¹ BORGES, José Souto Maior. Contribuições- caráter tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 34:116-145, 1985, p.129.

⁷² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social**: à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá, 2004, p.72.

Finalmente, Luciano Amaro⁷³, que, embora defenda a existência de quatro espécies, distingue-se dos doutrinadores acima citados, ao considerar a contribuição de melhoria como subespécie de taxa e não de contribuição. Sendo assim, lança o doutrinador a seguinte divisão: 1º) impostos; 2º) Taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria); 3º) Contribuições (sociais, econômicas e corporativas); e 4º) Empréstimo Compulsório.

A primeira observação a ser feita, em relação ao posicionamento desse cientista⁷⁴, refere-se respeito ao fato de ele não tratar como espécie distinta a contribuição de melhoria, sendo esta, na sua concepção, uma subespécie de taxa, já que ambas se prestam “... a financiar determinadas tarefas, que são divisivelmente referíveis a certo indivíduo ou grupo de indivíduos de modo direto ou indireto...”.

Todavia o próprio doutrinador⁷⁵ enfatiza que seu posicionamento deve ser visto de forma moderada, ao advertir que:

... à vista da sistematização constitucional, tem-se de registrar que, de *lege lata*, as contribuições de melhoria compõem uma figura não subsumível na rotulação de taxas (pois a Constituição reservou essa denominação para os tributos de serviços públicos e de polícia).

Nesse sentido, aduz Luciano Amaro⁷⁶, ao referir-se às contribuições:

... exações cuja tônica não está nem no objetivo de custear as funções gerais e indivisíveis do Estado (como ocorre nos impostos) nem numa utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo (como ocorre com os tributos conhecidos como taxa, pedágio e contribuição de melhoria, que reunimos no segundo grupo).

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.81.

⁷⁴ Idem, **ibidem**, p.83.

⁷⁵ Idem, **ibidem**, p.84.

⁷⁶ Idem, **ibidem**, p.84.

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público.

Já em relação ao Empréstimo Compulsório, propõe o doutrinador⁷⁷:

Finalmente, temos o quarto grupo, que é o dos tributos restituíveis (empréstimos compulsórios), cuja presença numa catalogação à parte se justifica a mercê do regime jurídico que lhe é conferido. Em primeiro lugar, essa exação não configura receita, vale dizer, não é um ingresso definitivo de recursos nos cofres do Estado, em face de sua restitubilidade.

Em defesa dos critérios adotados (destinação e devolução do produto arrecadado), refuta Luciano Amaro⁷⁸ a idéia segundo a qual todos os dados fornecidos pela ciência das finanças, sendo metajurídicos, deveriam ser sumariamente descartados pelos juristas.

Na sua visão, o dado da ciência das finanças somente é metajurídico enquanto não juridicizado. No momento, pois, em que é previsto numa norma jurídica, ele se torna um dado jurídico, devendo, portanto, ser considerado.

Mais adiante, conclui o mestre⁷⁹:

... se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora de competência tributária ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras.

Vale observar que os adeptos de tal corrente utilizam três critérios classificatórios: vinculação, destinação e devolução. Todavia, como se verá adiante, eles se diferenciam dos representantes da quinpartite, já que não admitem a contribuição de melhoria como espécie autônoma.

⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.87.

⁷⁸ Idem, **ibidem**, p.77.

⁷⁹ Idem, **ibidem**, p.77.

6.2.2.4 Cinco espécies (corrente quinpartite): impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições

Existem ainda doutrinadores que defendem a existência de cinco espécies autônomas tributárias, sendo elas: 1) impostos; 2) taxas; 3) contribuição de melhoria; 4) empréstimo compulsório e 5) contribuições. Como representantes deste entendimento, podem-se citar Márcio Severo Marques, Hugo de Brito Machado⁸⁰, José Eduardo Soares de Melo.

Assim como aqueles que admitem quatro espécies de tributos, os defensores desse posicionamento também adotam, além do critério da vinculação, a destinação e a devolução.

Para exemplificar tal posicionamento, valem como registro as palavras do doutrinador José Eduardo Soares de Melo:

 Todavia, observo a existência de distinta característica nos empréstimos compulsórios, uma vez que o art. 148 da Constituição deixa nitidamente implícito ser indispensável que, na lei federal instituidora, haja expressa previsão de prazo, forma de reembolso e remuneração, o que é deveras importante e tem o condão de tipificar e especificar esta exação como tributo; tanto que o STF decretou a inconstitucionalidade de empréstimo compulsório que estabeleceria remuneração em quotas do Fundo Nacional do Desenvolvimento (FND) ao invés de em moeda corrente, como anteriormente apontado.

 O mesmo ocorre com as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e destinadas à seguridade social (arts.149 e 195), em que a legislação infraconstitucional deve determinar a destinação específica e direta aos entes beneficiados.⁸¹

Márcio Severo Marques, em sua obra classificação constitucional dos tributos, aponta três critérios classificatórios:

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 7. ed. Forense: Rio de Janeiro, p.46.

⁸¹ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p.82.

1º critério: exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte; 2º critério: exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto da arrecadação e 3º critério: exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período.⁸²

Com base nesses critérios, consoante o tributo apresente ou não essas exigências, o autor identifica cinco espécies: 1) os impostos, por não apresentarem nenhum dos três critérios, vale dizer não vinculados, sem exigência de destinação e devolução; 2) as taxas, por possuírem o 1º (vinculação) e 2º (destinação) critérios; 3) as contribuições de melhoria, por exibirem apenas o 1º primeiro critério (vinculação); 4) os empréstimos compulsórios, por revelarem o 2º (destinação) e o 3º (devolução); e 5) as contribuições, em que se faz presente apenas o 2º (destinação).⁸³

O traço marcante dessa corrente, que a diferencia da tripartite, por exemplo, dá-se pelos seus representantes defenderem a existência de dois outros critérios classificatórios, quais sejam: a destinação e a devolução.

Já em relação à corrente que defende a existência de quatro espécies tributárias, a diferença dá-se em relação à contribuição de melhoria, já que, na quinpartite, a contribuição de melhoria é tratada como espécie autônoma. Diferente, portanto, do posicionamento de Luciano Amaro, para quem aquela seria subespécie de taxa, e José Souto Maior Borges e Fábio Fanucchi, segundo os quais, seria a contribuição de melhoria subespécie da espécie contribuições.

⁸² MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 225.

⁸³ Para Márcio Severo Marques o empréstimo compulsório justifica como espécie autônoma, por apresentar, as seguintes características: “tributos em relação aos quais (e.1) não há exigência constitucional de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade por parte do Estado, referida ao contribuinte; (e.2) há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; e (e.3) há exigência constitucional de previsão legal de devolução do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de terminado período...”. MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.224-225.

Importa ainda, como registro, a posição dos doutrinadores Sacha Calmon Navarro Coelho e Fabiana Del padre Tomé.

Embora, Sacha Calmon Navarro Coelho⁸⁴ classifique os tributos apenas em três espécies: impostos, taxas e contribuições, põe em evidência os critérios da destinação, ao empregar os termos “especiais” ou “finalísticos” e devolução, ao mencionar a palavra “restituíveis”.

Trilhando por esse caminho, classifica os tributos em: a) não-vinculados: impostos, estes, por sua vez, classificam-se em: gerais, restituíveis (empréstimo compulsório) e especiais ou finalísticos (contribuições não-sinalagmáticas para a seguridade social, corporativas e interventivas) e b) vinculados: taxas (de serviços e de polícia) e contribuições (de melhoria e previdenciárias (sinalagmáticas).

Fabiana Del Padre Tomé⁸⁵, embora não se qualifique como quinpartite, apresenta uma classificação que muito se aproxima dessa corrente. A diferença está em que ela trabalha com espécies e subespécies tributárias, apontando a seguinte classificação: a) tributos vinculados (espécies taxa e contribuição de melhoria) e b) não-vinculados (espécie imposto). Por sua vez, os impostos se classificariam em “impostos em sentido estrito”, “impostos com destinação específica” e “impostos restituíveis”.

E, mais adiante, Tomé explica⁸⁶:

⁸⁴ COELHO, Sacha Navarro Calmon. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

⁸⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social**: à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá, 2004, p. 82-83.

⁸⁶ Idem, **ibidem**.

Os primeiros consistem nos impostos em geral, cujo produto da arrecadação não pode ser vinculado em virtude da vedação constitucional constante do art. 167, IV; os segundos, conhecidos como 'contribuições', são compostos por aqueles tributos que, embora possuam em sua hipótese de incidência a descrição de ato ou estado do particular, devem ter o produto da sua arrecadação legalmente destinados a finalidades específicas, previstas pela Carta Magna; os terceiros, denominados 'empréstimos compulsórios', além da exigência de serem vinculados aos motivos que justificam sua instituição devem apresentar legalmente a previsão de serem restituídos ao contribuinte.

Como foi possível observar, em que pese trabalhar com espécies e subespécies, a doutrinadora citada também prestigia os critérios da destinação e devolução.

6.2.3 Classificação adotada no presente trabalho

Nunca é demais alertar que, ao classificar, está-se a eleger critérios, e a eleição dá-se em meio à subjetividade, à preferência.

Portanto, a filiação à determinada corrente não quer significar que a outra esteja incorreta, apenas que, ao se analisar o direito positivo, entende-se que uma é mais útil do que a outra para conhecer melhor o objeto de estudo.

Por essas razões, adota-se, como preferência, a classificação dos tributos em cinco espécies tributárias: 1) impostos; 2) taxas; 3) contribuição de melhoria; 4) empréstimo compulsório e 5) contribuições.

Entende-se que tal classificação possibilita-nos maior proximidade com nosso objeto de estudo, qual seja, a demarcação da competência tributária, tanto no seu aspecto positivo, os casos em que é possível instituir tributos, quanto no seu aspecto negativo, hipóteses em que é proibida a sua instituição.

Nesses termos, seguindo a linha proposta pelos adeptos da corrente quinpartite, adotam-se três critérios distintivos: I) vinculação; II) destinação e III) devolução.

O primeiro critério, a Vinculação, está intimamente ligado com o núcleo da hipótese de incidência tributária, cumpre lembrar, para verificar se um tributo é ou não vinculado, analisa-se a hipótese, o fato (evento) lícito, que resultará na imposição tributária.

De modo que, se a hipótese prevê, para surgimento do tributo, uma conduta praticada pelo sujeito passivo, prescinde de uma prestação estatal, diz-se que o tributo é não-vinculado; diversamente, se a conduta prevista na hipótese gira em torno de um ato praticado pelo Estado, vale esclarecer, se a atuação estatal, seja efetiva ou, potencialmente, imprescindível para surgimento do tributo, está-se diante de hipótese vinculada, de um tributo vinculado, vinculado a uma contraprestação estatal.

Além disso, conforme essa atuação se dê em relação ao contribuinte, ou seja, se direta ou indiretamente, tem-se, reciprocamente, taxa e contribuição de melhoria.

Já, o critério da destinação diz respeito à finalidade legal que é atribuída pela Constituição ao produto arrecadado a título de tributo. Assim, naquelas hipóteses em que a Carta Constitucional traça, especificamente, o destino que deverá ser dado aos recursos arrecadados, por exemplo, na CPMF, em que os recursos deverão ser destinados à saúde, diz-se que o tributo tem destinação legal específica.

Por outro lado, existem casos em que a Constituição, dependendo da espécie tributária, confere uma liberdade maior ao Administrador Público ao gerir os recursos arrecadados, cabendo-lhe eleger o destino do produto arrecadado, nestes casos, diz-se que não há destinação legal.

Não é demais ressaltar que, no caso dos impostos, por exemplo, existe, inclusive no artigo 167, IV da CF, vedação expressa de que seja atribuída a tal tributo destinação legal específica.

Finalmente, a devolução caracteriza a espécie tributária em que a Constituição prescreve a obrigatoriedade de sua devolução, ou seja, o quantum de tributo que fora arrecadado num momento anterior deve ser, num segundo momento, obrigatoriamente, restituído pelo ente tributante àquele que recolheu tal tributo.

Torna-se conveniente ressaltar que a restituição ou devolução, adotada como critério para distinguir espécies tributárias, nada tem a ver com o pagamento indevido de tributo, e, sim, decorre de pagamento devido.

Explica-se, qualquer tributo em que seja feito um pagamento indevido, seja de qual espécie for, aquele que pagou indevidamente terá direito à restituição. No caso da devolução, aqui tratada como critério, a diferença está em que o pagamento devido é que surtirá, por força da Carta Constituição, para aquele que pagou, o direito à restituição.

Nesses termos, o único tributo que possui tal característica é o Empréstimo Compulsório.

Identificados os critérios de classificação, faz-se, em resumo, uma classificação dos tributos em espécies, para tanto, apresenta-se o seguinte quadro com as características próprias de cada espécie:

	VINCULAÇÃO	DESTINAÇÃO	DEVOLUÇÃO
Imposto	NÃO – Art. 145, I da CF c/c Art. 16 do CTN	NÃO – Vedação artigo 167, IV CF	NÃO
Taxa	SIM – DIRETAMENTE VINCULADA (Art. 145, II da CF c/c art. 77 do CTN)	SIM – CUSTEAR ATUAÇÃO ESTAL (SERVIÇO)	NÃO
Contribuição de Melhoria	SIM–INDIRETAMENTE VINCULADA (Art. 145, III da CF c/c art.81 do CTN)	SIM - CUSTEAR OBRA PÚBLICA (ART. 81 do CTN)	NÃO
Empréstimo compulsório	NÃO HÁ PREVISÃO CONSTITUCIONAL	SIM – Artigo 148 Parágrafo Único da CF/88	SIM - Art. 15, parágrafo único do CTN.
Contribuição	NOS CASOS PREVISTOS: REGRA: NÃO –VINCULADOS	SIM – Artigo 149 e 149-A da CF/88 Constituição.	NÃO

Quadro 2: Características da vinculação, destinação, devolução.

Diante do quadro, fica fácil demonstrar que todas as espécies revelam pelo menos um critério que as diferenciam das demais, e, diante deste fato, pode-se falar em cinco espécies autônomas.

Mas nunca é demais ressaltar que tais diferenças surgirão em decorrência sempre dos critérios classificatórios, para identificar os adeptos da tripartite, por exemplo, trabalhando com o mesmo quadro e adotando um único critério, qual seja, a vinculação, constata-se a existência apenas de três espécies, impostos, taxas e contribuição de melhoria. Tendo em vista que o empréstimo compulsório e as contribuições, de acordo com a materialidade eleita pelo legislador, ou serão impostos ou taxas.

A questão que pode surgir em torno da classificação proposta gira em torno das espécies taxa e contribuição de melhoria, que, numa análise superficial, pode parecer tratar-se de uma única espécie. A diferença, no entanto, para nós existe.

Primeiro, levando-se em conta o fato de o legislador Constitucional ter tratado dessa espécie em dispositivo específico, no artigo 145, III, deixando claro que tal espécie não se confunde com as demais previstas neste mesmo artigo, quais sejam, impostos, no inciso I e taxas no inciso II.

Outra diferença que pode ser citada, seguindo os ensinamentos do mestre Geraldo Ataliba, diz respeito, também, à materialidade da hipótese de incidência, enquanto as taxas são tributos que surgem em face de uma prestação estatal diretamente relacionada com o contribuinte, a contribuição de melhoria está indiretamente relacionada, já que não basta a mera atuação estatal, por meio da realização da obra, há que desta obra resultar, para o contribuinte, uma valorização imobiliária.

Como é possível observar, segue-se, no presente trabalho, a classificação proposta por Márcio Severo Marques⁸⁷, no entanto, com algumas ressalvas. A primeira, no que se refere à materialidade das contribuições e do empréstimo compulsório, na visão do doutrinador serão sempre não-vinculados, para nós, é difícil tratar desta materialidade como sempre não-vinculada, tendo em vista que a Constituição não esgotou a materialidade desses tributos.

A constituição, no seu artigo 148, diversamente do que fez no caso dos impostos, taxas e contribuição de melhoria, não descreveu sobre quais as hipóteses poderia incidir o empréstimo compulsório.

A Carta Magna apenas descreveu em quais circunstâncias tal tributo poderia ser criado. Portanto, não há, à luz do texto constitucional, como determinar com precisão se esse tributo é vinculado ou não a uma contraprestação estatal. Caberá, portanto, à lei complementar definir qual a materialidade desse tributo.

⁸⁷ MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.224 e 225.

Todavia nunca é demais ressaltar que, até o presente momento, o legislador, ao instituir esse tributo, preferiu eleger como evento lícito hipóteses não-vinculadas a uma contraprestação estatal, pois a essa escolha podem ser atribuídas razões financeiras, já que as hipóteses não-vinculadas, geralmente, proporcionam maior arrecadação, porquanto prescindem de uma mensuração atrelada a uma contraprestação estatal.

Da mesma forma que nos empréstimos compulsórios, o legislador constitucional não se preocupou em esgotar a materialidade das contribuições, cuidou somente de algumas⁸⁸, para outras, apenas, mencionou o destino legal que deve ser dado ao produto arrecadado.

A segunda diferença, apontada na classificação mencionada em relação à proposta por Márcio Severo Marques⁸⁹, é condizente com o critério da vinculação. No presente estudo, verifica-se não só a materialidade da hipótese de incidência, ou seja, se há ou não contraprestação estatal referida ao contribuinte, mas verifica-se, também, a forma como tal referibilidade dá-se em relação ao contribuinte, se indireta ou direta. Se direta, está-se diante da espécie taxa, se indireta, contribuição de melhoria.

Finalmente, a terceira diferença refere-se à contribuição de melhoria. Segundo Márcio Severo Marques,⁹⁰ tal contribuição não tem destinação específica, já em nossa opinião este tributo deve ser destinado ao custeio, a recompor o gasto da administração com a obra pública, isto de acordo com o próprio artigo 81 do Código Tributário Nacional.

⁸⁸ Não obstante, em algumas hipóteses, o legislador mencionou a materialidade dessas contribuições, como ocorre no artigo 195 da, do artigo 177, § 4º e artigo 149-A da Constituição.

⁸⁹ MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.223-225.

⁹⁰ Idem, **ibidem**, p.185.

Tais questões merecerão uma análise mais detida, quando tratarmos de cada uma dessas espécies tributárias.

6.2.3.1 Impostos

Espécie tributária prevista nos artigos 145, I, 153, 154 e 155 da Constituição Federal.

Ao proceder a análise de tais dispositivos, vê-se, claramente, que se trata de tributo não vinculado, porquanto os eventos descritos nas hipóteses, aptos a gerar os impostos, serem atos praticados pelo próprio sujeito passivo (contribuinte) e não pelo ente estatal.

Por exemplo, o fato de alguém auferir renda ou proventos de qualquer natureza faz com que tal pessoa seja obrigada a recolher o imposto de renda. Confirmando a característica da não-vinculação, dispõe o Código Tributário Nacional: “Art. 16 - Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (Grifos nossos).

A Constituição, nos artigos 153, 154, 155 e 156, prescreve quais são os impostos de Competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

São de competência da União (Art. 153 da Constituição) os Impostos sobre os seguintes eventos:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;

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

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

E também, os previstos no artigo 154 da Carta:

I – Residual (Nesta hipótese, a Constituição não traçou o evento a ser tributado justamente por se tratar de competência residual, ou seja, a União poderá, mediante lei complementar, instituir impostos ainda não previstos, desde que sejam não-cumulativos).

II – Guerra ou Extraordinário (No caso do Imposto Extraordinário, o legislador constitucional também não traçou o evento que deverá ser tributado, apenas especificou as circunstâncias em que tal imposto poderá ser criado, além disso, autorizou expressamente à União que, ao instituir tal tributo por meio de lei, pudesse eleger eventos tanto de sua competência, quanto dos demais entes políticos).⁹¹

O artigo 155 da Constituição, por sua vez, cuidou dos Impostos dos Estados e Distrito Federal, determinando como tais:

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

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

III - propriedade de veículos automotores.

Por fim, os municipais, previstos no artigo 156 da Constituição:

⁹¹ Justamente, em razão deste permissivo constitucional conferido à União da mesma ao instituir tal imposto poder utilizar tanto de eventos sujeito à sua competência, quanto aos dos entes é que se entende não ser a competência privativa dos Estados, Distrito e Município, já que podem os mesmos ter a sua competência usufruída também pela União, não sendo portanto, privativa deles. É o que dispõe, claramente o artigo 154, II da Constituição: “Art. 154. A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

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

Outra característica que torna os impostos uma espécie tributária distinta diz respeito à vedação constitucional de que tal tributo tenha legalmente pré-estabelecida a destinação do produto arrecadado, nestes termos, prescreve o artigo 167, IV da Carta:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Não é despiciendo anotar que, embora a Carta Constitucional prescreva como regra a proibição, permite a Constituição, em casos excepcionais, tal destinação, é o que se pode observar do artigo citado, nos casos, por exemplo, de serviços de saúde e manutenção do ensino, para nós, nestas hipóteses, estaríamos diante de contribuições e não de impostos.

Finalmente, o imposto não traz como característica a devolução.

6.2.3.2 Taxas

O legislador constitucional menciona a taxa, como espécie tributária, no artigo 145, II, ao dispor:

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

(...)

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

Partindo da análise do artigo acima mencionado, bem como do artigo 77⁹² do Código Tributário Nacional, pode-se inferir que a taxa pode ser instituída face ao exercício regular do poder de polícia, ou à prestação, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Isto posto, a conclusão a que se chega é que, diferentemente dos impostos, os eventos que dão ensejo à instituição das taxas são praticados pelos Entes políticos e não pelo contribuinte, assim, a taxa caracteriza-se como tributo vinculado.

Em relação à competência pela instituição de tal tributo, diz-se ela comum, visto que qualquer ente político que exercer o poder de polícia, ou prestar (ou colocar à disposição) um serviço público específico e divisível, terá autorização legal para instituir tal espécie tributária.

Por tratar-se de tributo vinculado, entende-se que o produto arrecadado a título de taxa deva ser destinado para financiar essa atuação estatal, ou mesmo para ressarcir o dispêndio gasto com essa determinada contraprestação.

Nesse sentido, pondera Márcio Severo Marques:

⁹² Código Tributário Nacional: “Art.77 - As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

No que concerne à destinação do produto de arrecadação das taxas (...) vislumbramos a exigência constitucional de que seja utilizado para o custeio da atividade estatal que autorizou sua cobrança. É que ao condicionar a exigência da taxa em contraprestação ao exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos, pressupõe o texto constitucional a necessidade de financiamento da respectiva atividade estatal, justificando a cobrança do tributo para se alcançar tal finalidade, que também deve ser normativamente estabelecida, implícita ou explicitamente, por meio da lei competente.⁹³

Todavia, na prática, é comum observar a distorção que vem sendo dada à presente espécie tributária, cujo montante cobrado deixa de funcionar como remuneração de serviço.

Para tanto, basta observar os valores cobrados pela prestação do serviço jurisdicional. No Estado de Minas Gerais, por exemplo, o valor cobrado leva em consideração o valor da causa, sendo assim, existe uma diferença abissal entre o valor que se recolhe a título de taxa dependendo do valor da causa, o que parece ser totalmente desarrazoado, uma vez que o gasto do Estado, para manter a prestação do serviço jurisdicional numa ação, por exemplo, de R\$100.000,00 (cem mil reais) e ou de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), ser o mesmo.

Além disso, sobre essa competência, qual seja, dos entes políticos instituírem taxas sobre a prestação do serviço judicial, recai um limite negativo, o acesso à justiça. Destarte, tal competência só pode ser exercida desde que não ultrapasse tal limite.

Quanto à restituição, não há prévia previsão legal de devolução do produto arrecado.

⁹³ MARQUES, Márcio Severo. **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Livro I, Capítulo I. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.47.

6.2.3.3 Contribuição de melhoria

Encontra-se tal espécie prevista no artigo 145, III⁹⁴ da Carta Magna. Tal tributo tem como critério material a realização de uma obra pública, da qual decorra valorização imobiliária.

Sendo assim, qualquer ente político, seja a União, Estado, Distrito Federal ou Município, que realizar uma obra pública da qual decorra valorização imobiliária, poderá, à luz da Constituição, instituir tal tributo.

Com a acuidade que lhe era peculiar, advertiu o saudoso mestre Geraldo Ataliba:

... o fato de um imóvel se valorizar não é o fato imponible; não corresponde à h.i. de contribuição. Só é h.i. de contribuição de melhoria a valorização imobiliária decorrente de obra pública. Se decorrente de (causada por) outros fatores, não se configura a contribuição de melhoria, mas fato irrelevante...⁹⁵

Distingue-se a contribuição do imposto, visto que este é instituído por eventos praticados pelo próprio contribuinte, independente de qualquer atividade estatal. Diversamente da contribuição de melhoria, cuja hipótese prevê uma atividade estatal.

Em que pese tanto a hipótese da contribuição, quanto a das taxas preverem uma autuação estatal, estas espécies não se confundem.

A uma, porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a prestação ou colocação à disposição do contribuinte de serviço público específico e divisível, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública.

⁹⁴ Constituição Federal: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

A duas, é que, diversamente das taxas, em que basta o exercício do poder de polícia, ou a prestação ou colocação do serviço à disposição do contribuinte, para que o tributo seja instituído, na contribuição, não basta a realização da obra pública, há que, necessariamente, advir de tal obra uma valorização imobiliária.

Por essas razões, diz-se que a taxa é tributo diretamente vinculado (sendo suficiente a atuação estatal). O mesmo não ocorre com as contribuições de melhoria, considerada “indiretamente vinculada”, porquanto não é suficiente para a instituição e cobrança deste tributo a obra pública, faz-se necessária, também, a valorização imobiliária.

Paulo de Barros Carvalho⁹⁶, com a clareza que lhe é peculiar, em apertada síntese, põe fim em qualquer dúvida que possa pairar sobre as taxas e as contribuições:

... as contribuições se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõe uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado.

Sobre possuir ou não essa espécie tributária destinação legal específica. O posicionamento é favorável pela destinação. Segundo a posição defendida neste trabalho, o produto arrecadado a título dessa contribuição deve ser utilizado para fazer face ao custo da obra.⁹⁷

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.42.

⁹⁷ Contrário a posição defendida no trabalho, sustenta Márcio Severo Marques que: “... no que tange à destinação do produto de sua arrecadação, verificamos que não existe qualquer exigência constitucional no sentido de especificar sua destinação, não se exigindo do legislador ordinário previsão normativa neste sentido, como acontece com as taxas. E isto porque o Estado não se utiliza daquela receita para cobrir a despesa incorrida com a obra realizada (da qual resultou valorização imobiliária), mesmo porque esta despesa já foi custeada por outros recursos, decorrentes de arrecadação de outras receitas. Assim, os recursos provenientes da cobrança de contribuição de melhoria, assim como nos impostos, servem para cobrir despesas gerais do Estado, não especificadas e tampouco referidas ao contribuinte. Sua atuação – dele, Estado – é livre no que concerne à aplicação desses recursos, ao menos segundo as normas constitucionais que disciplinam este tributo”. MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.185.

Apesar de a Constituição não ter feito menção direta sobre a aplicação desse recurso, indiretamente, ela o fez, por força do seu artigo 146, III, segundo o qual, cabe à lei complementar tratar de norma geral de direito tributário; e o Código Tributário Nacional, ao cumprir tal função, não deixa dúvida no seu artigo 81, quando menciona a expressão: “para fazer face ao custo da obra pública”, deixando clara, portanto, a finalidade que deve ser dada ao produto da arrecadação, qual seja, custeio da obra.

Tal conclusão foi tomada à luz do artigo 81 do Código Tributário Nacional, que, cumprindo a função do artigo 146, III da Constituição, dispõe:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é **instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado** (Grifos nossos).

Além disso, em reforço ao argumento da destinação, vale acrescentar que, se não fosse para fazer face ao custo da obra, o legislador não teria previsto um valor máximo (o custo da obra), ter-se-ia preocupado apenas com o valor individual, qual seja, o acréscimo imobiliário decorrente para cada imóvel.

Quanto à restituição, não se faz esta característica presente nesse tributo.

6.2.3.4 Empréstimos compulsórios

Diversamente das outras espécies tributárias, o Poder Constituinte não traçou a materialidade deste tributo, apenas, mencionou, no artigo 148 da Carta, diante de quais circunstâncias este poderá ser instituído pela União por meio de Lei Complementar, quais sejam, no caso de guerra externa ou sua iminência,

calamidade pública, ou investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.⁹⁸

Para facilitar a análise, permite-se citar o disposto no texto constitucional acerca desse tributo:

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

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

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

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

Pede-se, novamente, escusa para os doutrinadores que pensam em contrário, mas, no presente trabalho, admite-se o empréstimo compulsório como espécie tributária autônoma, uma vez que se admite a “devolução” como critério classificatório.

A exigência legal da devolução do produto arrecadado, a título de empréstimo compulsório, parte da análise do artigo 146, III da Constituição Federal, em conjunto, como o Código Tributário Nacional, que, ao cumprir a função de norma geral de

⁹⁸ Torna-se necessário, reafirmar, que a doutrina, diverge no que diz respeito a ser este, como também as contribuições, uma espécie autônoma de tributo.

Contrário a tese de ser o empréstimo compulsório espécie autônoma, pode-se citar Paulo de Barros Carvalho: Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies de gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência / base de cálculo. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 33). No mesmo sentido, Roque Antônio Carraza: *Enfim, o empréstimo compulsório é um tributo restituível. E um tributo que, de acordo com sua hipótese de incidência e base de cálculo, pode revestir a natureza jurídica de imposto (caso mais freqüente, por sua produtividade substancial), de taxa ou de contribuição de melhoria*. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.512.

direito tributário, prescreve, em seu artigo 15, parágrafo único⁹⁹, taxativamente, a obrigatoriedade de restituição.

Em relação ao critério da destinação, também, a análise parte do próprio artigo 148, parágrafo único da Constituição, ao determinar expressamente que: “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Não é demais ressaltar que a expressão “vinculada à despesa” deva ser interpretada diante deste contexto como sinônimo de “destinação”.

6.2.3.5 Contribuições

Diante dos enunciados veiculados na Constituição, especialmente, nos artigos 149¹⁰⁰ e 149-A¹⁰¹, infere-se a intenção do legislador em conceituar as Contribuições como tributos que possuem finalidades constitucionalmente definidas, a saber, sociais, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e a novel contribuição de Iluminação Pública.¹⁰²

Deve-se levar em conta a possibilidade conferida à União, por meio de lei complementar, de instituir novas contribuições (CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RESIDUAIS), cuja destinação seja o custeio da previdência social, desde que sejam

⁹⁹ Código Tributário Nacional: “Art. 15 (...) Parágrafo único - A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei”.

¹⁰⁰ Constituição Federal: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

¹⁰¹ Constituição Federal: “Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III”.

¹⁰² Novamente, informa, que tal classificação em se considerar as contribuições como espécies autônomas dá-se por adotar como critério classificatório a destinação.

não-cumulativas e não tenham materialidade de outra contribuição já existente (art. 195, § 4)¹⁰³.

Em relação à materialidade das contribuições, diferente do que ocorre, por exemplo, com os impostos, não cuidou a Constituição de todas.

De todas, é necessário que se diga, posto que algumas contribuições tivessem suas materialidades traçadas, *verbia gratia*, as sociais, COFINS, PIS, CSSL (art. 195 CF), Contribuição dos Inativos (art. 40 da CF), CPMF (art. 84 ADCT) e da Interventiva CIDE (art. 177, § 4º da CF).

Quanto à competência tributária pela instituição de tais contribuições, verifica-se que o legislador constitucional concentrou a maioria em poder da União, é o que se pode observar diante da seguinte exposição:

Contribuições Sociais (Aqui também incluídas as sociais previdenciárias) – União (art. 149). Convém observar que, em relação às contribuições previdenciárias, especificamente, para custeio da previdência dos seus servidores, além da União, poderão instituí-las também Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, § 1º).

Contribuições econômicas, profissionais – União (art. 149)

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - União (art. 149)

Contribuições Sociais Previdenciárias Residuais – União (art. 195, § 4º).

Contribuição de Iluminação Pública – Municípios e Distrito Federal.

Convém salientar que tal espécie tributária tem a destinação legal do produto arrecadado como característica essencial e, segundo a teoria adotada, justamente, este critério nos faz distingui-las dos impostos.

Interessa, ainda, acrescentar que o Supremo Tribunal Federal reconhece tais contribuições como espécies autônomas de tributos. Por esta razão, justamente, é

¹⁰³ Constituição Federal: “Art. 195 (...)§ 4º. “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I”.

que este Tribunal julgou, diante do art. 155, § 3º¹⁰⁴, que a imunidade era referente apenas a outros “impostos”, não aplicando tal imunidade às “contribuições”.

Assim sumulou o tribunal: "É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País." (SÚM. 659).

Diante desses termos, o entendimento ou não das contribuições como espécie autônoma tem, na prática, grande significância, posto que, caso as considerasse como espécies de “impostos com afetação”, elas estariam abarcadas pelo preceito imunizante.

¹⁰⁴ Constituição Federal de 1988.

6.2.4 Quadro elucidativo das competências tributárias

	UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS
IMPOSTOS	II, IE, IRPF, IRPJ, IPI IOF, GF, RESIDUAIS, ITR, Imp. Extraordinário (Guerra)	ITCD, ICMS E IPVA	IPTU, ITBI e ISS (ISSQN)
TAXAS	COMUM	COMUM	COMUM
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	PERTENCE SOMENTE UNIÃO		
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	COMUM	COMUM	COMUM
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	UNIÃO		
CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL (SOCIAIS) Art. 149 da CF C/C 195 da CF	São instituídas em regra pela União.	Somente a contribuição referente aos servidores Art. 149, § 1º da CF	Somente a Contribuição referente aos servidores Art. 149, § 1º da CF
CONTRIBUIÇÕES INTERVENTIVAS (CIDE)	UNIÃO Ex. Art. 177, § 4º CF		
CONTRIBUIÇÕES PROFISSIONAIS, ECONÔMICAS	UNIÃO		
ILUMINAÇÃO PÚBLICA		DISTRITO FEDERAL	MUNICÍPIOS

Quadro 3: Competências tributárias da União, Estados e DF, Municípios.

Tecidos breves comentários acerca da competência impositiva tributária, trataremos agora do artigo 146 da Constituição Federal, por ora, especificamente, o inciso III, face ao entendimento adotado, segundo o qual, a carta, além dos limites impostos por ela, também concedeu esse poder ao legislador infraconstitucional, ao prescrever que as normas gerais de direito tributário deverão ser veiculadas por lei complementar.

6.3 O ARTIGO 146, III DA CF: NORMA DELINEATIVA DE COMPETÊNCIA

Permite-se, para facilitar a análise, descrever parte do dispositivo, que ora será analisado:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

Em princípio, ao observar os preceitos citados, parece clara e consente a idéia de que o Legislador Constitucional atribuiu à lei complementar diversas funções, quais sejam: 1) tratar de matérias relativas a conflito de competência dos entes tributantes; 2) dispor sobre limitações constitucionais ao poder de tributar; e 3) prescrever normas gerais de direito tributário.

Antes de verificar tais conteúdos, nunca é demais repisar a lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁵ sobre a natureza ontológico-formal da lei complementar. Segundo o mestre, sob o enfoque jurídico positivo, podem-se notar dois traços bem definidos, que identificam tal veículo introdutor: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; e b) o quorum especial do art. 69 da CF.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.59 e 205.

O primeiro é qualificado pelo doutrinador¹⁰⁶ como pressuposto material ou ontológico, já segundo é interpretado como requisito formal. Daí, afirmar-se que a Lei Complementar reveste-se de natureza ontológico-formal. Ou seja, sobre a lei complementar deve recair uma dupla análise, uma sobre o seu conteúdo e outra quanto a sua forma.

Tecidas tais considerações acerca da natureza da lei complementar, permite-se, por ora, tratar do seu conteúdo, em específico, as matérias previstas no artigo 146.

Antes, torna-se necessário relatar que a doutrina não é consente sobre as matérias que se sujeitam à lei complementar, o problema ocorre, especificamente, em relação ao inciso III, normas gerais de direito tributário.

Em relação às funções da lei complementar, especialmente, as previstas no artigo 146 da Constituição, surgiram, notadamente, dois posicionamentos, que ficaram conhecidos como “corrente tricotômica” e “corrente dicotômica”.

Segundo os adeptos da primeira corrente, o legislador constitucional, além de outras matérias, reservou a lei complementar, aquelas referentes a: 1) Conflitos de Competência e 2) Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e 3) normas gerais de direito tributário.¹⁰⁷

Por sua vez, os doutrinadores que representam a corrente dicotômica perfilham o entendimento segundo o qual caberia à Lei complementar tratar de 1) Conflitos de Competência e 2) Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.59 e 205.

¹⁰⁷ Hoje por força da Emenda Constitucional 42 de 19/12/2003 que acrescento o artigo 146-A, deveria falar-se em uma quarta função da lei complementar, qual seja: “...estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Nunca é demais enfatizar que os doutrinadores representantes do posicionamento conhecido como “dicotômico”, não negam a existência de normas gerais de direito tributário, não obstante, esclarecem que tais normas ou serão destinadas a prever normas de conflito de competência ou limitações constitucionais ao poder de tributar.

Os defensores de tal posicionamento buscam o fundamento da sua exegese numa interpretação sistemática da Carta Constitucional, apóiam-se nos princípios da isonomia e autonomia federativa e municipal dos entes políticos. Restringem, portanto, o alcance das normas gerais de direito tributário para as matérias condizentes a limitação constitucional ao poder de tributar e conflitos de competência, temendo que ampliar o alcance de tal norma possa resultar na quebra dos princípios já mencionados.

Vale ressaltar que o posicionamento defendido hoje pelos “dicotômicos”, era o existente na Constituição de 1967, nos termos do artigo 18, §1º, segundo o qual, compete as normas gerais de direito tributário dispor “sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Em que pese o indiscutível conhecimento e ao espírito que levaram os doutrinadores dessa corrente, dentre eles, Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carraza, a seguir tal linha exegética, buscando prestigiar princípios tão importantes, como o princípio federativo, isonomia das pessoas políticas internas e autonomia dos municípios.

Com a máxima vênia, defende-se, neste trabalho, posição diversa. Entende-se que o Poder Constituinte Originário deixou clara sua intenção em ver tais

assuntos, previstos no inciso III e suas alíneas, descritos como normas gerais de direito tributário, sendo tratados por meio de lei complementar.¹⁰⁸

Destarte, não se concebe, no presente estudo, a interpretação, segundo a qual, normas gerais de direito tributário seriam apenas aquelas aplicadas ao conflito de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar.

A postura exegética abraçada levou em consideração a própria Constituição Federal, notadamente, o sobreprincípio da segurança jurídica. Por outro lado, não se descartaram os princípios da isonomia e autonomia.

Caberá ao intérprete, diante de um possível conflito entre ambos, harmonizá-los, atribuir a elas uma eficácia, de modo que um não aniquile o outro.¹⁰⁹

No sentido defendido no presente trabalho, trilha Humberto Ávila¹¹⁰ sustentando, percucientemente, que:

... Não há, pois, um princípio federativo, de um lado, e regras de competência, de outro, como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos. O que há é um princípio federativo resultante da conexão com as regras de competência, e regras de competência devidamente interpretadas de acordo com o princípio federativo.

(...) é preciso atribuir um significado normativo, ainda que mínimo, aos dispositivos constitucionais.

(...) a necessidade e a validade das normas gerais em matéria de legislação tributária são formas reconhecidas pelo Poder Judiciário.

¹⁰⁸ Também neste sentido, posiciona-se Humberto Ávila, o qual adota três fundamentos para defender sua tese: Primeiro: "... Não há, pois, um princípio federativo, de um lado, e regras de competência, de outro, como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos. O que há é um princípio federativo resultante da conexão com as regras de competência, e regras de competência devidamente interpretadas de acordo com o princípio federativo". Segundo: "... é preciso atribuir um significado normativo, ainda que mínimo, aos dispositivos constitucionais". E terceiro: "... a necessidade e a validade das normas gerais em matéria de legislação tributária forma reconhecidas pelo Poder Judiciário". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.136.

¹⁰⁹ Sobre a aplicação de normas constitucionais, que seriam num primeiro momento, conflitantes, vale a pena conferir o estudo percuciente de Humberto Ávila em sua obra Teoria dos Princípios, especificamente, sobre os Postulados Normativos, classificados, pelo autor como normas de Segundo Grau, sendo entendidos como condição de aplicação e interpretação do direito. Sendo, portanto, considerados metanormas. Idem. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.87-127.

¹¹⁰ Idem. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.136.

Do exposto, permitir que Lei Complementar estabeleça regras gerais sobre decadência, prescrição, fato gerador, contribuinte, responsável não implica, por si só, a violação de autonomia federativa, para impedir que isto ocorra, existe o aplicador da lei.

Quanto à alegação de violação da isonomia dos entes tributantes, por ser a lei complementar veículo introdutor próprio da União, e, portanto, regras elaboradas por tal ente não poderiam submeter os demais, também, poderia a princípio ser refutada, levando-se em consideração que também a União, pessoa política de direito interno, tem o dever de observar tal regra.

Além disso, adotando-se postura eminentemente pragmática, é fácil constatar que o que se tem visto são os entes políticos violarem direitos fundamentais dos contribuintes e não o contrário, ou seja, os entes terem reduzido o exercício de suas competências tributárias.

A teleologia, do artigo 146, III, quer, conforme o entendimento adotado, prestigiar a segurança jurídica, evitar que os entes políticos tenham em suas mãos uma carta em branco, para tratar de dispor de suas normas tributárias. Imagina-se, para cada Estado, para cada Município, um prazo distinto de prescrição e decadência.

Não é preciso apenas imaginar, para tanto, aliando a teoria à prática, basta observar a novel discussão acerca da validade do artigo 13 da lei ordinária federal 8620/93, segundo a qual: “O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”.

Note-se, que, para os adeptos da corrente tricotômica, tal lei ordinária afronta, nitidamente, o artigo 135 do Código Tributário Nacional (lei materialmente

complementar)¹¹¹, que traz requisitos específicos para determinar a responsabilidade de terceiros, dentre eles, o sócio, que, perante esse artigo, para que possa ser responsabilizado: 1) há que efetivamente estar à frente da empresa, administrar, tomar decisões em nome da pessoa jurídica e, também, necessariamente, 2) deve ficar comprovado que ele, ao administrar, praticou atos em excesso de poder, infração da lei, violação de contrato ou estatuto.¹¹²

Do fato exposto, podem decorrer basicamente dois entendimentos, caso o poder judiciário adote a tese perfilhada pela corrente dicotômica, forçosamente, terá como válida a lei federal, já que este ente possui autonomia para tratar das normas gerais de direito tributário, dentre elas, a responsabilidade tributária.

Por outro lado, caso siga a linha defendida pela corrente tricotômica, terá o artigo 13 como norma formal e materialmente inválida para discutir esse assunto, já que cabe à lei complementar tratar de tal matéria.

Torna-se conveniente ressaltar que, em recente decisão, a primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento defendido pela “corrente tricotômica”, é o que se pode observar do excerto da decisão do Ministro José Delgado¹¹³, que, pela clareza, vale a pena reproduzir:

¹¹¹ Diz-se que o Código Tributário Nacional é lei materialmente complementar, posto, formalmente ser o mesmo uma Lei ordinária, Lei 5.172, de 25.10.1966, todavia, após o advento da Constituição de 1988, este diploma foi recepcionado pela Carta, artigo 146, III, com o status de lei complementar.

¹¹² Maria Rita Ferragut, em obra que trata com profundidade sobre o tema da Responsabilidade tributária, analisa o artigo 135 do CTN, detalhando os elementos necessários para determinar a responsabilidade: “1) Elemento Pessoal – refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material, participe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito.

2) Elemento fático – refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.” FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p.124.

¹¹³ Processo: REsp 757065 / SC; RECURSO ESPECIAL; 2005/0093942-0; Relator(a):Ministro JOSÉ DELGADO (1105); Órgão Julgador:S1 - PRIMEIRA SEÇÃO; Data do Julgamento: 28/09/2005; Data da Publicação/Fonte: DJ 01.02.2006 p. 424.

... inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº.8620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que, indevidamente, pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O artigo 146, III, b, da Constituição Federal estabelece que as normas sobre a responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

Assim sendo, entende-se que todos os dispositivos do Código Tributário Nacional¹¹⁴, lei esta ordinária, mas que foi recepcionada pela Constituição de 1988, como lei complementar, desde que não contrarie a Constituição Federal em seu conteúdo, deverá tratar de normas gerais de direito tributário, dentre estas, como exemplo, podem-se citar as matérias relativas: à sujeição passiva tributária, aos que tratam da obrigação tributária, da formalização do crédito tributário, prescrição, decadência etc.

6.4 VISÃO CRÍTICA ACERCA DOS “ATRIBUTOS” DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Competência Tributária é apontada pela doutrina¹¹⁵ como tendo algumas características próprias, que serviriam como suporte, para o cientista, na tarefa de melhor compreendê-la, dentre elas: I) privatividade; II) indelegabilidade; III) incaducabilidade; IV) inalterabilidade; V) irrenunciabilidade; e VI) facultatividade.

Todavia, desde já, pede-se vênia para discordar de tal classificação no que se alude aos atributos da privatividade, inalterabilidade e facultatividade.

¹¹⁴ O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias.” (...) Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional.” (RE 407.190, **Rel. Min. Marco Aurélio**, DJ 13/05/05).

¹¹⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.451-593; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.217-225.

No que se refere à privatividade, ela apenas pode ser vista como característica da competência, caso seja assim interpretada: “apenas ente político pode instituir tributo”, portanto, a competência tributária é privativa das pessoas políticas.

Quanto à inalterabilidade e à facultatividade, entende-se que a competência é alterável, observe-se, por exemplo, a hipótese da novel contribuição de iluminação pública.

Em relação à facultatividade, primeiro, há que se entender que ela não é um atributo da competência, já que a competência, nos termos em que é prevista na Constituição, é, para nós, obrigatória.

Portanto, caso se admita a hipótese da facultatividade, ela só o será como característica do exercício da competência e não da competência propriamente considerada, e, mesmo assim, vemos que o exercício da competência, em algumas hipóteses, será obrigatório, o que já põe abaixo tal atributo como característica.

6.4.1 Privatividade

A privatividade tem sido tratada pela doutrina, em especial, por Roque Antônio Carraza¹¹⁶, como sendo a demarcação de competência, já previamente definida para cada ente político, visando, com esta medida, assegurar o princípio da autonomia distrital, federativa e municipal.

Segundo o doutrinador, no caso dos impostos, tais parcelas de competência foram determinadas materialmente, isto é, de acordo com o fato jurídico tributário. Além do critério material, também foi utilizado o critério territorial, ou seja, as leis

¹¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.566-577.

tributárias que instituem tais gravames têm sua vigência no território da ordem jurídica que os editou.¹¹⁷

Todavia há doutrinadores que discordam do posicionamento exposto.

Paulo de Barros Carvalho¹¹⁸, por meio de sua visão arguta, não admite a privatividade como atributo da competência tributária, alegando que a única competência privativa foi atribuída à União¹¹⁹, e, justamente por ser aplicada apenas à União, essa característica não poderia ser vista como atributo da Competência Tributária.

Entendemos acertado o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, porquanto, observamos, na Constituição, várias hipóteses em que o legislador, ao definir a competência tributária para uma mesma hipótese de incidência, admite mais de um ente tributante.

Observe-se, por exemplo, que, no caso do Imposto Extraordinário, também denominado de Imposto de Guerra, o legislador constitucional confere à União poderes expressos para que este ente possa tributar hipóteses previstas ou não em sua competência. Logo, permite à União, ao instituir este imposto, fazer uso das competências impositivas dos Estados, Distrito Federal e Municípios.¹²⁰

Entende-se, também, que, no Empréstimo Compulsório, tal fenômeno de apoderação de competência pela União é permitido, levando-se em consideração o fato de que a Carta Constitucional, também nessa circunstância, não traçou a

¹¹⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.566-577.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 219.

¹¹⁹ Em relação às hipóteses de incidência previstas, por exemplo, no caso dos Impostos, em se tratando da União, nenhum outro ente político poder fazer jus, a recíproca não é verdadeira, tendo em vista que a Constituição dá uma carta em branco para a União, quando ela trata do Imposto Extraordinário.

¹²⁰ Constituição Federal: “Art. 154. A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, **impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária**, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

possível hipótese de incidência e que tal tributo, do mesmo modo que o imposto extraordinário, poderá ser instituído diante de circunstâncias excepcionais: guerra externa ou sua iminência, calamidade pública e investimento de caráter urgente e relevante interesse nacional.¹²¹

Todavia, há que se fazer uma ressalva entre a primeira hipótese citada e essa última, posto que, em relação àquela, o legislador constitucional trouxe consentimento categórico, ao empregar a expressão "compreendidos ou não em sua competência". Já no caso do Empréstimo Compulsório, não houve permissão expressa.

Convém ressaltar, ainda, que, embora a Constituição não tenha admitido tal hipótese de maneira expressa, a jurisprudência, a que afinal caberá dar a interpretação para tal artigo, assinala em sentido positivo. Assim, tudo nos leva a acreditar, semelhante do ao que ocorre no imposto extraordinário, que é legalmente permitido no caso do Empréstimo Compulsório a União utilizar como hipóteses tributáveis as já existentes para os demais entes tributantes.

Ainda sobre a competência privativa, não é despiciendo tratar das taxas e contribuições de melhorias, uma vez que a doutrina costuma referir-se a tais tributos como sendo de "competência comum".

Competência comum, porque qualquer ente político que prestar ou colocar à disposição serviço público específico e divisível ou exercer o poder de polícia poderá instituir taxa, e, no caso da contribuição, ocorre o mesmo fenômeno, visto que qualquer pessoa política que realizar uma obra que decorrer valorização imobiliária poderá instituir tal contribuição.

¹²¹ Constituição Federal: "Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b".

Roque Antônio Carraza¹²² faz um alerta no sentido de que a expressão “competência comum” deva ser interpretada com ressalva, pelo fato de que apenas o ente político que praticar o fato impositivo é que deterá, concretamente, a competência para instituir e cobrar tal tributo.

Desse modo, apenas o ente que realizar os fatos acima designados é que terá a competência para tributar, neste sentido, vale esclarecer que a competência, abstratamente prevista, será comum, mas quem fará jus a tais tributos será, indubitavelmente, aquele que realizar as hipóteses acima previstas. Nestes termos, com a clareza que lhe é peculiar, certifica o doutrinador¹²³ que os entes não instituirão “as mesmas taxas, nem a mesma contribuição de melhoria”.

Como desfecho, temos que a privatividade, entendida como hipótese de incidência exclusiva da qual dispõem as pessoas políticas para tributar, diante das exceções, não pode ser vista como um elemento essencial para identificar a Competência Tributária.

6.4.2 Indelegabilidade

Diz-se indelegável a competência tributária, posto que apenas o ente político a qual se conferiu determinada aptidão para instituir tributo poderá exercer tal mister, não podendo delegar tal competência para outra pessoa política.

Não pode, pois, o ente político ceder sua competência tributária, nem mesmo por meio de lei, diferentemente, da capacidade tributária ativa, que, como já visto, admite, sim, delegação.

¹²² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.573.

¹²³ Idem, **ibidem**, p.573.

Sendo assim, tal característica serve como reforço para diferenciar a competência tributária da capacidade tributária ativa, tendo em vista que esta permite, por meio de lei do ente tributante, a delegação das atividades de administração, fiscalização e arrecadação de tributos.

6.4.3 Incaducabilidade

Sabe-se que a competência tributária é aptidão para inserir, no ordenamento jurídico, normas tributárias. Neste sentido, legislar sobre tributos significa exercer a função legislativa.

Como é cediço: "... Poder Legislativo não pode ser impedido de legislar sobre matérias de sua competência, a pretexto de que delas se descuidou, durante certo lapso de tempo".¹²⁴

Roque Antônio Carraza¹²⁵ expõe duas fortes razões para se afirmar a incaducabilidade da competência tributária:

A primeira: a Constituição, ao conferir ao Poder Legislativo a competência para legislar, não fez qualquer menção no sentido de que esta faculdade deveria ser utilizada até um dado marco temporal, sob pena de caducidade. A segunda: o ato de legislar envolve, sempre e necessariamente, uma alteração da ordem jurídica em vigor, ou seja, uma inovação normativa. É próprio da lei prever ou disciplinar situações que ainda não foram alvo de leis anteriores. Afinal, a lei sempre inova inauguralmente a ordem jurídica, construindo o direito positivo. O Poder Legislativo, enquanto expede leis, exercita uma competência que a Constituição lhe outorgou, e que, até aquele momento, não havia exercitado.

A incaducabilidade caracteriza-se, justamente, porque não há prazo específico para que o Ente Político exerça sua competência, podendo exercer sua

¹²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.588.

¹²⁵ Idem, **ibidem**.

capacidade legislativa a qualquer tempo, vale como exemplo o imposto sobre grandes fortunas, porquanto o fato da União não o ter instituído até hoje não a proíbe de criá-lo no futuro.

6.4.4 Alterabilidade

Preconiza-se que a competência tributária é inalterável, porque não podem as pessoas políticas alterar sua configuração. Todavia vemos com ressalvas em se considerar tal característica como atributo de competência tributária.

Segundo entendimento aqui sustentado, afirmar que a competência tributária é inalterável significaria vê-la como norma petrificada no artigo 60, § 4º da Constituição¹²⁶.

Entretanto a Carta Constitucional desse modo não a tratou, admitindo, pois, que ela fosse alterada pelo poder Constituinte Derivado. Está claro que tal alteração só será admitida como válida, caso respeite os limites impostos pelo próprio poder Constituinte Originário, desde que respeitados, por exemplo, o princípio federativo e a autonomia municipal, bem como, os direitos e as garantias fundamentais.

Hodiernamente, observamos uma hipótese de alteração da competência tributária, mediante a Emenda Constitucional n.º 39, de 19 de dezembro de 2002, ao conferir aos Municípios e Distrito Federal a aptidão para instituir contribuição, cuja destinação será o custeio do serviço de iluminação pública, observe-se que tal competência não se encontra prevista na Carta Constitucional de 1988.

¹²⁶ Constituição Federal: “Art. 60 (...) § 4º: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - **o voto direto, secreto, universal e periódico**; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais”. (Grifos nossos).

Torna-se conveniente ressaltar que não é objetivo do presente trabalho perquirir se a contribuição de iluminação pública é constitucional ou não. Pretende-se registrar, apenas, que, para nós, a competência pode, sim, ser alterada, desde que, como já asseverado, sejam observados os próprios limites prenunciados por ela.

6.4.5 Irrenunciabilidade

Da mesma forma que as pessoas políticas não podem delegar a competência tributária, não podem a ela renunciar, quer no todo, quer em parte. Todavia convém advertir que a irrenunciabilidade é um atributo da Competência e não do exercício desta, de modo que a competência é irrenunciável, mas seu exercício, não.

A competência tributária é matéria de Direito Público Constitucional e, portanto, indisponível. Segundo Roque Antônio Carraza: "Falece à pessoa política o direito de decidir, ainda que o faça por meio de lei, que não mais tributará determinado fato, inscrito em sua esfera de competência tributária".¹²⁷

Note-se que o Supremo Tribunal Federal, ao decidir favoravelmente à tributação dos inativos, baseou-se, fundamentalmente, no atributo da irrenunciabilidade da competência tributária.

Embora não tenha sido feita alusão expressa a tal característica, em seu voto, o Ministro César Peluso¹²⁸ a deixa transparecer nitidamente, ao observar que não existe, no ordenamento jurídico vigente, norma expressa nem sistemática que tenha o poder de subtrair "*ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões

¹²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.592.

¹²⁸ Ação Direta de Inconstitucionalidade, nº. 3.105-8.

à incidência de lei tributária que anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial”.

Dessa forma, entende-se que a irrenunciabilidade, como característica da competência, dá-se, levando-se em consideração que não admite o Ordenamento, a proibição e nem mesmo a renúncia absoluta da produção de normas jurídicas, porquanto a produção normativa é condição primária para a existência do próprio sistema do direito positivo.

6.4.6 Facultatividade

Do mesmo modo em que não admitimos a privatividade como atributo da competência, também não reconhecemos a competência como facultativa.¹²⁹

Segundo entendimento perfilhado, a competência tributária, na condição de norma de estrutura, não é facultativa, ela é obrigatória, significando que os entes, ao exercerem sua competência tributária, deverão, forçosamente, respeitar os termos em que a ela foi desenhada na Constituição.

Diversamente, poder-se-ia considerar como facultativo não a competência, mas o seu exercício. Nestes termos, os Entes políticos teriam o “poder” para exercê-la, instituindo tributos, mas, não o “dever”. Contudo, tal entendimento também merece ressalvas.

Paulo de Barros Carvalho¹³⁰, com a percuciência que lhe é inata, adverte que nem todas as hipóteses de exercício de competência são facultativas, “a exceção vem aí para solapar o caráter de universalidade da proposição”, referindo-se o autor,

¹²⁹ Em sentido contrário, admitindo a facultatividade como atributo. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 593-603.

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.219-225.

especificamente, ao ICMS. Segundo o mestre, na hipótese deste tributo, o exercício da competência pelos Estados e Distrito Federal é obrigatório, com intuito até mesmo de evitar a denominada "Guerra Fiscal".¹³¹

Acredita-se que, hoje, não só exercício da competência em relação ao ICMS é obrigatório, mas também, o dos Municípios, no que diz respeito ao dever de instituir o ISS.

Tal entendimento decorre da Emenda Constitucional n.º37, que inseriu, no ordenamento, o artigo 88¹³² das Disposições Constitucionais Transitórias, prescrevendo, em seu inciso I, que o ISS terá alíquota mínima de 2%, enquanto esta (mínima) não for estipulada por lei complementar, e, no inciso II, arremata, dispondo que não poderá tal imposto ser objeto de concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal, que resultar, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima.

Desse modo, a facultatividade do exercício da competência já era uma realidade do ICMS que, agora, parece ser também do Imposto Sobre Serviços.

¹³¹ Roque Antônio Carraza, em defesa da facultatividade como atributo da competência, escreve: "No caso, os Estados e o Distrito Federal só poderão deixar de instituir o ICMS (descrevendo legislativamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota) e de percebê-lo se celebrarem deliberações neste sentido (firmadas pelos Governadores e ratificadas, por meio de decreto legislativo, pelas respectivas Assembléias legislativas ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa. (...) Ainda assim, não vemos como compelir o Poder Legislativo de um Estado (ou do Distrito Federal) a criar o ICMS. O máximo que podemos aceitar é que as demais pessoas políticas competentes para criar este imposto podem bater às portas do Poder Judiciário (Supremo Tribunal Federal, ex vi do art. 102, I, "f", da CF) e lá postular o ressarcimento dos prejuízos causados por tal omissão". CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.598-599.

Ainda sobre o tema da facultatividade, vale a pena, conferir a lição de Roque Antônio Carraza sobre a inconstitucionalidade do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n 101 de 2000), na medida em que este traz como requisito essencial para a responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Grifos nossos. Idem, **ibidem**, p.599-603.

¹³² Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – **não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais**, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Grifos nossos).

Assim, pelos motivos expostos, a competência tributária, como norma de estrutura, deverá ser, obrigatoriamente, observada pelos entes políticos na instituição dos tributos.

Já o exercício da competência, entendido como a possibilidade de que dispõem os entes políticos, nas hipóteses traçadas no texto constitucional, de instituírem ou não tributos, também, não se vê a facultatividade como característica, visto que tal regra comporta exceções.

6.5 ANÁLISE PROPOSTA

Tratou-se da competência tributária, em seu aspecto positivo, porquanto se analisaram os enunciados em que se admite a instituição dos tributos, bem como as características que podem ser atribuídas à competência tributária.

Portanto, a competência tributária pode ser entendida como a prerrogativa constitucional, em que, por força de expressa autorização, os entes tributantes, por intermédio de suas respectivas leis, dispõe de legitimidade para instituir tributos.

Chama-se atenção, porém, para o fato de não ser tal prerrogativa absoluta. Assim, do mesmo modo que o legislador constitucional impôs limites positivos para o desenho da competência tributária, ele também trouxe limites negativos. E a competência tributária é justamente o resultado desta equação.

Logo, para conhecermos a competência tributária, temos que, obviamente, tratar dos enunciados que impõem limites para ela.

Para cumprir nosso objetivo, analisaremos duas espécies de limitação, uma que atua sobre a própria competência tributária, demarcando-a negativamente. Nesse sentido, as imunidades, normas proibitivas de competência, que retiram do

ente tributante nas hipóteses previstas, o poder legiferante para instituir tributos, revelando-se numa “incompetência tributária”.

Existe, também na Carta Constitucional, outra espécie de limitação, os princípios constitucionais tributários. Estes, embora não impeçam as pessoas políticas de instituírem tributos, indiretamente, atingem a competência tributária, posto que regulam o seu exercício e limitam, portanto, o modo a ser seguido pelas pessoas políticas no seu desiderato de criar tributos.

Permite-se exemplificar, pelo princípio da legalidade, este não veda a instituição de tributo, todavia os Entes, para exercerem sua competência tributária, só o podem fazer mediante lei, logo, o princípio passa, por via reversa, a limitar a própria competência tributária, posto que esta somente poderá ser exercida nos termos em que foi prevista na Constituição por meio de lei.¹³³

Assim, a competência tributária somente pode ser obtida mediante uma interpretação do sistema, que se assemelha a um cálculo matemático, envolvendo dois coeficientes: de um lado, as normas permissivas e, de outro, as proibitivas, disto resulta a competência tributária, ela é o resultado, surgindo, já delimitada.

Ainda sobre os limites impostos à competência tributária, torna-se necessário esclarecer que as imunidades e os princípios, justamente por significarem restrições impostas à competência tributária, outorgam aos contribuintes direitos e garantias.

Como se verá adiante, as imunidades e os princípios, dependendo do valor a ser assegurado, poderão ser classificados como direitos e garantias fundamentais. Analisemos, portanto, quais os efeitos jurídicos diante de tal qualificação.

¹³³ Como se verá adiante, quando tratarmos deste princípio, existe algumas exceções feitas ao mesmo, mas, estas justamente por se tratarem de desvio da regra geral, somente são admitidas desde que expressamente previstas na Constituição de 1988, não se admite que emenda crie nova exceção ao princípio da legalidade, justamente por se tratar de garantia fundamental, estando tal princípio petrificado na Constituição, nos moldes do art. 60, § 4º, IV.

CAPÍTULO 7

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR DIANTE DA TEORIA DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

7.1 BREVE ESCORÇO SOBRE OS DIREITOS FUNDAMENTAIS (A CARACTERIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS)

Na visão de José Afonso da Silva¹³⁴, os direitos fundamentais do homem, no aqui por nós denominado de direitos fundamentais, “são situações jurídicas, objetivas e subjetivas, definidas no direito positivo, em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana”.

Ainda destaca o constitucionalista que, na sua visão, tais direitos caracterizam-se pelos atributos da: 1) historicidade; 2) inalienabilidade; 3) imprescritibilidade; e 4) irrenunciabilidade, e, mais adiante, explica o mestre:¹³⁵

Historicidade. São históricos como qualquer direito. Nascem, modificam-se e desaparecem. Eles apareceram com a revolução burguesa e evoluem, ampliam-se, com o correr dos tempos. Sua historicidade rechaça toda fundamentação baseada no direito natural, na essência do homem ou na natureza das coisas.

Inalienabilidade. São direitos intransferíveis, inegociáveis, porque não são de conteúdo econômico-patrimonial. Se a ordem constitucional os confere a todos, deles não se pode desfazer, porque são indisponíveis.

Imprescritibilidade. O exercício de boa parte dos direitos fundamentais ocorre só no fato de existirem reconhecidos na ordem jurídica (...) Vale dizer, nunca deixam de ser exigíveis. Pois prescrição é um instituto jurídico que somente atinge, coarctando, a

¹³⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 178.

¹³⁵ Idem, **ibidem**, p. 179 e 180.

exigibilidade dos direitos de caráter patrimonial, não a exigibilidade de direitos personalíssimos, ainda que não individualistas, como é o caso.

Irrenunciabilidade. Não se renunciavam direitos fundamentais. Alguns deles podem até não ser exercidos, pode-se deixar de exercê-los, mas não se admite sejam renunciados.

Por sua vez, J. J. Gomes Canotilho¹³⁶, ao tratar dos direitos formalmente fundamentais, salienta:

... que, em geral, as normas consagradoras de direitos, liberdades e garantias recortam, logo a nível constitucional, uma pretensão jurídica individual (direito subjetivo) a favor de determinados titulares com o correspondente dever jurídico por parte dos destinatários passivos. Este traço explica a insistência da doutrina na idéia de aplicabilidade directa destas normas...

Obtempera Maria Garcia¹³⁷ que, apesar das várias denominações que podem ser atribuídas aos direitos fundamentais, eles podem ser reconhecidos por um núcleo centralizador, como sendo:

... direitos públicos subjetivos não somente do cidadão, em sentido estrito, senão que determinam um status jurídico ou a liberdade à pessoa; ao mesmo tempo em que são elementos essenciais do ordenamento jurídico de uma sociedade.

Paulo Bonavides,¹³⁸ valendo-se das lições de Konrad Hesse, define os direitos fundamentais como sendo “aqueles direitos que o direito vigente qualifica como tais”.

Em seguida, para identificar tais direitos, o constitucionalista¹³⁹, cita dois critérios de caracterização, propostos por Carl Schmitt, o critério formal e material. Por critério formal, entende-se, primeiramente, como sendo fundamentais “... todos os direitos ou garantias nomeados e especificados no instrumento constitucional”.

¹³⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.401.

¹³⁷ GARCIA, Maria. **Desobediência civil. Direito fundamental**. 2. ed. São Paulo: RT, 2004, p.208-209.

¹³⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.560.

¹³⁹ Idem, **ibidem**, p.561.

E segundo, "...como sendo como sendo aqueles direitos que receberam da Constituição um grau mais elevado de garantia ou segurança; ou são imutáveis ou pelo menos de mudança dificultada...". Em relação ao critério material, os direitos fundamentais "... variam conforme a ideologia, a modalidade do Estado, a espécie de valores e princípios que a Constituição consagra".¹⁴⁰

Nota-se, ao estudar os direitos fundamentais, uma evolução. No início, com o movimento revolucionário, surgem os denominados *direitos individuais* como forma de repressão ao Estado Absolutista, mais tarde, os direitos sociais, coletivos e difusos, em que passa a ser exigido do Estado práticas de condutas que beneficiem a população.

Segundo Brundo Galindo,¹⁴¹ houve uma percepção de que os direitos individuais eram insuficientes, pois ao Estado não caberia apenas garantir os direitos individuais, mas também intervir, inclusive, no âmbito econômico, com objetivo de garantir outros direitos de alcance social e coletivo.

Levando-se em consideração a significativa ampliação dos direitos fundamentais, a doutrina, visando diferenciá-los, propôs uma classificação desses direitos fundamentais, adotando como critério o direito protegido.

Tal classificação, como se observará, trouxe uma divergência doutrinária no que diz respeito à denominação dada a tais direitos, alguns adotam o termo geração, outros dimensão e, por fim, existem aqueles que não falam nem em geração e nem dimensão.

¹⁴⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.561.

¹⁴¹ GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais**: análise de sua concretização constitucional. 3.ª tir. Curitiba: Juruá, 2005, p.42.

Como representante daqueles que adotam o termo geração para se referir às diferentes espécies de direitos fundamentais, pode-se citar o Ministro Celso de Mello¹⁴²:

... enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) – que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade.

Também fazendo uso do termo, geração, pela capacidade de síntese vale a pena citar Manoel Gonçalves Filho¹⁴³ que narra à origem das diferentes espécies de direitos fundamentais:

Sua primeira geração enfrentou o problema do arbítrio governamental, com as liberdades públicas, a segunda, o dos extremos desníveis sociais, com os direitos econômicos e sociais, a terceira, hoje luta contra a deterioração da qualidade de vida humana e outras mazelas, com os direitos de solidariedade.

Em que pese tratar-se de mera opção terminológica, não é demais esclarecer que, atualmente, o termo “geração” vem sendo correntemente criticado pela doutrina, preferindo esta, ao tratar das diferentes espécies de direitos fundamentais, empregar o vocábulo “dimensão”. Explica André Ramos Tavares¹⁴⁴ que:

(...) a idéia de ‘gerações’ é equívoca, na medida em que dela se deduz que uma geração se substitui, naturalmente à outra, e assim sucessivamente, o que não ocorre, contudo, com as gerações ou dimensões dos direitos humanos. Daí a razão da preferência pelo termo ‘dimensão’.

¹⁴² STF - Pleno – MS nº. 22.164/SP – Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 17 nov. 1995, p.39.206.

¹⁴³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 4. ed. Rev. São Paulo: Saraiva, 2004, p.15.

¹⁴⁴ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 367-368.

Também, preferindo o termo dimensão, Ingo Wolfgang Sarlet¹⁴⁵ classifica os direitos fundamentais em:

1) direitos fundamentais de primeira dimensão, como sendo aqueles direitos surgidos em decorrência do pensamento liberal-burguês do século XVIII, de cunho eminentemente individualista, que marca uma zona de não-intervenção do Estado face a autonomia dos indivíduos. Como exemplo, cita os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade;

2) Os direitos fundamentais de segunda geração consistem nos direitos econômicos, sociais e culturais; ressalta que a principal distinção desses direitos está na sua dimensão positiva, ou seja, não basta o Estado não intervir na liberdade individual, ele, agora, tem o dever de agir assegurar aos indivíduos o direito a “... assistência social, saúde, trabalho, educação etc”.

3) os direitos fundamentais de terceira geração, como os direitos de solidariedade e fraternidade, na visão do mestre, “... trazem como nota distintiva o fato de se desprenderem, (...) da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção de grupos humanos (família, povo, nação), e caracterizando-se como direitos de titularidade coletiva ou difusa”.¹⁴⁶

Paulo Bonavides,¹⁴⁷ ao empregar o termo “geração”, em sua defesa, explica:

¹⁴⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 53-58.

¹⁴⁶ Idem, **ibidem**, p. 57.

¹⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.571-572.

Força é dirimir, a esta altura, um eventual equívoco de linguagem: o vocábulo “dimensão” substitui, com vantagem lógica e qualitativa, o termo “geração” caso este último venha a induzir a penas sucessão cronológica e, portanto, suposta caducidade dos direitos de das gerações antecedentes, o que não é verdade. Ao contrário, os direitos de primeira geração, direitos individuais, os da segunda, direitos sociais, e os da terceira, direitos ao desenvolvimento, ao meio ambiente, à paz e à fraternidade permanecem eficazes, são infra-estruturais, forma a pirâmide cujo ápice é o direito à democracia.

Torna-se conveniente ainda destacar que Paulo Bonavides¹⁴⁸ vem proclamando uma quarta geração de direitos, como sendo os direitos relativos à democracia, ao pluralismo e à informação.

José Afonso da Silva¹⁴⁹, por sua vez, não faz uso nem do termo geração, nem do termo dimensão, classifica os direitos fundamentais em grupos, especificamente, em seis: a) direitos individuais (art. 5º); b) direitos coletivos (art. 5º); c) direitos sociais (arts. 6º e 193 e ss.); d) direitos à nacionalidade (art. 12); e) direitos políticos (arts. 14-17); f) direitos solidários (arts. 3º e 225).

Prefere-se, no presente trabalho, adotar a classificação do legislador constitucional, nestes termos, partindo do direito positivo, verifica-se que a Constituição Federal de 1988 trouxe, dentro do gênero Título II, denominado de direitos individuais e coletivos, uma subdivisão de várias espécies, em cinco capítulos, denominando-os de: 1) direitos e garantias individuais e coletivos; 2) direitos sociais; 3) direitos de nacionalidade; 4) direitos políticos; e 5) direitos relacionados com a existência, a organização e a participação em partidos políticos.

No entanto deve ficar claro que, apesar da divergência sobre a adoção do termo para designar tais direitos, discrepância quase não há ao caracterizá-los em espécies distintas, tendo como traço distintivo o conteúdo do direito protegido.

¹⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, 571.

¹⁴⁹ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.59.

7.2 DIREITO E GARANTIAS FUNDAMENTAIS TRAÇOS DISTINTIVOS

Além da distinção entre os direitos fundamentais, segundo o objeto protegido, também é usual pela doutrina diferenciar os direitos das garantias fundamentais.

Há muito, já preconizava Ruy Barbosa¹⁵⁰ acerca da diferença existente entre direito e garantia, deixando claro que:

... no texto da Lei Fundamental, as disposições meramente declaratórias, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições assecuratórias, que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder. Aquelas instituem os direitos; estas as garantias: ocorrendo não raro juntar-se, na mesma disposição constitucional ou legal, a fixação da garantia, com a declaração do direito.

Tal diferenciação é assaz complicada, levando-se em conta que as garantias não deixam de ser também direitos.

Nesse sentido, J. J. Gomes Canotilho¹⁵¹ acentua que: "...as garantias são também direitos, embora, muitas vezes se salientasse nelas o caráter instrumental de protecção dos direitos".

Ainda, segundo o mestre português, as garantias revelam-se:

... quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a protecção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade (ex.: direito de acesso aos tribunais para a defesa dos direitos, princípios *nullum crimen sine lege* e *nulla poena (sic!) sine crimem*, direito de *habeas corpus*, princípio *non bis in idem*).

Seguindo a mesma linha distintiva, com percuciência, escreve Jorge Miranda¹⁵²:

¹⁵⁰ BARBOSA, Rui. **República: Teoria e Prática**. Textos doutrinários sobre direitos humanos e políticos consagrados na primeira Constituição da República. Brasília, Câmara dos Deputados, 1978, p. 121;124.

¹⁵¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.396.

¹⁵² MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p.372.

Os direitos representam por si só certos bens, as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias são acessórias e, muita delas adjectivas da que possam ser objeto de um regime constitucional subjeivo; os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se directa e imediatamente, por isso, nas respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projectam pelo nexu que possuem com os direitos; na acepção jurasnacionalista inicial, os direitos declaram-se, as garantias estabelecem-se.

Para Carlos Sánchez Viamonte¹⁵³:

Garantia é a instituição criada em favor do indivíduo, para que, armado contra ela, possa ter ao seu alcance imediato o meio de fazer efetivo qualquer dos direitos individuais que constituem em conjunto a liberdade civil e política.

Sabiamente, Juan Carlos Rébora,¹⁵⁴ objetivando evidenciar a diferença entre direito e garantia, destaca: “O fracasso da garantia não significa a inexistência do direito; suspensão de garantias não pode significar supressão de direitos”.

Sobre tal distinção entre direito e garantia dos direitos, José Afonso da Silva¹⁵⁵ adverte que a Constituição Federal não faz distinção entre as duas categorias, logo, o legislador constitucional permite que a Doutrina possa desvendar “(...) onde estão os direitos e onde se acham as garantias”.

Embora o constitucionalista¹⁵⁶ reconheça que a Carta Constitucional não estabeleceu diferenças, ele o fez, classificando as garantias fundamentais em dois grupos:

(a) garantias gerais, destinadas a assegurar a existência e efetividade (eficácia social) daqueles direitos, (...) trata-se da estrutura de uma sociedade democrática, que conflui para a concepção do Estado Democrático de Direito, consagrado no art. 1º... (b) garantias constitucionais, que consistem nas instituições, determinações e procedimentos mediante os quais a própria

¹⁵³ VIAMONTE, Carlos Sánchez apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.527.

¹⁵⁴ RÉBORA, Juan Carlos apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.527.

¹⁵⁵ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.59-60.

¹⁵⁶ Idem, **ibidem**, p.60-61.

Constituição tutela a observância ou, em caso de inobservância, a reintegração dos direitos fundamentais. São por seu lado de dois tipos: (1) garantias constitucionais gerais¹⁵⁷, que são instituições constitucionais que se inserem no mecanismo de freios e contrapesos dos Poderes (...) caracterizam-se como imposições positivas ou negativas, aos órgãos do Poder Público, limitativas de sua conduta, para assegurar a observância ou – no caso de violação – a reintegração dos direitos fundamentais. (2) garantias constitucionais especiais, que são prescrições constitucionais estatuinto técnicas e mecanismos que, limitando a atuação dos órgãos estatais ou de particulares, protegem a eficácia, a aplicabilidade e a inviolabilidade dos direitos fundamentais de modo especial; são técnicas preordenadas com o objetivo de assegurar a observância desses direitos considerados em sua manifestação isolada ou em grupos. (...) Nesse sentido, essas garantias não são um fim em si mesmas, mas instrumentos para a tutela de um direito principal.

Paulo Bonavides,¹⁵⁸ da mesma forma que José Afonso da Silva, ao classificar as garantias, distingue-as em: *Garantias da própria Constituição* (acepção lata) e *garantias dos direitos subjetivos expressos ou outorgados na Carta Magna*.

Como se pode observar, não especificou o Poder Constituinte Originário, diante do rol de direitos previstos, quais eram direitos, bem como quais poderiam ser caracterizados como garantias. Diante deste fato, cabe ao doutrinador eleger um critério diferenciador e ser coerente ao classificar tais direitos, observando a característica eleita.

¹⁵⁷ Cita José Afonso como exemplo de garantias constitucionais gerais: “...a existência de Constituição rígida que declare os direitos fundamentais e suas garantias e estructure órgãos jurisdicionais dotados de independência e imparcialidade, com capacidade, de fato e de direito, para solucionar conflitos de interesses interindividuais e, especialmente, os que se manifestam entre o indivíduo e o Estado; nisso é que se revela o princípio da separação dos poderes como a matriz de todas as garantias dos direitos do homem”. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.392 e 393.

Em seguida o mestre classifica as garantias constitucionais especiais em: “(1) garantias constitucionais individuais, compreendendo: a) princípio da legalidade; b) princípio da proteção judiciária; c) a estabilidade dos direitos subjetivos adquiridos, perfeitos e julgados; d) direito à segurança ; e) os remédios constitucionais; (2) garantias dos direitos coletivos; (3) garantias dos direitos sociais e (4) garantias dos direitos políticos”. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.397 e 398.

¹⁵⁸ Segundo o autor citado: “Na primeira acepção (*garantias da própria Constituição*) as garantias são concebidas para manter a eficácia e permanência da ordem constitucional contra fatores desestabilizantes, sendo em geral a reforma da Constituição, nesse caso, um mecanismo primordial e poderoso de segurança e conservação do Estado de Direito, o mesmo se dizendo também do estado de sítio e de outros remédios excepcionais, fadados a manter de pé, em ocasiões de crise e instabilidade, as bases do regime e o sistema das instituições. Na segunda acepção (*garantias dos direitos subjetivos expressos*) já não se trata de obter uma garantia para a Constituição e o direito objetivo na sua totalidade, mas de estabelecer uma proteção direta e imediata aos direitos fundamentais, por meio de remédios jurisdicionais próprios e eficazes, providos pela ordem constitucional mesma”. Idem. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.533.

Ainda sobre a diferença entre direito e garantia, não é demais ressaltar que, embora, à primeira vista, tal distinção possa parecer inócua, já que ambos (direito e garantia) são direitos fundamentais, ela revela-se oportuna, na medida em que servirá para identificar melhor nosso objeto de estudo, qual seja aos limites impostos à competência tributária, bem como, ao exercício desta.

Ao considerarmos que, dependendo do conteúdo ou do direito a ser protegido por uma imunidade ou princípio, tais institutos poderão ser qualificados, respectivamente, como direitos ou garantias fundamentais.

7.3 TITULARES DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Existe, na doutrina, uma controvérsia acerca dos destinatários dos direitos fundamentais, ou seja, se tais direitos teriam como destinatários apenas pessoas físicas, e se tais normas seriam aplicáveis apenas em proteção dos nacionais.

Para nosso estudo, interessará, particularmente, a primeira indagação, qual seja, se os direitos e garantias fundamentais inseridos na Constituição destinam-se, também, às pessoas jurídicas? Já adiantamos que a nossa resposta é sim.

Primeiramente, porque, partindo do direito positivo, *in casu*, da Carta Constitucional, em seu Título II (Dos Direitos e garantias fundamentais), no artigo 5º da Constituição Federal, é possível identificar alguns direitos e garantias destinados especialmente às pessoas jurídicas, como, por exemplo, o direito à propriedade das marcas e aos nomes das empresas, previsto no inciso XXIX¹⁵⁹, como vários outros aplicáveis não só as pessoas físicas, mas também, em razão do seu conteúdo, às

¹⁵⁹ **Constituição Federal de 1988:** “Art. 5º (...)

XXIX: a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País”.

peças jurídicas, como, por exemplo, princípio da legalidade, irretroatividade, direito à propriedade e à igualdade.¹⁶⁰

Nunca é demais trazer à baila os ensinamentos do constitucionalista José Afonso da Silva, que, sobre a titularidade dos direitos e garantias fundamentais, se posiciona:

(...) a pesquisa no texto constitucional mostra que vários dos direitos arrolados nos incisos do art. 5º se estendem às pessoas jurídicas, tais como o princípio da isonomia, o princípio da legalidade, o direito a resposta, o direito de propriedade, o sigilo de correspondência e das comunicações em geral, a inviolabilidade do domicílio, a garantia ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, assim como a proteção jurisdicional e o direito de impetrar mandado de segurança.

Assim como José Afonso, o constitucionalista Alexandre de Moraes¹⁶¹ também inclui as pessoas jurídicas como destinatárias dos direitos e garantias fundamentais:

Igualmente, as pessoas jurídicas são beneficiárias de direitos e garantias individuais, pois reconhece-se às associações o direito à existência, o que de nada adiantaria se fosse possível excluí-las de todos os seus demais direitos.

... Assim, o regime jurídico das liberdades públicas protege tanto as pessoas naturais, brasileiros ou estrangeiros no território nacional, como as pessoas jurídicas, pois têm direito à existência, à segurança, à propriedade, à proteção tributária e aos remédios constitucionais.

Sustentando o mesmo entendimento, Celso Ribeiro Bastos¹⁶² é enfático, ao asseverar que seria um absurdo considerar que os direitos fundamentais destinam-se apenas as pessoas físicas. Segundo o doutrinador, “em muitas hipóteses a

¹⁶⁰ Sendo este também o entendimento sustentado em obra conjunta: “O art. 5º destina-se principalmente às pessoas físicas, mas as pessoas jurídicas também são beneficiárias de muitos direitos e garantias ali elencados, tais como pelo princípio da isonomia, pelo princípio da legalidade, pelo direito de resposta, direito de propriedade, sigilo de correspondência, garantia de proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, e o direito de impetrar mandado de segurança”. CHIEMENTI, Ricardo Cunha et. al. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.59.

¹⁶¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

¹⁶² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p.164.

proteção última ao indivíduo só se dá por meio da proteção que se confere às próprias pessoas jurídicas. O direito de propriedade é um exemplo disso”.

Novamente, para dar o arranjo necessário a questão tratada, vale-se novamente das lições de Canotilho¹⁶³, que, com maestria, estende às pessoas jurídicas a aplicação dos direitos e garantias fundamentais, ressaltando, no entanto, que uma distinção deve ser feita pelo intérprete em relação aos direitos postulados, existindo alguns aplicáveis apenas às pessoas de “carne e osso” e outros, no entanto, por serem plenamente compatíveis com a natureza das pessoas jurídicas, sendo aplicáveis a estas.

Com base em tal entendimento, propõe uma regra de aplicação: “as pessoas colectivas gozam de direitos fundamentais que não pressuponham características intrínsecas ou naturais do homem como sejam corpo ou bens espirituais”.¹⁶⁴

Diante disso, não há dúvida de que existem direitos e garantias fundamentais, em razão do seu conteúdo, destinados apenas às pessoas físicas, como, por exemplo, o direito à vida, e outros endereçados exclusivamente às pessoas jurídicas, como a proteção ao nome empresarial, e há ainda aqueles que se dirigem tanto às pessoas físicas quanto às pessoas jurídicas.

Os próprios limites constitucionais ao poder de tributar, que, dependendo do conteúdo protegido, considerados como direitos e garantias fundamentais, têm como destinatários, em alguns momentos, indistintamente, pessoas físicas e jurídicas, como *verbi gratia*: os princípios da legalidade, anterioridade, não-confisco, irretroatividade, da capacidade contributiva etc.

¹⁶³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.421.

¹⁶⁴ Idem, **ibidem**.

Já outras garantias fundamentais estendem-se somente às pessoas jurídicas, como, por exemplo, a imunidade recíproca, assim como a imunidade que protege as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos da cobrança de impostos.¹⁶⁵

O próprio Supremo Tribunal Federal, em recentes decisões, tem estendido alguns direitos e garantias fundamentais, tidos inicialmente como próprios de pessoas físicas, às pessoas jurídicas. É o que se pode inferir de decisão prolatada por esse Tribunal, em que se confere também as pessoas jurídicas, desde que comprovada a insuficiência de recursos, o direito à assistência jurídica gratuita.¹⁶⁶ Bem como, as decisões em que se equipara a “casa” ao “estabelecimento comercial”, no que diz respeito à garantia de proteção ao domicílio, prevista no artigo 5º, XI da Constituição.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

¹⁶⁶ Rcl-ED-AgR 1905 / SP - SÃO PAULO; AG.REG.NOS EMB. DECL. NA RECLAMAÇÃO; Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO; Julgamento: 15/08/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 20-09-2002, p.88, EMENT VOL.02083-02, p.274 (Ementa: “ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA GRATUITA - PESSOA JURÍDICA. Ao contrário do que ocorre relativamente às pessoas naturais, não basta a pessoa jurídica asseverar a insuficiência de recursos, devendo comprovar, isto sim, o fato de se encontrar em situação inviabilizadora da assunção dos ônus decorrentes do ingresso em juízo”).

¹⁶⁷ HC 82788 / RJ - RIO DE JANEIRO; HABEAS CORPUS; Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 12/04/2005; Órgão Julgador: Segunda Turma; Publicação: DJ 02-06-2006DJ 02-/0-6/20, p.43 EMENT VOL.02235-01, p.179 (Ementa: “Fiscalização tributária - apreensão de livros contábeis e documentos fiscais realizada, em escritório de contabilidade, por agentes fazendários e policiais federais, sem mandado judicial - inadmissibilidade - espaço privado, não aberto ao público, sujeito à proteção constitucional da inviolabilidade domiciliar (CF, art. 5º, xi) - subsunção ao conceito normativo de “casa” - necessidade de ordem judicial - administração pública e fiscalização tributária - dever de observância, por parte de seus órgãos e agentes, dos limites jurídicos impostos pela constituição e pelas leis da república - impossibilidade de utilização, pelo ministério público, de prova obtida em transgressão à garantia da inviolabilidade domiciliar - prova ilícita - inidoneidade jurídica - “habeas corpus” deferido. Administração tributária - fiscalização - poderes - necessário respeito aos direitos e garantias individuais dos contribuintes e de terceiros - Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. - A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei” (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do

7.4 A CONFUSÃO TERMINOLÓGICA ESTABELECIDADA ENTRE OS DENOMINADOS “DIREITOS HUMANOS” E “DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS”

Conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho, para que o emissor da mensagem seja compreendido, deve este firmar com o receptor o denominado “pacto semântico”, sob pena, de estarem utilizando a mesma expressão com acepção diversa e, caso isto ocorra, estaremos diante de uma falha no processo comunicativo.

Isso posto, torna-se necessário destacar qual o sentido atribuído às expressões “direitos humanos” e “direitos e garantias fundamentais”. Todavia, antes de expormos nosso significado, entende-se oportuno verificar o posicionamento da doutrina a respeito do tema.

J. J. Gomes Canotilho¹⁶⁸ não faz uso da expressão direitos humanos, adota, por sua vez, duas expressões: 1) Direitos do homem, como sendo “...*direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista).*” e 2) Direitos fundamentais, como sendo “...*os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente*”, e, em seguida, acrescenta: “...*os direitos fundamentais seriam os direitos objectivamente vigentes num ordem jurídica concreta*”.

próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia - que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários - restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado”. (Grifos nossos).

Vide também a respeito de proteção domiciliar estendida aos estabelecimentos comerciais o HC 79512 / RJ - RIO DE JANEIRO HABEAS CORPUS; Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE; Julgamento: 16/12/1999; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 16-05-2003; p.92; EMENT VOL.02110-02, p.308.

¹⁶⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e a teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

Entretanto o mestre português,¹⁶⁹ ao tratar dos direitos fundamentais, subclassifica-o em: 2.1) *direitos fundamentais formalmente constitucionais* e 2.2) *direitos materialmente fundamentais*. Os primeiros referem-se aos “...*direitos consagrados e reconhecidos pela Constituição*” por serem “... *enunciados e protegidos por normas com valor constitucional formal (normas que têm a forma constitucional)*”. Já os segundos direitos correspondem a “... *outros direitos fundamentais constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional*” e que são denominados “*materialmente fundamentais*”, porque, embora as normas que fazem previsão destes não sejam formalmente constitucionais, possuem (...) dignidade suficiente para serem considerados fundamentais”.¹⁷⁰

Destarte, na visão do professor de Coimbra¹⁷¹, os direitos fundamentais, previstos na Constituição de um Estado, serão denominados de direitos fundamentais formalmente constitucionais, porém os direitos com *status* de preceito fundamental, que estejam positivados, mas fora do Catálogo constitucional, quer estejam o previstos em leis esparsas, quer em tratados internacionais, serão intitulados, pelo autor, de direitos materialmente fundamentais.

Já André Ramos Tavares adota a expressão “direitos fundamentais do homem”, para designar os direitos individuais, sociais e de solidariedade, tanto em nível interno como internacional.¹⁷²

¹⁶⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 403-404.

¹⁷⁰ Idem, **ibidem**, p.393.

¹⁷¹ Idem, **ibidem**.

¹⁷² TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 367-368.

José Afonso da Silva¹⁷³, por sua vez, emprega a expressão “direitos fundamentais do homem”, para tratar das “situações jurídicas, objetivas e subjetivas definidas no direito positivo, em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana”. Por outro lado, refere-se às normas previstas nos Tratados Internacionais, com status de direito fundamental, de “normas internacionais de direitos humanos.”

Já o constitucionalista Alexandre de Moraes¹⁷⁴ faz uso da expressão “Direitos Humanos Fundamentais”, para designar “um rol mínimo de direitos humanos previstos em um documento escrito, derivado diretamente da soberana vontade popular”.

Também, Alexandre de Moraes,¹⁷⁵ ao tratar de direitos e garantias veiculados em tratados, distingue-os daqueles previstos na Constituição, referindo-se aos primeiros como normas de direitos humanos.

Por sua vez, Ingo Wolfgang Sarlet,¹⁷⁶ com propriedade, ao tratar do tema, deixa clara tal distinção, adotando as seguintes expressões: “direitos do homem”, “direitos humanos” e “direitos fundamentais”, restando evidente, em suas observações, que tais expressões são designativas de realidades distintas.

¹⁷³ Explica o doutrinador, com preciosismo, o motivo de sua preferência, em adotar a expressão “direitos fundamentais do homem”: “... porque, além de referir-se a princípios que resume a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo, fundamental acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive, e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem, no sentido de que a todos, por igual devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Do homem, não como o macho da espécie, mas no sentido de pessoa humana”. SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.178-179.

¹⁷⁴ MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. Teoria geral comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil. Doutrina e jurisprudência. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.1.

¹⁷⁵ Idem. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.626.

¹⁷⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.36.

Desse modo, na visão percuciente do doutrinador,¹⁷⁷ a expressão ‘direitos do homem’ é empregada para designar os direitos naturais, direitos estes não positivados, ou ainda não positivados; Já os ‘direitos fundamentais’ referem-se aos direitos reconhecidos e previstos no direito constitucional, no direito interno de cada Estado, e, por fim, os ‘direitos humanos’ dizem respeito aos direitos positivados na esfera do direito internacional.

Bruno Galindo¹⁷⁸, por sua vez, discorda de tal distinção, entendendo, pois, que direitos do homem e direitos humanos têm o mesmo significado de direitos inerentes a todo e qualquer ser humano. Segundo o jovem mestre, “os direitos positivados, tanto na esfera estatal, como na internacional, são direitos fundamentais, (...) podendo, então, ser considerados, respectivamente, direitos fundamentais estatais e direitos fundamentais internacionais”.

Data venia máxima, permite-se discordar dos demais autores e adotar parcialmente a posição de Ingo Wolfgang Sarlet, não que as demais estejam erradas, na verdade, como é cediço, trata-se aqui de uma opção por uma terminologia, cuja escolha foi motivada levando em consideração aquilo que se acredita ser mais fácil para a compreensão do texto.

Assim, para evitar o uso de uma mesma expressão para designar duas realidades distintas, adotar-se-á, como o faz Ingo Wolfgang Sarlet, a expressão “direitos fundamentais” para designar as normas constitucionais do Estado e “direitos humanos” como sendo aquelas previstas em tratados internacionais, cujo conteúdo seja materialmente fundamental.

¹⁷⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.36.

¹⁷⁸ GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais**: análise de sua concretização constitucional. 3.ª tir. Curitiba: Juruá, 2005, p.49.

Quanto à expressão: “*direitos do homem*”, esta não será adotada, entendendo até mesmo, que tal expressão é contraditória, já que não sendo positivada, não pode ser considerada como “direito”, tais direitos do homem, nome este atribuído por Ingo, não serão objeto de estudo, tendo em vista que nossa atenção recairá apenas sobre o direito positivo.

7.5 DIREITOS HUMANOS: CARACTERIZAÇÃO

7.5.1 Historicidade e construção dos direitos humanos

Primeiramente, deve restar claro o entendimento de que os direitos humanos, assim como os direitos fundamentais veiculados na Constituição, são frutos de constantes processos de interesses e proteções dos indivíduos vistos sob os diversos contextos histórico-sociais.

Diante do exposto, pretende-se esclarecer que os direitos humanos são um dado da história e, ao mesmo tempo, uma construção social, tendo em vista que evoluem diante das transformações sociais ocorridas, só que diante de um contexto bem mais amplo, universal. Dando, pois, aos Direitos Humanos foros de universalidade.

Esse entendimento sobre os direitos humanos, que recebeu a denominação de concepção contemporânea dos direitos humanos, é um dado recente da nossa história. Teve como contexto histórico o pós-guerra e como fonte introdutora a declaração dos Direitos humanos, em 1948, sendo, depois, reafirmado pela Declaração de Direitos humanos de Viena em 1933.

No que se fundamenta tal concepção? Basicamente, em dois pressupostos: 1) Universalidade, porquanto qualquer pessoa pode ser titular deste direito subjetivo, tendo em vista que a dignidade está relacionada com o fato de se ter a condição de humano; e 2) Indivisibilidade, pressupondo que os direitos humanos interrelacionam e são partes indivisíveis de um todo. Com isto, pretende-se deixar claro que a inviolabilidade de um direito pode atingir todos os demais.

Hector Gross Espiel, ao tratar da indivisibilidade, pondera que:

... sem a efetividade de gozo dos direitos econômicos, sociais e culturais, os direitos civis e políticos se reduzem a meras categorias formais. Inversamente sem a realidade dos direitos civis e políticos, sem a efetividade da liberdade entendida em seu mais amplo sentido, os direitos econômicos, sociais e culturais carecem por sua vez, de verdadeira significação.

Essa concepção da indivisibilidade, que pode ser inferida implicitamente mediante a leitura da Carta da Nações Unidas, ganha robustez com o advento, em 1948, da Declaração Universal do Direitos Humanos e se reafirma, definitivamente, nos Pactos Universais de Direitos Humanos, aprovados pela Assembléia Geral, em 1966 e em Vigência, desde 1976, na Proclamação do Teerã, em 1968, e na Resolução da Assembléia Geral, em 16 de dezembro de 1977, sobre o critério e meios para melhorar o gozo efetivo dos direitos e liberdades fundamentais.

Diante, pois, da compreensão da indivisibilidade, dos direitos humanos, torna-se enfraquecida a idéia de que alguns direitos seriam fundamentais e outros não. Como se fosse possível, ao tratar destes direitos, elegê-los, em função do grau de sua importância, como direitos de primeira classe ou segunda classe. Tal idéia, porém, depois do advento da concepção contemporânea dos direitos humanos, foi abolida pela ordem internacional.

Com advento dessa nova concepção, tornou-se marcante o movimento de internacionalização dos direitos humanos.

7.5.2 A internacionalização dos direitos humanos e a soberania dos estados

Diante do cenário acima exposto, emerge a seguinte realidade: A partir da internacionalização, a forma como o Estado trata seus nacionais deixa de ser um problema interno, doméstico, passando a ser um problema da comunidade internacional.

Surge um processo de universalização dos direitos humanos, a formação de um sistema normativo internacional de proteção destes direitos.

Ou seja, torna-se claro o entendimento de que não é suficiente apenas reconhecer direitos e, sim, ter instrumentos efetivos de garantias destes direitos.

Para isso, sem dúvida, a ordem internacional é fundamental. Nestes termos, pondera Flávia Piovesan:

Fortalece-se a idéia de que a proteção dos direitos humanos não deve se reduzir ao domínio reservado do Estado, isto é, não deve se restringir à competência nacional exclusiva ou à jurisdição doméstica exclusiva, porque revela tema de legítimo interesse internacional.

Com a clareza que lhe é peculiar, a doutrinadora tece as seguintes comparações:

SOBERANIA ANTES DA INTERNACIONALIZAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS	SOBERANIA APÓS A UNIVERSALIZAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS NOVA CONCEPÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS
SOBERANIA ABSOLUTA	SOBERANIA RELATIVA
CONCEPÇÃO HOBBIANA (Soberania centrada no Estado)	CONCEPÇÃO KANTIANA (Soberania centrada na cidadania universal)
DIREITO DA PAZ E DA GUERRA	DIREITO DA COOPERAÇÃO E DA SOLIDARIEDADE

Quadro 4: Soberania Antes e Depois da Internacionalização dos Direitos Humanos.

O processo de universalização dos direitos humanos permite a formação de um sistema internacional de proteção destes direitos, representados por meio dos tratados internacionais.

Dentre esses tratados, destacam-se: 1) Carta das Nações Unidas; 2) Declaração Universal dos Direitos Humanos; 3) Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos; 4) Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais; 5) Convenção para a Prevenção e Repressão do Crime de Genocídio; 6) Convenção Contra a Tortura e outros Tratamentos ou Penas Cruéis, Desumanos ou Degradantes; 7) Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher; 8) Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação Racial; 9) Convenção sobre os Direitos da Criança; 10) Convenção Americana de Direitos Humanos.

Torna-se conveniente ressaltar ainda que, ao lado desses pactos normativos universais de direitos humanos, são instituídos os Blocos Regionais, que também adotam medidas de proteção a tais direitos. Pode-se exemplificar, mediante, a citação de dois blocos regionais, o da União Européia e do Mercosul.

A União Européia, composta por 15 países - Portugal, Espanha, França, Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Dinamarca, Alemanha, Itália, Grécia, Reino Unido, Irlanda, Suécia, Finlândia e Áustria (estes três últimos a partir de 1995) - formou-se a partir de 1992, de acordo com o Tratado de Maastrich (1991), que ratificou o Ato Único Europeu (1985) e que definiu os rumos da economia européia, bem como sua expansão para o Leste Europeu, o Oriente Médio e a África. A Europa unificada é uma estratégia capitalista para superar a crise econômica e enfrentar a concorrência em nível mundial.

Percebemos, no entanto, que, junto a esse interesse econômico, revelou esse bloco regional interesse na proteção dos direitos humanos. Esta proteção ganhou robustez com a vigência do Tratado de Amsterdam em 01 de maio de 1999.

O Tratado de 1997 prescrevia que: "A União Européia é fundada nos princípios da liberdade, democracia, respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais e Estado de Direito".

Segundo o tratado, qualquer membro que, violar os direitos humanos, de forma séria e sistemática, poderá perder seus direitos em relação ao tratado, neste sentido, a União, como uma nova ordem supra-nacional, poderia impor a Estado membro infrator sanções políticas e econômicas, o que representa, em termos de direitos humanos, um grande avanço, já que, muitas vezes, são assegurados os direitos, mas não dispõe a ordem internacional de meios para sancionar o Estado que descumpre tais direitos.¹⁷⁹

Da mesma forma que a União Européia, o Mercosul, também, cuidou de normas de direitos humanos.

O Mercosul teve sua origem em 26 de março de 1991 por meio do Tratado de Assunção. Tal acordo visa a uma cooperação e integração econômica na esfera da América Latina, mediante um mercado comum estabelecido entre o Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.

179 Sobre a obrigatoriedade de se respeitar os direitos humanos, esclarece Flávia Piovesan: "Neste sentido, merece menção o caso da Turquia e dos países do Leste Europeu, cujo ingresso na União Européia tem sido condicionado à observância dos direitos humanos e do regime democrático, bem como o caso das sanções aplicadas à Áustria, em fevereiro de 2000, tendo em vista a participação do partido de extrema direita no governo do país. Note-se que, em sessão realizada em Copenhagem, em 1993, o Conselho Europeu formulou critérios políticos a serem cumpridos pelos países candidatos à adesão à União Européia, tendo declarado que "a adesão exige que o país candidato disponha de instituições estáveis que garantam a democracia, o Estado de Direito, os direitos humanos, bem como o respeito pelas minorias e sua proteção". PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos, globalização econômica e integração regional**: desafios do direito constitucional internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002.

Sobre os objetivos do Mercosul, esclarece Flávia Piovesan¹⁸⁰:

A agenda inaugural do Mercosul compreendeu: a) **a livre circulação de bens, serviços, mercadorias e fatores produtivos entre os países**; b) a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados; c) **a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre Estados, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre Estados**, e d) o compromisso dos Estados de harmonizar suas legislações, para lograr o fortalecimento de integração.

Ainda sobre o Mercosul, ponderam Alessandra Passos Gotti e Carolina de Mattos Ricardo¹⁸¹:

Partindo do Tratado de Assunção, podemos verificar que este timidamente, insere o tema dos direitos humanos nos objetivos a serem alcançados pelo Mercosul, ao estabelecer no Preâmbulo, a necessidade da constituição de um mercado comum para "acelerar seus processos de desenvolvimento econômico com justiça social" e para "modernizar suas economias para ampliar a oferta e a qualidade dos bens e serviço disponíveis, a fim de melhorar as condições de vida de seus habitantes" ...

Esses objetivos foram reforçados no Regulamento da Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul (Montevidéu, 6.12.1981), cujos propósitos são, dentre outros, "favorecer as condições de vida e emprego, criando condições para um desenvolvimento auto-sustentável que preserve nosso entorno e que se construa em harmonia com a natureza e salvaguardar a paz, a liberdade, a democracia e a vigência dos direitos humanos".

Mas de tudo, ainda, nos resta questionar o que vem a ser "direito humano"?

¹⁸⁰ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos, globalização econômica e integração regional**: desafios do direito constitucional internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002.

¹⁸¹ GOTTI, Alessandra Passos e RICARDO, Carolina de Mattos. **Direitos humanos, globalização econômica e integração regional**: Desafios do Direito Constitucional Internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002.

7.5.3 Diante deste contexto, o que pode ser entendido como “direito humano”?

Não há uma resposta definitiva para tal questionamento. Primeiro, porque onde existe direito, cabe interpretação, e, conseqüentemente, divergência.

Sobre o problema relativo à caracterização de tais direitos, discorre Edihermes Marques Coelho¹⁸²:

A própria expressão direitos humanos dá margem a algumas confusões. A palavra direito, no plural, indica todas as atribuições de poder (poder de fazer, de cobrar que outrem faça, de possuir etc) que se tem. Por outro lado, nenhum direito pode deixar de ser, em algum grau, humano – ou se trata de direito atribuído a uma pessoa física, a um agrupamento de pessoas físicas, de forma difusa às pessoas em geral ou enfim, a uma pessoa jurídica (que somente existe porque criada por pessoas físicas, humanas, portanto).

Louis Henkin¹⁸³ também nos chama atenção para essa indefinição, ao dispor:

Direitos humanos constituem um termo de uso comum, mas não categoricamente definido. Esses direitos são concebidos de forma a incluir aquelas ‘reivindicações morais e políticas que, no consenso contemporâneo, todo ser humano tem ou deve ter perante sua sociedade ou governo’, reivindicações estas reconhecidas como ‘de direito’ e não apenas por amor, graça ou caridade.

Outro problema em torno da compreensão dos “direitos humanos” diz respeito aos próprios direitos fundamentais inseridos nas Cartas Constitucionais, porquanto, hodiernamente, verifica-se extrema semelhança entre os enunciados veiculados em convenções internacionais de direitos humanos e aqueles previstos na Constituição eleitos como fundamentais, dentre eles: Coisa Julgada, Ato Jurídico Perfeito, Irretroatividade, Acesso à Justiça, Legalidade etc.

¹⁸² COELHO, Edihermes Marques. Direitos humanos: construção histórica e dimensões. In: COELHO, Edihermes Marques (Org.). **Direitos fundamentais. Reflexões críticas**: teoria e efetividade. Uberlândia, IPEDI, 2005, p.92.

¹⁸³ HENKIN, Louis. Apud PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.31.

Em decorrência dessa similitude, comumente, a doutrina, ao dar significado jurídico à expressão “direitos humanos”, emprega os mesmos critérios utilizados para definir os direitos e garantias fundamentais expostos na Constituição.

É o que se verifica diante do conceito de Sérgio Cademartori¹⁸⁴. Segundo o doutrinador, os direitos humanos possuem as seguintes características:

a) podem ser entendidos como ‘prerrogativas que tem o indivíduo em face do Estado’ (...); b) são frutos de uma concepção individualista da sociedade, a qual postula que o Estado surge a partir de acordo entre indivíduos livres e iguais (...); c) são direitos históricos, já que se inserem dentro de um momento histórico dado, qual seja, a fase que se desenvolve do Renascimento até nossos dias; d) o seu fundamento de validade não é um dado objetivo extraível da natureza humana, mas o consenso geral dos homens acerca da mesma (...); e) são inalienáveis, irrenunciáveis e imprescritíveis; f) são inclusivos, isto é, não pode cada um gozar dos mesmos se simultaneamente os outros também não usufruem deles.

No mesmo sentido, Enrique Pérez Luño,¹⁸⁵ para quem:

Os direitos humanos surgem como um conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico, concretizam as exigências de liberdade e igualdade humanas, as quais devem ser reconhecidas positivamente pelos ordenamentos jurídicos, nos planos nacional e internacional.

Como se pode observar, não há, em termos de conteúdo, uma diferença entre os direitos humanos e os direitos e garantias fundamentais (citados na Constituição).

Por outro lado, os direitos humanos surgem para dar mais força aos direitos fundamentais, uma vez que propiciam: 1) consenso internacional sobre a necessidade de adotar parâmetros mínimos de proteção aos direitos humanos; 2) o direito subjetivo aos direitos de um lado, contrapondo-se aos deveres jurídicos que, então, passam a assumir os Estados; 3) Órgãos de Proteção (os Comitês, as

¹⁸⁴ CADEMARTORI, Sérgio Apud COELHO, Edihermes Marques. Direitos humanos: construção histórica e dimensões. In: COELHO, Edihermes Marques (Org.). **Direitos fundamentais. Reflexões críticas**: teoria e efetividade. Uberlândia, IPEDI, 2005, p.92-93.

¹⁸⁵ LUÑO, Antonio Enrique Pérez Apud PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.31.

Comissões e as Cortes Internacionais) e 4) Mecanismos de monitoramento voltados à implementação dos direitos internacionalmente assegurados (Ex. Os relatórios, as comunicações internacionais; as petições individuais e as investigações "*in loco*").

7.6 DEPURAÇÃO DA LINGUAGEM: DIFERENÇA ENTRE DIREITOS HUMANOS E DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS – VEÍCULO INTRODUTOR

Do exposto, pode-se concluir que os denominados direitos humanos e direitos e garantias fundamentais servem para designar direitos cujo conteúdo são eleitos como fundamentais.

Por essa razão, eles costumam ser confundidos, já que é comum observar-se, em tratados internacionais de direitos humanos, a proteção dos mesmos direitos e princípios previstos na Carta Constitucional.

Fernando G. Jaime¹⁸⁶, atento para essa coincidência, destaca:

A identificação dos conteúdos de direitos fundamentais e dos direitos humanos é de fácil constatação: basta cotejar o art.5º da Constituição da República com os Tratados Internacionais de Direitos Humanos, uma vez que a Constituição de 1988 consagrou um extenso rol de direitos fundamentais coincidentes com os constantes nesses tratados, algumas vezes, de forma até mais abrangente, como, por exemplo, a vedação absoluta à censura prévia.

Desse modo, atento para as semelhanças e evitando a vaguidade e a ambigüidade, que prejudicam o entendimento, denominaremos de direitos humanos aqueles enunciados que prestigiam valores e princípios fundamentais veiculados nos tratados internacionais, e de direitos e garantias fundamentais, normas de mesmo conteúdo, no entanto cuja fonte seja a Constituição.

¹⁸⁶ JAIME, Fernando G. **Direitos humanos e sua efetivação pela corte interamericana de direitos humanos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p.3.

Uma vez tecidas breves considerações acerca do que vem a ser direitos humanos e direitos e garantias fundamentais, observemos a sua repercussão nas relações jurídicas tributárias. Principalmente diante dos princípios constitucionais tributários e as imunidades, aos quais vem sendo atribuída, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, a qualificação de direitos e garantias fundamentais.

7.7 A IMUNIDADES E PRINCÍPIOS: ESPÉCIES DO GÊNERO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

Não se pode deixar de esclarecer que, à luz da epígrafe prevista na Seção II da Constituição Federal, "Limitação Constitucional ao Poder de Tributar", a doutrina e a jurisprudência subdividem as limitações constitucionais em duas espécies, quais sejam, princípios constitucionais tributários e imunidades.

Nesse aspecto, preleciona Luciano Amaro que "as limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias..."¹⁸⁷.

Por pertencerem ao mesmo gênero (limitações constitucionais ao poder de tributar), segundo o texto constitucional, os princípios e as imunidades apresentam alguns elementos essenciais comuns, sendo eles: 1) normas que delimitam a competência tributária, normas, portanto, materialmente constitucionais¹⁸⁸; 2) normas de eficácia constitucional, desta maneira, hierarquicamente, superiores aos demais veículos normativos; 3) normas que, dependendo do seu conteúdo, podem

¹⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.106.

¹⁸⁸ Oportunamente, será esclarecido de forma pormenorizada o porque do emprego "normas materialmente constitucionais". Em apertada síntese, prefere-se tal terminologia, posto, no presente trabalho defender-se a idéia de que nem todos os princípios constitucionais tributários e imunidades precisam estar formalmente localizados na Constituição Federal, para ser lhes atribuídos, a eficácia de norma constitucional, por força do já citado Art. 5º, § 2º da Carta Constitucional de 1988.

dispor sobre direitos e garantias fundamentais e, por esta razão, face o disposto no artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, são definidas como Cláusulas Pétreas.

Por outro lado, os princípios não se confundem com as imunidades, e, para distingui-los, toma-se como critério a técnica normativa, importa lembrar: enquanto o princípio traça, estipula o modo (duplo aspecto material e formal)¹⁸⁹, como os entes políticos, por meio de seus respectivos poderes legislativos, deverão veicular matérias tributárias¹⁹⁰, as regras de imunidade, diversamente, impedem o exercício da competência impositiva, revelando-se em incompetência tributária.

Nesses termos, o mestre Paulo de Barros Carvalho define as imunidades como regras impeditivas de competência, frisar: onde há imunidade, existe incompetência tributária.¹⁹¹

Antônio José da Costa,¹⁹² ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, distingue os princípios das imunidades, apontando que *“os princípios têm um caráter genérico, amplo, que se volta mais a fixar parâmetros para a instituição e cobrança dos tributos, sem inviabilizar de maneira absoluta a atividade tributária”*,

¹⁸⁹ Tratando dos limites formais e materiais, esclarece Humberto Ávila: As normas que criam limitações formais regulam o poder competente, o procedimento adequado e a forma exigida para a edição das normas, na medida em que prescrevem os pressupostos ou as condições de exercício das competências normativas (limitações formais). As limitações formais regulam como os tributos devem ser instituídos (limitações formais procedimentais), quando as leis entrem em vigor (limitações formais temporais) e como ou por meio de que estrutura algumas normas tributárias devem ser aplicadas relativamente aos direitos fundamentais por elas afetados (limitações formais de segundo grau). As normas que criam limitações materiais, em vez disso, dizem respeito ao conteúdo (objeto, tema) das normas jurídicas. (...) Essas normas protegem, a seu turno, valores que situam por de trás dela e possuem uma dimensão axiológica, e bens jurídicos, que abrangem ações, propriedades ou situações que devem estar disponíveis para permitir a sua eficácia”. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.562).

¹⁹⁰ Prefere-se empregar a expressão “matérias tributárias”, e, não “instituir ou aumentar tributos”, porquanto, se entende que não apenas a norma que institui o tributo (Regra Matriz de Incidência Tributária) ou uma norma que aumente o valor daquele, deverá ser veiculada através de lei em sentido estrito, para atender-se, por exemplo, ao Princípio da Legalidade, outrossim, defende-se a idéia de que qualquer enunciado cujo conteúdo normativo discipline direta ou indiretamente a instituição, a fiscalização, a cobrança e administração, do tributo, em obediência, ao citado princípio deverá observar, inserido no sistema através de ato emanado pelo Poder Legislativo.

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.181.

¹⁹² COSTA, Antônio José in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.313.

enquanto que as imunidades seriam, na visão do autor, “... *vedações, propriamente ditas, posto que subtraem atos, pessoas ou coisas à força tributante do Estado*”.

Com extrema precisão, o saudoso Aliomar Baleeiro¹⁹³ diferencia as imunidades dos princípios, destacando:

Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados, enquanto as imunidades: 1. são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição; 2. reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência; 3. e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata e 4. criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.

Desse modo, em apertada síntese, podem-se entender os princípios como metanormas, ou seja, normas que irão regular o exercício da competência tributária, cumpre explicar: as pessoas políticas, ao exercerem sua competência impositiva tributária, deverão observar o que dispõem os princípios constitucionais.

Por outro lado, as imunidades não regulam o exercício da competência tributária, posto que, diante de uma imunidade, não há que se falar em competência, sendo tais normas essenciais para definir a própria competência tributária.

Como se pôde observar, as imunidades e os princípios constitucionais tributários, embora sejam tratados pelo poder constituinte como “limitações constitucionais ao poder de tributar”, não se confundem, devendo o intérprete estar atento para as características que os diferenciam.

¹⁹³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.228.

Embora o objeto específico deste estudo não esteja circunscrito aos princípios constitucionais tributários, não poderíamos deixar de citá-los, em razão da importância deste para os estudiosos do direito positivo.

7.7.1 Os princípios constitucionais tributários

O termo princípio transmite a idéia de começo, origem, alicerce. Na visão de Nicola Abbagnano,¹⁹⁴ o princípio pode ser entendido como “ponto de partida e fundamento de um processo qualquer”.

De Plácido e Silva,¹⁹⁵ por sua vez, aduz que os princípios jurídicos “significam os pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio Direito. Indicam o alicerce do Direito”.

Na doutrina, muito se discute se os princípios seriam normas, enunciados ou proposições jurídicas, mas, num ponto, parece haver concordância dos autores, no que diz respeito à importância de tais regras para a construção do sentido e a aplicação das normas tributárias.

Sobre a importância dos princípios para aplicação do direito, pondera Estevão Horvath¹⁹⁶:

Costumamos dizer que toda interpretação deve ter como ponto de partida os princípios, mas também os tem como ponto de chegada. Significa isso dizer que o intérprete deve arrancar do princípio ao buscar o Direito aplicável à situação concreta, pois ele (princípio) o informará acerca do caminho a percorrer. Ao final do percurso interpretativo, deverá o jurista (*lato sensu*) verificar se o resultado alcançado (a sua decisão quanto ao que diz o direito naquele caso) se coaduna com o(s) princípio(s) que iluminou (iluminaram) o seu caminho. Só então, cremos, se terá encontrado a solução – ou, ao menos uma das possíveis soluções jurídicas – para referir à respectiva situação.

¹⁹⁴ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.792.

¹⁹⁵ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.639.

¹⁹⁶ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p.26.

Carlos Ari Sundfeld¹⁹⁷ define o princípio jurídico como:

... norma de hierarquia superior à das regras, pois determina o sentido e o alcance destas, que não podem contrariá-lo, sob pena de pôr em risco a globalidade do ordenamento jurídico. Deve haver coerência entre os princípios e as regras, no sentido que vai daqueles para estas.

No mesmo sentido, dando o devido valor aos princípios como regras das regras, Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁸ também nos ensina que: “... Os princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de tal forma que a compreensão de outras unidades do sistema fica na dependência da boa aplicação daqueles vetores”.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁹ classifica os princípios em razão do critério da objetividade que preside sua aplicação em casos concretos em: Princípio valor ou princípio limite objetivo.

Segundo o mestre, tal distinção tem efeitos jurídicos importantes, visto que, caso se reconheça no princípio um valor, obrigatoriamente, terá o aplicador que ingressar no campo da axiologia e analisar as circunstâncias especiais de cada caso, o alto grau de subjetividade é característica marcante nesta espécie de princípio.²⁰⁰

Já no caso dos limites objetivos, destaca Paulo de Barros Carvalho²⁰¹ que: “... nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos

¹⁹⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. Apud OLIVEIRA JR, Dario da Silva. **Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p.3.

¹⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro**. In: BARRETO, Aires. F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.34.

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.143-147.

²⁰⁰ Sobre o princípio como valor, Paulo de Barros Carvalho é enfático: “Queremos insistir na tese de que onde há princípios existem valores de magnitude para o sistema e tais valores vêm sempre acompanhados de elevado grau de indeterminação”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro**. In: BARRETO, Aires. F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.27.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 145.

enunciados. E na aplicação prática do direito, esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata”.

Todavia deixa bem claro o Mestre que mesmo os princípios qualificados como limites objetivos, embora não sejam valores, quando considerados em si mesmos, têm por escopo atingir, realizar determinados valores.

Como exemplo de princípios valores, podem-se citar os da: Igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco. Observe-se que tais princípios dependem, para a sua aplicação, de uma análise específica do caso *sob judice*, e, mais dependem da concepção do aplicador, podendo existir duas hipóteses idênticas e, dependendo do posicionamento dos julgadores, decisões diversas.

Note-se, por exemplo, o princípio que veda o confisco, diante de uma dada circunstância, o intérprete pode entender, *verbia gratia*, que uma alíquota de 180% é confisco, e, outro, não. Portanto, predomina a subjetividade.

Situação diversa ocorre nos princípios definidos como limite objetivo, porquanto, nestas hipóteses, não há margem para distorções na aplicação, uma vez que o próprio direito positivo já traz regras claras acerca do que seriam a observância e a aplicação desses princípios. Dentro desta categoria, enquadram-se os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade.

Tecidas essas breves considerações acerca dos princípios, enumeram-se alguns que estão intimamente ligados ao exercício da Competência Tributária.

1) PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 150, I DA CF), segundo o qual, nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei;²⁰²

²⁰² Em relação ao princípio da legalidade, torna-se oportuno ressaltar que o legislador constitucional excepcionou algumas hipóteses, em que este princípio poderá ser aplicado com reservas, sendo o caso do: a) Art. 153, § 1º - Autoriza o Presidente da República, mediante decreto, alterar as alíquotas do IPI, II, IE e IOF, dentro dos limites estabelecidos em lei; b) Art. 155, § 1º, IV da CF, atribui ao Senado através de resolução fixar a alíquota máxima do ITCD; c) Art. 155, § 2º, IV - (Autoriza ao Senado através de resolução especificar as alíquotas das operações

2) PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU DA IGUALDADE (Art. 150, II da CF), que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem numa situação equivalente;

3) PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (Art. 145, § 1º), segundo o qual, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e, portanto, deverão ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte;

4) PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO (Art. 150, IV, da CF), que estabelece a proibição de utilizar o tributo com efeito de confisco. Entendendo como confiscatório o tributo que consome grande parte da propriedade ou inviabiliza o exercício da atividade;

5) PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE (Art. 150, III, "b" e "c"), o qual determina o prazo de vigência das leis que instituem ou aumentem tributos.

A regra geral²⁰³ aponta que a lei que instituiu ou alterou determinado tributo somente entrará em vigor após noventa dias da sua publicação, desde que, respeitado o próximo exercício financeiro.

interestaduais e de exportação (em relação às exportações, tal artigo perde totalmente o sentido tendo em vista que hoje qualquer operação destinada ao exterior é imune ao ICMS, vide art. 155, § 2º, X, a); d) Art. 155, § 2º, V - Em se tratando de ICMS, faculta-se ao Senado através de resolução fixar as alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas no caso de conflito envolvendo interesse dos Estados, e, e) Art. 177, § 4º, I, B da CF - CIDE COMBUSTÍVEL (Autoriza tal dispositivo que as alíquotas desta contribuição possam ser reduzidas e restabelecidas por ato do Poder Executivo).

²⁰³ Regra geral, porquanto existe na Carta Constitucional algumas exceções a este princípios, das quais se destaca: As contribuições sociais, que receberam da Constituição, tratamento diferenciado, dispondo o artigo 195, § 6º que tais tributos entrarão em vigor 90 dias decorridos da data da publicação da lei que as instituiu ou alterou, denominada de “anterioridade mitigada” ou “anterioridade nonagesimal”.

Outros tributos, por disposição expressa da Constituição, prescindem observar tanto a regra prevista no Art.150, III, b, que diz respeito ao próximo exercício, quanto à dos noventa dias enunciada no Art.150, III, c, sendo eles: O Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto Sobre Operações financeiras (IOF), o Imposto Extraordinário ou de Guerra; o Empréstimo Compulsório apenas na hipótese de guerra externa ou sua iminência e calamidade pública.

Neste sentido prescreve o Art.150,§1º da Constituição: “A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”. Convém observar que existem tributos que embora não tenham que sujeitar a regra do próximo exercício se submetem aos 90 dias, sendo eles: A CIDE COMBUSTÍVEL (Art.177,§4º, I, b) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados. Finalmente, alguns que embora tenham de respeitar o próximo exercício não se submetem aos 90 dias, sendo eles o Imposto de Renda e a base de cálculo do IPVA e IPTU.

6) PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DOS TRIBUTOS (Arts. 150, III, "a" da CF), segundo o qual, a lei nova que houver instituído ou aumentado tributo, não se aplica em relação a fatos impositivos ocorridos antes do início da vigência;

7) PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO DE PESSOAS OU BENS (ART. 150, V DA CF E ART.9º, III DO CTN), vedação imposta aos Entes Políticos no sentido de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

8) PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE TRIBUTÁRIA (PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA) (Art. 151, I da CF); Proíbe a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, por outro lado, admiti-se a concessão de incentivos fiscais, desde que sejam para promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

9) PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA (Art. 152 da CF), que estabelece a vedação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Também, pela sua inegável importância, em que pese não haver consenso na doutrina acerca de qualificar tais normas como princípios, ou não, prevê a Constituição para determinados tributos:

10) NÃO-CUMULATIVIDADE²⁰⁴: Regra cujo escopo é impedir que um mesmo tributo incida, mais de uma vez, sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em face de anterior processo econômico. A não-cumulatividade resulta de um processo segundo o qual se abate (ou compensa) do que é devido a título de tributo numa etapa posterior, do montante de tributo já recolhido em operações anteriores, visando, assim, desonerar o consumo, como também a tributação em cascata;

11) SELETIVIDADE²⁰⁵: Podendo ser entendida como a autorização expressa dada pela Constituição ao Legislador, para que este possa, no momento da instituição do tributo, estabelecer diferenças em relação a certos produtos, mercadorias, serviços, pessoas jurídicas. A seletividade está intimamente ligada com a função extrafiscal dos tributos e só pode ser aplicada nos casos expressos previstos na Constituição, tendo em vista o próprio Princípio da Isonomia tributária;

12) PROGRESSIVIDADE²⁰⁶ : Refere-se, especificamente, ao critério quantitativo do tributo, ou seja, o montante a ser recolhido. Diz-se progressivo o tributo em que quanto maior a base de cálculo maior também será alíquota. A maioria dos tributos é proporcional, ou seja, varia apenas o valor da base de cálculo, mantendo a alíquota sempre o mesmo percentual;

²⁰⁴ 10.1) IPI (Art. 153, § 3º, II da CF); “(...) II será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”; 10.2) ICMS (Art. 155, § 2º, I): “I- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. 10.3) IMPOSTO RESIDUAL de Competência da União (Art. 154, I da CF); o qual deverá ser não cumulativo. 10.4) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RESIDUAL também de competência da União (Art. 195, §4º, c/c o Art. 154, I da CF); 10.5.) CONTRIBUIÇÕES P/ SEGURIDADE SOCIAL (Contribuições Sociais)- Art. 195, § 12º da CF/88. PIS, COFINS E CSSL, consoante o qual, a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não-cumulativas.

²⁰⁵ 11.1) IPI - (Art. 153, § 3º, I da CF/88) - Seletivo em função da essencialidade do produto; 11.2) ICMS - (Art. 155, § 2º, III da CF/88) - Seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

²⁰⁶ 12.1) IR - (Art. 153, § 2º, I CF/88) - Progressividade visando atender capacidade Contributiva; 12.2) ITR - (Art. 153, §4º, I CF/88) - Progressividade objetivando atender função social da propriedade, desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; 12.3) IPTU - (Art. 156, § 1º, I CF/88) - Progressividade prevista para atender: a) Função social; como também, estipulada: b) Em razão do valor venal do imóvel.

13) GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE: Princípios específicos do Imposto de Renda (Art. 153, § 2º, I da CF). Segundo os quais, não deve existir distinção em relação à renda, todas devem ser igualmente tributadas; e todos os contribuintes devem se sujeitar a tal imposto.

Seja considerando o princípio como norma, enunciado ou proposição, importa ressaltar que os princípios possuem uma função de destaque no nosso ordenamento, uma vez que os Entes Políticos, ao exercerem sua competência impositiva, deverão, obrigatoriamente, respeitar o que dispõem os princípios, sob pena de contrariar a Constituição.

Não é demais reprimir que os princípios têm por escopo atingir determinados fins, resguardar direitos que são classificados, pelo nosso Catálogo, como fundamentais, daí a sua importância normativa para o sistema do direito positivo.

Observe-se que os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade são normas necessárias para se alcançar o sobreprincípio da segurança jurídica.

Como se verá adiante, existem outras regras que, justamente por encaparem valores, poderão receber a alcunha de “princípios”, a diferença está em que tais enunciados diferentemente dos princípios constitucionais tributários, não estão previstos na Constituição e, sim, em tratados internacionais.

CAPÍTULO 8

INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE FACE AO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

8.1 DAS DEFINIÇÕES PERFILHADAS PELA DOCTRINA ACERCA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Renomados doutrinadores debruçam-se sobre o tema das imunidades, e, com intuito de descrever tal objeto, propõem diversos conceitos.²⁰⁷

O saudoso Geraldo Ataliba, em poucas palavras, conseguia atingir profundamente o objeto a ser conceituado ao enunciar: "A imunidade é ontologicamente²⁰⁸ constitucional".²⁰⁹

Na visão do saudoso jurista Aliomar Baleeiro²¹⁰, as imunidades "são vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam".

²⁰⁷ Nicola Abbagnano identifica o conceito como: "(...) todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis". Segundo o autor "a função primeira e fundamental do conceito é a mesma da linguagem, isto é, a comunicação". ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.164.

²⁰⁸ Ontologia, S. F. Filos. Parte da filosofia que trata do ser enquanto ser, i. e., do ser concebido como tendo uma natureza comum que é inerente a todos e a cada um dos seres. Neste sentido, para ser imunidade, há que ser norma constitucional. (Dicionário Aurélio)

²⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1964, p.231.

²¹⁰ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.113.

Não podemos deixar de citar o eminente Ruy Barbosa Nogueira²¹¹, para quem as imunidades constituem "... vedação 'a priori' da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e auto-aplicáveis das 'hipóteses negativas de atribuição de competência'".

Paulo de Barros Carvalho, sempre atento para a teoria geral do direito, e com o preciosismo que lhe é peculiar, primeiramente, classifica as "imunidades", analisando sua natureza jurídica. Para o autor²¹², as imunidades seriam normas jurídicas de estrutura (sobrenormas), à medida que traçam, negativamente, sob o modal proibido a Competência Tributária. Além disso, enfatiza que o veículo introdutor das imunidades sempre será a Constituição Federal.

Debruçando ainda mais sobre o objeto de estudo, o mestre²¹³, sempre preocupado com a ambigüidade das palavras, aponta, na definição abaixo, alguns elementos conceptuais que julga fundamentais para definir tal instituto:

(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Em síntese, na visão percuciente do Mestre,²¹⁴ o preceito imunizante estará revestido pelas seguintes características: no plano do conteúdo, o objeto da norma é a própria competência tributária, uma vez que os Entes Políticos, por força de tal preceito, estão proibidos de instituir, nas hipóteses traçadas, tributos, e, sob o

²¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p.22 e 23.

²¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.180-181.

²¹³ Idem, **ibidem**, p.180-183.

²¹⁴ Idem, **ibidem**.

aspecto formal, acentua que as imunidades serão normas veiculadas na Constituição.

Seguindo a linha de Paulo de Barros Carvalho, Clélio Chiesa²¹⁵ define imunidade: "... conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas".

Carraza, em obra essencial para aqueles que buscam interpretar o Direito Tributário à luz da Constituição Federal, define as imunidades como sendo:

Normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência das pessoas políticas para fazer incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas como dados bens ou situações.²¹⁶

Regina Helena Costa aponta que estas apresentam dúplice natureza, uma formal, que implica a sua qualidade de demarcar, delimitar a competência tributária, e outra, a material, que consiste no direito público subjetivo das pessoas, de direta ou indiretamente, possuírem o direito de não serem tributadas. Diante disso, destaca a autora alguns elementos que seriam essenciais para identificar a imunidade, ou seja, para definir o próprio gênero imunidade, sendo eles: 1) norma constitucional continente de exoneração tributária (aspecto formal); 2) forte conteúdo axiológico, destinado à realização de princípio constitucional (aspecto teleológico). Como elementos acidentais, aponta a doutora como sendo aqueles que podem compor ou não as regras imunizantes, servindo, então, tais elementos apenas para classificá-las em grupos específicos em função da a) explicitude ou implicitude da regra

²¹⁵ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 123.

²¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.635.

exonerativa; b) ser ela de eficácia plena ou contida²¹⁷; c) ausência ou não da capacidade contributiva do sujeito beneficiado pela imunidade; d) referir-se a imunidade apenas a impostos ou estender-se a outros tributos.²¹⁸

Humberto Ávila,²¹⁹ em obra magistral, classifica as imunidades tributárias segundo a sua dimensão normativa, dispondo que elas apresentam:

Na perspectiva da espécie normativa que as exteriorizam, a dimensão normativa de regra, na medida em que descrevem o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, delimitando o conteúdo das normas que este não poderá editar.

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, as regras de imunidade qualificam-se do seguinte modo: quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações negativas, na medida em que proíbem a tributação de determinados fatos; quanto à forma, revelam-se como limitações expressas e materiais na medida em que, sobre serem expressamente previstos na Constituição Federal (arts. 150, VI, especialmente), predeterminam o conteúdo do exercício de competência pelos entes federados.

Já Ricardo Lobo Torres²²⁰, trilhando o caminho humanista, define a imunidade como sendo “uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe o embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente político”.

Como foi possível constatar, os doutrinadores, ao definir o conceito da imunidade, percorrem no campo da linguagem, os mais diversos caminhos.

²¹⁷ Andou bem Regina Helena Costa ao distinguir as imunidades, atentando para sua eficácia, alertando que as ditas "imunidades condicionadas", seriam normas de eficácia contida, enquanto que as incondicionadas seriam normas de eficácia plena. Em capítulo próprio, demonstrar-se-á que embora haja previsão expressa do 5º, § 1º, no que tange a determinação expressa dos direitos e garantias fundamentais serem normas de eficácia sempre imediata, e portanto, também as imunidades, posto tratar de direito fundamental, demonstrar-se-á que tal dispositivo constitucional deverá ser interpretado com reserva.

²¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p.53 e ss.

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.210.

²²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 319.

Seguindo a mesma trilha, entende-se, no plano sintático, a imunidade como norma de estrutura formalmente constitucional, cujo conteúdo (campo semântico) é demarcar negativamente a competência tributária, e, no plano pragmático, são normas proibitivas de tributação, que, no mais das vezes, tem por escopo proteger direitos e princípios qualificados como fundamentais.

8.2 NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADES E A DENOMINADA NÃO-INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E REMISSÃO

As imunidades, em resumo, podem ser consideradas como normas materialmente constitucionais impeditivas da competência tributária. Vale frisar, normas cujo conteúdo diz respeito à vedação dos entes políticos, nas hipóteses previstas em instituírem tributos.

Nesse sentido, a norma imunizante tem por escopo definir a própria competência tributária, não se confunde, portanto, com a denominada não-incidência e com as regras isencionais e remissivas.

Paulo de Barros Carvalho²²¹, de acordo com as normas jurídicas, já sinaliza uma diferença essencial entre as imunidades e esses demais institutos:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária (Grifos nossos).

Nunca é demais advertir que, embora de tais fenômenos jurídicos (imunidade, isenção, não-incidência, remissão) possa advir um resultado, qual seja, o não pagamento do tributo, eles merecem, pela doutrina e jurisprudência, uma análise

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 184.

específica, sujeitando-se às regras e às características próprias, demarcadas pelo sistema de direito positivo.

8.2.1 Críticas ao se interpretar “a imunidade” como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada

É comum, no texto constitucional, o legislador, ao tratar das regras impeditivas de competência, fazer uso da expressão “não incide”. Acreditamos, que, por esta razão, alguns doutrinadores foram levados a classificar a imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada.²²²

Crê-se, diante da lógica normativa, que isto não seja possível. Valendo-nos, sempre, das preciosas lições do mestre Paulo de Barros Carvalho²²³, entendemos que as imunidades não devam ser tratadas como normas de não incidência constitucionalmente qualificadas.

Primeiramente, porque não pode o intérprete,²²⁴ ao analisar os dispositivos legais, esquecer-se de que os textos normativos são elaborados por pessoas²²⁵ que não dominam a linguagem científica do direito, prova disto é que, em diversas

²²² Para Amílcar Falcão: “A imunidade é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo”. FALCÃO, Amílcar. Apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, p.167.

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.172-175.

²²⁴ Interprete aqui fazendo alusão, tanto ao cientista do direito, quanto ao aplicador da lei.

²²⁵ Segundo, Paulo de Barros Carvalho: “Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros, bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade”. E mais adiante, conclui ou autor: “Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnia, deficiência e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.4-5.

passagens da Constituição, ao definir as hipóteses de imunidade, o legislador fez uso da expressão “são isentas”. E adiante, observa²²⁶:

... se, de um lado, cabe deplorar produção legislativa tão desordenada, por outro sobressai, com enorme intensidade, a relevância do labor científico do jurista, que surge nesse momento como única pessoa credenciada a construir o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada.

Daí, a primeira advertência, naquelas hipóteses impeditivas de competência previstas na Carta Constitucional, no lugar de “não incide”, “são isentas”, lê-se imunidade, com intuito de buscar a linguagem científica do direito.

Segundo, e, agora considerando o aspecto lógico-normativo dos enunciados prescritivos, temos que as normas são postas no sistema para incidir e não o contrário. O objetivo do legislador é que, uma vez ocorridos os eventos descritos no antecedente das normas, surjam, em decorrência deste, os efeitos previstos no conseqüente destas.

Alguns podem estar se perguntando, mas em relação às normas sancionatórias, é desejo do legislador que elas incidam? É evidente que sim.

Não se pode confundir o objetivo que se pretende com a norma com a forma como ela opera. Explica-se, quando o legislador, no caso de homicídio simples, prescreve que, dado o fato de matar alguém, deve ser a conseqüência daquele que praticou a conduta sujeitar-se à pena - reclusão de 6 (seis) a 20 (vinte) anos-, é claro que, sob o aspecto da conduta, pretende o legislador por meio da sanção justamente coibi-la.

Mas, caso alguém pratique o fato previsto abstratamente na norma, é desejo, até por razões sistêmicas do direito positivo, que a norma produza todos os seus

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.6.

efeitos prescritos, *in casu*, que seja imposta à pessoa praticante do crime a pena de reclusão. Nesse sentido, obtempera João Roberto Santos Regnier²²⁷:

Ou a regra jurídica incide e irradia seus efeitos e, nesse mister, o emprego da expressão 'Hipótese de Incidência' é incontestável; ou não incide (em razão de que não produz efeitos jurídicos) e, nesse caso, não se pode aceitar pacificamente a validade do emprego da locução 'hipótese de não-incidência' tributária.

Valem, aqui, as mesmas considerações para as normas de imunidade, de modo que, para que elas produzam os efeitos que lhe são inerentes, qual seja, impedir, nas hipóteses traçadas a instituição de tributos, faz-se necessário que elas incidam, sejam, portanto, aplicadas.

A não-incidência, como fenômeno jurídico, pode ser tida apenas de duas maneiras, seja porque o fato previsto abstratamente na norma ainda não ocorreu ou, até mesmo, porque tal evento não foi previsto em norma como hábil a produzir efeitos tributários.

8.2.2 Diferença entre imunidade e isenção

8.2.2.1 Teorias sobre a isenção

Vários autores dedicaram-se ao estudo da fenomenologia das isenções, e algumas teorias foram essenciais para a compreensão deste fenômeno jurídico.

Citaremos, então, alguns dos doutrinadores que julgamos extremamente importantes para a análise dessa fenomenologia tributária. Dentre eles: Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges, Sacha Navarro Coelho, Paulo de Barros Carvalho e Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli.

²²⁷ REGNIER, João Roberto Santos. Apud COELHO, Sacha Navarro Calmon. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 154.

Para Alfredo Augusto Becker,²²⁸ a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir. Já, de acordo com José Souto Maior Borges²²⁹:

A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.²³⁰

Paulo de Barros Carvalho²³¹ revolucionou o tema das isenções tributárias, ao demonstrar como a norma isentiva incide sobre a regra matriz, e justamente por vê-la, na dinâmica normativa, como uma norma que atua sobre a outra, qualificou-a como sendo de estrutura.

O cientista,²³² por meio de teoria inovadora, esclarece que a norma da isenção, ao incidir sobre a regra matriz de incidência tributária, pode comprometê-la mediante oito maneiras:

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.

Investigando também a fenomenologia das isenções, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli²³³ apresenta entendimento diverso de Paulo de Barros Carvalho, qualificando tal norma como de comportamento, porquanto visa tal norma regular a

²²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

²²⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral das isenções tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.190.

²³⁰ É de José Souto Maior Borges, a enunciação segundo a qual: “a isenção seria uma hipótese de não incidência legalmente qualificada”. Todavia, até, por razões de justiça é necessário obtemperar que fazendo a leitura da obra do doutrinador, em vários trechos, inclusive no que fora citado, mostra que o doutrinador vê na regra isentiva uma norma que incide.

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.484-486.

²³² Idem, **ibidem**, p. 488.

²³³ LUNARDELLI, Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**, p.94-95.

conduta entre o contribuinte (sujeito ativo) com o direito de abster-se ao pagamento do tributo e, do outro lado, o fisco (sujeito passivo) adstrito ao dever de não exigir o tributo.

Em desenvolvimento de idéia semelhante a Paulo de Barros Carvalho, Lunardelli cria sua “regra matriz de isenção” e aponta os seguintes critérios:

I - a hipótese: critério material: qualificação de uma conduta-tipo, de um evento, feita por um verbo pessoal e respectivo complemento; conotação das coordenadas abstratas de tempo e de espaço daquela conduta tipo;

II - o conseqüente: conotação dos sujeitos ativo e passivo da superveniente relação jurídica isencional; conotação dos elementos quantitativos dessa relação, vertidos na base de cálculo e respectiva alíquota.

Sacha Navarro Calmon Coelho²³⁴ traz a norma isentiva ao lado da imunidade como coeficientes necessários para se apurar a regra matriz de incidência tributária, propondo a seguinte equação: “ $H = A - (B + C)$ ”, adiante explica, por meio da legenda: “H= Hipótese de incidência; A= Fatos tributáveis; B= Fatos imunes, C= Fatos isentos”.

Diante da teoria proposta, parece não haver divergência no ponto em que a isenção atua com objetivo de neutralizar a tributação.

Convém, desde já, deixar claro que não se admite a tese de que a isenção seria a dispensa do pagamento do tributo²³⁵, deste modo, não a admite, como a definiu o Código Tributário Nacional²³⁶, como exclusão do crédito.

²³⁴ COELHO, Sacha Navarro Calmon. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.156.

²³⁵ Definindo isenção como dispensa do pagamento, pode-se citar Ruy Barbosa Nogueira, o que se verifica diante do seguinte excerto: “*Isenção com base no art. 175, I, do CTN, que qualifica a isenção como exclusão do crédito tributário, referimos que seria dispensa do pagamento*”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, p.167.

²³⁶ Código Tributário Nacional: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção”.

Por um motivo simples, não há que se falar em exclusão daquilo que não se incluiu, não há que se falar de dispensa sobre aquilo que não se obrigou, ou seja, no caso da isenção, não há que se falar em tributo, assim, não há que se falar em dispensa deste.

8.2.2.2 Diferença fundamental: veículo introdutor e estrutura normativa

Observa-se que o principal critério adotado pela doutrina para diferenciar imunidade de isenção é a fonte introdutora da norma. Assim, se o enunciado fora vinculado na Constituição, está diante da imunidade, por sua vez, se foi introduzido por lei infraconstitucional, então, trata-se de preceito isentivo.

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto²³⁷ podem ser citados como exemplo da doutrina que dá significativa importância ao veículo introdutor, como critério para identificar se o enunciado veiculado caracteriza-se ou não como imunidade, é o que se pode concluir do seguinte excerto conclusivo:

Em resumo, quando a própria Constituição veda a criação de tributo sobre certos atos, fatos ou situações, tem-se a imunidade. Quando a desoneração se dá apenas no nível infraconstitucional, tem-se isenção.

Paulo de Barros Carvalho²³⁸ propõe uma diferença, adotando como critério a função exercida por tais enunciados, bem como a fonte introdutora, entendendo que as imunidades são normas constitucionais, cuja função é "... colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas". Por sua vez, as isenções se dão no plano das legislações ordinárias, tendo como objetivo atuar na regra matriz de incidência, reduzindo, portanto, seu campo de abrangência.

²³⁷ BARRETO, Aires F e Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p.57.

²³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.184.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli²³⁹ emprega a semiótica para diferenciar isenção de imunidade e, ao fazer uso deste recurso, dispõe:

Desta forma, embora no plano sintático assemelha-se à regra de isenção, pois ambas apresentam estrutura hipotética-condicional, a imunidade está no nível constitucional, ao passo que aquela no infraconstitucional. No plano semântico, imunidade representa vedação ao direito subjetivo de legislar, enquanto a isenção significa o próprio exercício deste direito subjetivo de produzir enunciados normativos, por conta dos quais normas são criadas. No plano pragmático, ambas as normas juridicizam eventos que, pela causalidade jurídica, postos em norma individual e concreta, dão nascimento, respectivamente, às relações de imunidade e isenção.

Primeiramente, cabe a advertência, segundo a qual, jamais se poderão adotar, como critério para diferenciar tais institutos, os efeitos, posto que, por força de tais enunciados (seja imunidade, seja isenção), resultará para o sujeito ativo (contribuinte) o direito subjetivo de não ser tributado.

Verifica-se que o principal critério eleito para se distinguir imunidade de isenção é o veículo normativo, isto é, se a regra que impôs a vedação é constitucional, está-se diante imunidade, por outro lado, se o enunciado foi introduzido pelo ente tributante (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por meio de seus respectivos poderes legislativos (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmara de Vereadores), trata-se de norma isentiva.

Outra diferença fundamental está em que, sendo a imunidade prevista constitucionalmente, ela serve como regra demarcatória de competência tributária, ao passo que, no caso da isenção, o ente político dispõe de competência para criar o tributo, todavia, por decisão que não nos cabe neste momento perquirir, ele resolve deixar de exercê-la, logo, a primeira atua no plano da competência, e a segunda, no plano da incidência, do exercício ou não da competência impositiva.

²³⁹ LUNARDELLI, Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**, p.113.

Nesse sentido, Luciano Amaro²⁴⁰, lançado mão de significativas palavras, observou: “Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano de definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício de competência”.

Não é demais reiterar que, diante da imunidade, não há que se falar sequer em competência, e, justamente por isto, não envolve sequer poder decisório da pessoa política em querer tributar ou não, ao passo que a isenção, como muito bem expôs José Souto Maior Borges²⁴¹, pressupõe competência, ou seja, somente tem competência para isentar aquele que tem competência para instituir o tributo.

Não se admite, aqui, a distinção pela qual a imunidade, por envolver regra de competência, será forçosamente norma de estrutura, e a isenção, norma de comportamento. Tendo em vista que não é tal distinção segura, posto que exista conhecida divergência na doutrina em ser a isenção norma de estrutura ou não.

Dependendo da circunstância a ser considerada, tanto a norma de imunidade, quanto à de isenção podem ser tidas como normas de conduta ou de estrutura.

Se o intérprete, por exemplo, destacar que, diante de uma isenção ou diante de uma imunidade, surge para o contribuinte (sujeito ativo) o direito em face do ente político (sujeito passivo) de não ser tributado, está tratando de norma de comportamento.

Por outro lado, se ficar demonstrado que tanto a regra da imunidade como a regra da isenção têm como objetivo dispor sobre a produção de outras regras, dá-se evidência, portanto, à norma de estrutura.

²⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 150.

²⁴¹ José Souto Maior Borges, que de forma arguta, em frases memoráveis, constou: “No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha” e “O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”. BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral das isenções tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30 e 31.

Partindo desse raciocínio, a norma da isenção determinaria o processo de elaboração da norma (individual e concreta) de formalização da obrigação tributária, enquanto que a regra da imunidade determinaria a forma e o conteúdo da própria regra matriz de incidência- tributária (norma geral e abstrata), uma vez que os entes políticos, no exercício de sua competência tributária, teriam, necessariamente, que observar o que dispõe a regra da imunidade.

Além disso, mesmo a doutrina que adota a diferença entre norma de estrutura e comportamento não deixa de reconhecer que a função de toda norma é regular condutas, só que, no caso das normas de comportamento, esta se daria de forma direta e das normas de estrutura, de modo indireto.

Tal entendimento pode ser inferido das palavras de Paulo de Barros Carvalho²⁴², que, ao tratar da diferença entre norma de estrutura e de comportamento, considera que:

... nas regras de conduta, o conseqüente ou prescriptor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto **nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta diretamente considerada.** (Grifou-se)

Da mesma forma, Clélio Chiesa,²⁴³ ao enunciar que:

As normas imunizantes classificam-se como normas de estrutura, pois não se reportam diretamente à conduta humana, dirigem-se ao legislador das pessoas políticas de direito constitucional interno, impondo limites à sua atividade legiferante, à medida que estabelecem a incompetência desses entes para instituírem tributos sobre certas situações especificadas no texto constitucional. (Grifou-se)

²⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 485.

²⁴³ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.314.

Merecem destaque as observações de Roque Antônio Carraza²⁴⁴, que, num primeiro momento, qualificou as imunidades como normas de estrutura, ao defini-las como “... incompetência dos entes políticos para instituir tributos”, logo em seguida, todavia, fez questão de constar a seguinte reflexão: “*Estamos percebendo que, por efeito reflexo, as regras imunizantes conferem aos beneficiários, o direito público subjetivo de não serem tributados*”. (Grifou-se)

Por essa razão, *data vênia*, não se entende, como José Wilson Ferreira Sobrinho²⁴⁵ que, “a imunidade tributária não pode ser caracterizada como campo propício às regras de comportamento, uma vez que não há conduta para ser normada (Sic!)”.

Isso tudo para deixar claro que, sendo o direito construído por meio da linguagem, não há como se falar em certo ou errado. Justamente por entender que tais normas, dependendo da aceção que dê a elas, podem ser trabalhadas tanto como sendo normas de estrutura, tanto como sendo normas de comportamento. Prefere-se não usar tal critério para diferenciá-las.

Ainda, não é demais ressaltar que, de todos os critérios mencionados, o formal, ou seja, aquele em que se considera o veículo introdutor, ao menos em princípio parece mais fácil, seguro, visto que basta verificar a Constituição, pois, caso a norma proibitiva esteja lá, está-se diante de regra imunizante.

Por outro lado, analisar apenas veículo introdutor, para distinguir imunidade de isenção, revela-se insuficiente. Diante destes termos, não basta ao intérprete

²⁴⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Imunidade, isenção e não-incidência**. In: Barreto, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.96-97.

²⁴⁵ SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1996, p.76.

analisar a fonte normativa, terá, forçosamente, de verificar o que tal norma visa proteger, qual o fim colimado com o preceito exonerativo.²⁴⁶

Clélio Chiesa²⁴⁷, atento para o fim que se pretende atingir por meio do preceito imunizante, obtempera:

As imunidades, vistas sob uma perspectiva finalista, buscam sempre preservar um valor fundamental prestigiado pela ordem jurídica, visam a preservar uma determinada situação, afastando dela a tributação, seja como forma de alcançar um desiderato social, seja para preservar um determinado princípio, seja para assegurar a separação dos poderes.

É necessário instruir que deve o aplicador está atento para o que se visa resguardar com a imunidade; em capítulo oportuno, demonstrar-se-á que a imunidade, dependendo do direito que se pretende proteger, é posta no direito positivo constitucional como garantia fundamental.

Isso tem significativo valor, primeiro, por torná-la petrificada na Constituição, e segundo, porque, consoante se demonstrará, os direitos e as garantias fundamentais estão intimamente relacionados com os denominados “direitos humanos”.

8.2.3 Distinção entre remissão e imunidade

A remissão está prevista no Código Tributário Nacional, no artigo 156, II²⁴⁸, como causa de extinção do crédito tributário, e pode ser definida como perdão do tributo.

²⁴⁶ Está desde já considerando o princípio protegido, posto que, as imunidades serão tratadas como garantias fundamentais.

²⁴⁷ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.138.

²⁴⁸ Código Tributário Nacional: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) IV - a remissão”.

Diferentemente da imunidade, o preceito remissivo dá-se no âmbito das leis ordinárias, assim como as regras isentivas. Deste modo, cabe aos entes políticos, por intermédio de suas respectivas leis, disporem sobre tais regras.

Há que se acrescentar, ainda, que a remissão, justamente por consistir em perdão, é manifestamente diversa da regra da imunidade, bem como, da isenção. Uma vez que para se perdoar tributo, se pressupõe, no mínimo, tributo, ao contrário do que ocorre na imunidade e na isenção, em que não há que se falar em tributo.

Necessário ainda ressaltar que a remissão não se confunde com a remição, aquela é proveniente do verbo remitir e, como já dito, significa, perdoar. Já a remição é decorrente do verbo remir e significa resgatar, pagar.

Finalmente, a remissão, também, em nada se confunde com a anistia, posto que esta, embora também signifique perdão, não tem por objetivo perdoar o tributo, decorrente de fato lícito, e, sim, perdoar as multas tributárias, decorrentes, destarte, de fatos ilícitos, das infrações.

Desse modo, enquanto a remissão é norma que visa perdoar o crédito tributário decorrente da obrigação tributária *stricto sensu*, qual seja, tributo, a anistia é preceito, cujo objetivo é perdoar o crédito, quantias decorrentes das multas tributárias, dos fatos, portanto, ilícitos.

8.3 A IMUNIDADE E SUA ESTRUTURA NORMATIVA

Já se mencionou que, dependendo da escolha do intérprete, poderá este, ao construir a norma jurídica, pôr em foco a norma de estrutura ou de comportamento,

porquanto mesmo as normas de estrutura têm como escopo final regradar condutas.²⁴⁹ Justamente por isto, é que não se elege tal critério (norma de estrutura, ou norma de comportamento) como traço distintivo da norma de imunidade e isenção.²⁵⁰

Todavia, o fato de não se adotar tal característica (norma de estrutura ou norma de comportamento) para se diferenciar imunidade de isenção, não nos deixa livre para não revelarmos a nossa preferência, em relação à norma da imunidade.

A preferência, face à nossa premissa em qualificar a imunidade como norma que demarca negativamente a competência tributária, é no sentido de reconhecer a imunidade, como norma de estrutura.²⁵¹ Contudo, nunca sem esquecer que, direta ou indiretamente, o objetivo de qualquer norma é regular condutas.

Em reforço do que ora se defende, tomam-se emprestadas as percucientes palavras de Paulo de Barros Carvalho²⁵², segundo o qual:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. (Grifou-se)

²⁴⁹ “Num certo sentido, pareceria redundante falar em regra de conduta ou comportamento, porquanto as normas jurídicas, mediata ou imediatamente, estão sempre voltadas para a disciplina de conduta humana”. CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**: delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.112.

²⁵⁰ Apenas para se demonstrar que a condição de ser norma de estrutura ou de comportamento dependerá da posição tomada do intérprete. Interessante posição de Marcelo Fortes De Cerqueira, sobre regra matriz de incidência tributária, que na visão do autor, seria norma de estrutura, posicionamento este que diante das premissas adotadas pelo autor demonstram coerência. Definindo o autor que: “São regras de estrutura, além das que outorgam competências, as que estipulam imunidades, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, bem como as regra-matrizes de incidência tributos e a norma geral e abstrata de repetição de indébito, porquanto são estas últimas que determinam o conteúdo material das regras individuais e concretas que as concretizam”. Idem, **ibidem**, p.115.

²⁵¹ A propósito, permiti-se reproduzir trecho elucidativo, de Marcelo Fortes De Cerqueira, que, posicionou-se neste sentido: “A observância às regras de estrutura, quer materiais ou formais, é pressuposto inafastável para que a regra de conduta introduzida no sistema guarde compatibilidade com o mesmo. Pela classificação exposta às regras de comportamento pertencem sempre à classe das individuais e concretas, eis que apenas estas têm por escopo imediato predeterminar condutas.” Idem, **ibidem**, p.115.

²⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.184.

Deve-se ter em conta que a imunidade, como regra, não se confunde com a norma de competência tributária, posto que esta seja o resultado dos enunciados prescritivos que delimitam positivamente seu âmbito (regras que prevêm tributos), bem como, daqueles que delimitam negativamente (regras que vedam a instituição dos tributos), desta conformação de enunciados jurídicos é que se tem a competência tributária.

Com intuito de simplificar, formula-se o dito: $C = P - I$

De modo que:

C= Competência tributária

P= Previsão de tributos

I = Imunidades.

Nesse sentido, destaca Cristiane Medonça²⁵³:

Ao engendrarem as hipóteses imunes à tributação, **proibindo que os sujeitos ativos da relação de competência legislativa editem enunciados instituidores de tributos** relativamente àquelas situações específicas e suficientemente caracterizadas no texto constitucional, **os versículos constitucionais de imunidades desenham, juntamente com outros limites**, a autorização permissão que figura no conseqüente de NCLT. (Grifou-se)

Também, Humberto Ávila trata a competência tributária como sendo:

(...) é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que torna suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que torna insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência). A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.²⁵⁴

Não é demais acrescentar que a competência tributária já é o resultado deste cotejamento entre normas de competência e as normas limitativas. Isto, para não se

²⁵³ MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 178.

²⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

incorrer no erro de admitir uma cronologia diferente entre competência e imunidade. Aceitar, por exemplo, que, num primeiro momento, existisse a competência e, posteriormente, a subtração desta, por intermédio da imunidade.

Como muito bem adverte Paulo de Barros Carvalho,²⁵⁵ sem nunca se descuidar do seu método analítico: "... inexistente cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade".

Assim, as imunidades são normas essenciais para definir competência tributária, não se dão no campo do exercício da competência e, sim, da própria definição.

Essa diferença é essencial, para compreender a razão pela qual as normas veiculadas em tratados internacionais, mesmo quando resultarem na proibição de instituição de tributo, não poderão ser interpretadas como imunidades.

Primeiro, porque a imunidade, uma vez considerada como norma delineativa de competência tributária, é ontologicamente norma constitucional, e segundo, porque as normas veiculadas nos tratados dão-se no plano do exercício da competência, e não da definição desta.

8.4 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

Os doutrinadores, ao sistematizar o estudo das imunidades tributárias adotam as mais variadas classificações, vejamos algumas.

²⁵⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.168.

Clélio Chiesa,²⁵⁶ ao classificar as imunidades, elegeu dois critérios: a possibilidade de supressão (pétreas e suprimíveis) e a fruição (condicionadas e incondicionadas).

De acordo com o primeiro critério, são consideradas como pétreas aquelas imunidades que dispõem sobre a separação de poderes e preservam direitos fundamentais, enquanto as suprimíveis seriam aquelas que não “não desfrutam da mesma proteção constitucional da impossibilidade de supressão, conferida pelo art. 60, § 4º da Constituição Federal.”²⁵⁷

Já em relação ao critério da fruição, seriam condicionadas aquelas que dependem de regulamentação infraconstitucional para produzir seus efeitos, e cuja fruição está condicionada ao atendimento pelo interessado dos requisitos fixados em lei, e, incondicionadas, como aquelas que independem de integração legislativa para produzir efeitos.²⁵⁸

Adotando um rol bem mais variados de critérios, Regina Costa Helena²⁵⁹ classifica as imunidades em: 1) genéricas e específicas²⁶⁰; 2) excludentes e incisivas²⁶¹; 3) subjetivas objetivas e mistas²⁶²; 4) ontológicas e políticas²⁶³; 5) explícitas e implícitas;²⁶⁴ e 6) condicionadas e incondicionadas.²⁶⁵

²⁵⁶ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.136-141.

²⁵⁷ Idem, **ibidem**, p.138.

²⁵⁸ Idem, **ibidem**, p.141-142.

²⁵⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p.126-134.

²⁶⁰ Segundo a doutrinadora, as imunidades gerais ou genéricas, podem ser identificadas diante do art.150, VI da Constituição da República, porquanto, a vedação refere-se a todas as pessoas políticas “... e abrangem todo e qualquer imposto que recai sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas”, por outro lado, as específicas, tópicas ou especiais, são aquelas que em geral “refere-se a um único tributo, que pode ser um imposto, taxa ou contribuição”, e se prestam a valores mais limitados ou conveniências especiais. Idem, **ibidem**, p.126.

²⁶¹ “As imunidades excludentes reservam certa situação à tributação por um tipo de imposto, excluindo outros impostos ou tributos”. (...) “As imunidades incisivas, por seu turno, são as que prevêm que certa situação só possa ser tributada por alguns impostos, excluindo os demais”. COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p.127.

José Wilson Ferreira Sobrinho²⁶⁶, por sua vez, propõe a sua classificação, levando em conta os seguintes critérios: 1) âmbito, podendo ser material, pessoal e material-pessoal; 2) gozo, condicionada e incondicionada; e 3) grave, fiscal abrangido.

Já Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto²⁶⁷ propuseram estudo, primeiro, diferenciando as imunidades em condicionadas e incondicionadas e, segundo, julgando a espécie tributária atingida, e, assim, consideraram as imunidades relativas a impostos, imunidades relativas a taxas e imunidades relativas a contribuições.

Partindo do pressuposto de que a classificação é utilizada para melhor compreender o objeto de estudo, e tendo em vista a ótica que se pretende dar às

²⁶² “Imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas, recaem sobre sujeitos”, por outro lado, as imunidades objetivas ou reais, seriam aquelas “concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações, recaem sobre coisas” e mista, posto, que “alcança pessoas em razão de sua natureza jurídica e porque relacionadas a determinados fatos, bens ou situações”. Idem, **ibidem**, p.126-129.

²⁶³ Já por imunidades ontológicas entende as que “são reconhecidas de jure, como consequência necessária de um princípio constitucional. No Direito Positivo o princípio que reconhece dessas imunidades é o princípio da isonomia, em suas diversas manifestações. (...) A imunidade ontológica por excelência é a imunidade recíproca das pessoas políticas, visto não possuírem capacidade contributiva, pois seus recursos destinam-se ao custeio da prestação de serviços públicos que lhes incumbem. Indiferente, portanto, para essa espécie de imunidade, que sua previsão seja suprimida do texto constitucional, já que, por força dos princípios que a edificam, a exoneração tributária revela-se consequência necessária destes”. “As imunidades políticas, diversamente, sem constituírem consequência necessária de um princípio, são outorgadas para prestigiar outros princípios constitucionais. Beneficiam, eventualmente pessoas que detêm capacidade de contribuir. Podem ser retiradas do Texto Fundamental – tão somente mediante o exercício do Poder Constituinte Originário -, não podendo ser reconhecidas ante a ausência de preceito expresso que as acolha – o que equivale a dizer que a competência tributária pode voltar a ser exercida nessas situações”. Cita como exemplo, a imunidade dos templos, entidades sindicais, à conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Idem, **ibidem**, p.130-131.

²⁶⁴ Imunidades explícitas, como sendo, “aquelas hospedadas em normas expressas” e por imunidades implícitas, “aquelas que, mesmo diante da ausência de norma expressa que as abrigue, são extraíveis de princípios contemplados no ordenamento jurídico”. (...) Perante o Direito Positivo, implícitas são as imunidades ontológicas...”. Idem, **ibidem**, p.132-133.

²⁶⁵ Por sua vez, as imunidades incondicionadas seriam as normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, uma vez, independeriam de outras normas para produzir integralmente seus efeitos. Já, as imunidades condicionadas, podem, ser classificadas como normas de eficácia contida e aplicabilidade imediata, passível de restrição, nos termos de lei complementar. Idem, **ibidem**, p.133-134.

²⁶⁶ SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1996, p.134-138.

²⁶⁷ BARRETO, Aires F e Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

imunidades, elegem-se como critérios: 1) A interpretação das Imunidades diante do artigo 5º, § 2º da Constituição: pode-se falar, em três espécies de imunidades; a) imunidades contidas expressamente no rol do artigo 5º da Constituição; b) imunidades expressas dispersas na Constituição; c) imunidades decorrentes dos princípios e regimes adotados pela Constituição; 2) Levando-se em conta o artigo 5º, § 1º da Constituição (Imunidades condicionadas e Incondicionadas); e 3) Considerando o conteúdo da Imunidade (art. 60, § 4º, IV): Imunidades Pétreas e Suprimíveis.

8.4.1 A classificação da imunidade em face do artigo 5º, § 2º da Constituição Federal

8.4.1.1 A imunidade qualificada como garantia fundamental

Como já dito antes, partindo do direito positivo, especificamente, da Constituição Federal, demonstrar-se-á que a imunidade, do mesmo modo que os princípios constitucionais tributários, não só pode, mas deve ser interpretada como direito fundamental, mais precisamente, como garantia fundamental, levando-se em consideração que o objetivo da imunidade é proteger por meio da exoneração de tributos princípios e direitos eleitos pelo legislador constitucional como fundamental.

A idéia da imunidade como garantia fundamental revela-se pelas palavras do mestre Ricardo Lobo Torres²⁶⁸, ao julgar a imunidade como “uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais”.

²⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo in: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p.327.

Bernardo Ribeiro de Moraes²⁶⁹ também revela esse atributo da imunidade ao prever que “a *ratio essendi* da imunidade tributária está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado, afirmando que as imunidades são disposições constitucionais, que vedam as instituições de tributos, tendo em vista resguardar princípios, interesses, ou valores tidos como fundamentais pelo Estado”.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado,²⁷⁰ ao reputar que toda a imunidade tem por fim a realização de um valor prestigiado pelo constituinte, sendo ela o caminho para a efetiva realização dos valores supremos que o constituinte prestigiou.

Roberto Ferraz,²⁷¹ ao tratar das imunidades, também confere a estas um caráter instrumental, ao afirmar que tais regras têm como escopo a concretização de princípios, e, adiante, exemplifica a teoria proposta com os seguintes exemplos:

... A imunidade recíproca dá vazão à idéia de divisão de poderes sob a forma federativa, a imunidade dos templos está direcionada à proteção da liberdade religiosa, a dos jornais e livros à proteção da liberdade de expressão e, assim, cada imunidade tem seu objetivo consistente num princípio.

Ainda sobre o tema, não é demasiado citar as percucientes considerações de Helenilson Cunha Pontes²⁷² ao dispor:

²⁶⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998, p.107.

²⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998, p.82.

²⁷¹ FERRAZ, Roberto in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.470.

²⁷² PONTES, Helenilson Cunha in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.79.

... que as imunidades tributárias exercem uma função de bloqueio porque objetivam, impedir, bloquear, atitudes do legislador que conduzam à tributação de certas pessoas ou situações protegidas constitucionalmente, segundo a valoração do legislador constituinte de 1988.

Sob outra perspectiva, as imunidades tributárias também desempenham uma função de programa, na medida em que expressam o desejo constitucional de promoção de políticas públicas (ações), livres de tributos, que visem ao alcance de determinados resultados qualificados positivamente pelo constituinte. Vale dizer, as imunidades tributárias livram certos fatos/pessoas da incidência de tributos como instrumento para a realização de certas metas almejadas pelo constituinte.

Observa-se, na doutrina e na jurisprudência, absoluto acordo ao tratar-se a imunidade como norma genuinamente constitucional. Também, não há discrepâncias em considerar tais normas como fundamentais. Todavia não é usual, por parte da doutrina e tampouco da Jurisprudência, debruçar-se sobre atributo da imunidade: interpretá-la de acordo com os princípios que regem os direitos e garantias fundamentais.

O célebre Ricardo Lobo Torres²⁷³ traz à tona tal questão, ao asseverar:

No Brasil, depois do hiato representado pelo autoritarismo do período do Estado Novo, coincidente com o predomínio das idéias positivistas, retornou o nosso liberalismo às fontes americanas, especialmente pela obra de Aliomar Baleeiro, que conceituava as imunidades como 'vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas), e, às vezes, uns e outros. Mas o esquema teórico positivista da autolimitação do poder tributário foi poucas vezes ultrapassado; a exceção veio surpreendentemente com Pontes de Miranda, que, qualificando a imunidade como 'direito fundamental', definiu-a como 'limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição...

Não há dúvida de que a doutrina reconheça a imunidade como garantia fundamental.

²⁷³ TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 332.

Todavia, o que nos faz classificar a imunidade como garantia fundamental, uma vez que, tais normas²⁷⁴, pelo menos a maior parte, não se encontram expressamente previstas dentro “Título II da Constituição”, denominado de “Direitos e garantias fundamentais”?

O próprio artigo 5º, § 2º, dá-nos a resposta, ao prescrever que: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados...”.

Tal parágrafo coloca-se como cláusula especial de abertura, uma vez que admite expressamente não só a existência de outros direitos e garantias fundamentais fora do Título II, previstos de forma expressa na Carta Constitucional, como também, outros direitos que, embora, não sejam expressos, decorram “do regime e dos princípios adotados pela Constituição”, e, ainda, vale destacar direitos e garantias veiculados fora da Constituição, “(...) constantes em tratados internacionais em que a República do Brasil seja parte”.²⁷⁵

O próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu que os direitos e as garantias fundamentais não se encontram restritos ao Título II da Constituição, é o que se pode inferir claramente por meio do seguinte julgado:

²⁷⁴ Ao fazer uso da expressão “a maioria”, pretende-se deixar claro que apesar da maioria das imunidades estarem previstas expressa e formalmente fora do Título II da Constituição, existem, outras localizadas dentro do título II, a exemplo, das imunidades que protegem os contribuintes, da cobrança de taxas, artigos Art. 5º, XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII da Constituição Federal, neste sentido: (1) “XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; (2) “LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos.”; 3) “LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito”; e (4) “LXXVII - são gratuitas as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania”.

²⁷⁵ Tais direitos serão analisados no Capítulo específico sobre os tratados de direitos humanos.

... 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F...²⁷⁶ (Grifos nossos).

Com efeito, ao se analisar o aresto citado, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal conferiu expressamente aos princípios constitucionais tributários, bem como, às imunidades tributárias, o *status* de direitos e garantias fundamentais, independentemente de estarem tais enunciados previstos dentro ou não do rol do artigo 5º, contidos ou não no Título II da Constituição.

Sendo assim, à luz do artigo 5º, § 2º da Constituição, pode-se falar em três espécies de imunidades: a) imunidades contidas expressamente no rol do artigo 5º da Constituição; b) imunidades expressas dispersas na Constituição; c) imunidades decorrentes dos princípios e regimes adotados pela Constituição.

8.4.1.1.1 Imunidades contidas expressamente no rol do art. 5º da Constituição

Como exemplo desta modalidade, podem-se citar as imunidades tributárias previstas nos incisos XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII, do artigo 5º da Carta Constitucional.²⁷⁷

²⁷⁶ STF - ADI 939 / DF - DISTRITO FEDERALIZAÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE; Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES; Julgamento: 15/12/1993; Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO; Publicação: DJ 18-03-1994, p.5165, EMENT VOL.01737-02, p.160; RTJ, VOL.00151-03, p.755.

²⁷⁷ Constituição Federal: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

Tais imunidades aplicam-se à espécie tributária taxa, como já se viu, este tributo pode ser cobrado quando há o exercício do poder de polícia, ou diante da efetiva prestação ou colocação à disposição dos contribuintes de serviços públicos específicos e divisíveis.

Se, por um lado, o legislador constitucional outorga aos entes políticos a instituição das taxas, como forma de retribuição, contraprestação do exercício do poder de polícia e serviços prestados, por outro lado, ele proíbe, em determinadas hipóteses, a cobrança de tais tributos, visando, com isto, proteger direitos fundamentais, dentre eles, o acesso à justiça, à dignidade da pessoa humana.

Garante, portanto, a Constituição, no inciso XXIV, que a todos serão assegurados, independentemente do pagamento de taxas, tanto o direito de Peticionar junto aos Poderes Públicos, em se tratando de defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder, como também obter certidões em repartições públicas, quando estas servirem para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; no inciso LXXIV, assegura a assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recurso, já no inciso LXXVI, protege os reconhecidamente pobres, na forma da lei, outorgando-lhes gratuitamente o direito aos registros de nascimento e óbito; e, finalmente, no inciso LXXVII, prevê a gratuidade para a propositura das ações de “...*habeas corpus e habeas data, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania*”.

“XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”.

“LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos”.

“LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito”.

“LXXVII - são gratuitas as ações de *habeas corpus e habeas data, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania*”.

8.4.1.2 IMUNIDADE EXPRESSA DISPERSAS NA CONSTITUIÇÃO

Existem, previstas expressamente na Constituição, mas fora do Título II (Dos direitos e garantias fundamentais), várias garantias fundamentais, dentre elas, as seguintes imunidades:

1) Art. 150, VI, a, b, c e de, que proíbem os Entes Políticos de instituírem impostos sobre:

a) *Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, a da CF), (denominada de imunidade recíproca)*. Esta vedação é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (Art. 150, § 2º da CF);

b) Templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF). Tal Imunidade só será aplicada sobre o patrimônio, à renda e aos serviços, desde que relacionados com as finalidades essenciais de templo (art. 150, § 4º da CF);

c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive, suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores (inclusive centrais sindicais) e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei (art. 150, VI, c da CF). Do mesmo modo que a imunidade sobre os templos, estipulou o legislador que tal imunidade só abrangerá as finalidades essenciais das entidades acima enumeradas (Art. 150, § 4º da CF).

d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d).

2) Art. 149, § 2º, I CF/88, prescrevendo que as receitas decorrentes de exportação serão imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

3) Art. 153, § 3º, III, proibindo a União de instituir IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.

4) Art. 153, § 4º, II, vedando a União de instituir e cobrar o Imposto Territorial Rural, em se tratando de pequenas glebas rurais, definidas em lei, desde que o proprietário não possua outro imóvel, bem como explore a propriedade.

5) Art. 155, § 2º, X, a, b, c e d: Segundo tal artigo, os Estados e o Distrito Federal não poderão instituir ICMS, em se tratando de:

a) operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores (art. 150, § 2º, X, a);²⁷⁸

b) operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 150, § 2º, VI, b);

c) ouro, quando este se caracterizar como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 150, § 2º, VI, c);²⁷⁹

²⁷⁸ Torna-se conveniente ressaltar que Art. 155, XII, “e”, o qual dentre outras funções, dispõe que cabe a lei complementar “Excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”. Perde o sentido depois da alteração dada a alínea “a”, prevista no artigo 155, § 2º, X, a, posto que por força da emenda 42 tal imunidade foi ampliada, hodiernamente, qual mercadoria, qual serviço destinado ao mercado externo está abarcado pela imunidade.

²⁷⁹ Válidas são as considerações de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto, que no capítulo 7 intitulado de Pseudo-Imunidades, ponderam: “... toda outorga de competência envolve uma limitação. Chamar essa limitação de imunidade é que se constitui em exagero. Dentre essas hipóteses, releva mencionar a relativa ao ouro, como ativo financeiro ou instrumento cambial. O §5º do art. 153 da Constituição prescreve que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente, ao IOF, sendo devida apenas na operação de origem. Ora, se o texto prevê a incidência ‘exclusiva’ desse imposto sobre o ouro, quando tenha as características anteriormente referidas, há visível preciosismo na afirmação de que há imunidade de ICMS. BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p.55.

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 150, § 2º, VI, d).²⁸⁰

6) Art. 155, § 3º - Segundo tal preceito, imunizante "à exceção dos impostos de que tratam o inciso II (ICMS), do *caput* deste artigo e o art. 153, I (Imposto de Importação) e II (Imposto de Exportação), nenhum outro *imposto* poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País".

7) Art. 156, § 2º – De acordo com tal imunidade, os Municípios e o Distrito Federal não poderão instituir o ITBI “sobre bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil".

8) Art. 195, § 7º – Tal imunidade dirige-se as instituições de assistência social, as quais, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei, estão a salvo das contribuições para a seguridade social.

9) Art. 195, II – Põe imune à contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201.

²⁸⁰ Pensamos que tal preceito que confere aos canais abertos de TV e Rádio à imunidade, é todo desnecessário. Posto que, mesmo admitindo que tais serviços são de comunicação, para sua instituição e cobrança faltaria um elemento primordial necessário a toda exação tributária, qual seja, fato econômico, com efeito, se não há cobrança pela prestação de tais serviços não há como se admitir que sejam os mesmos tributados, faltando-lhes o substrato econômico.

10) Art. 184, § 5º - Tal regra veda a instituição de qualquer imposto federal, estadual ou municipal que recaia sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

11) Art. 151, II²⁸¹ – Proíbe à União de tributar a renda proveniente das obrigações da dívida pública dos Estados, Distrito e Municípios. Torna-se oportuno esclarecer que, em relação à outra vedação imposta à União no inciso II, qual seja, de tributar a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes, não a vemos como imunidade. É, senão, uma reafirmação do princípio da isonomia, tendo em vista que tal dispositivo não impede que a União exerça sua competência tributária, apenas, determina que, ao disciplinar o tributo, não o estipule de forma diferenciada, tomando como critério o fato de tratar-se de servidor estadual, municipal ou federal.

Torna-se conveniente ressaltar que não é objeto específico deste estudo analisar, especificamente, cada uma das hipóteses de imunidade citadas, o que poderá ser feito em outra oportunidade.

O que se pretende, no entanto, é demonstrar que estejam tais regras previstas ou não no título II da Constituição, dependendo do direito que se visa resguardar, serão qualificadas como garantia fundamental, estando petrificadas na Constituição.²⁸²

²⁸¹ “Art. 151. É vedado à União: (...) II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes”.

²⁸² Em que pese ser esta a regra geral, convém ressaltar, desde já, que segundo a posição exposta no presente trabalho nem todas as imunidades serão por nós considerados como cláusulas pétreas, apenas aquelas que garantem direitos e princípios eleitos como fundamentais, Art. 60, § 4º da CF/88.

8.4.1.3 IMUNIDADES DECORRENTES DOS PRINCÍPIOS E DO REGIME ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO

Vimos, até agora, normas imunizantes, que proibem, expressamente, nas situações eleitas, a vedação de instituição de tributos.

Todavia, para nós, existem outras imunidades previstas na Constituição que, embora não estejam expressas, decorrem de princípios e regime adotado pela Carta e que, por este fato, podem ser deduzidas.

O artigo 5º, § 2º da Constituição Federal é claro ao prever, *in verbis*: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição **não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados...**”. (grifos nossos).

Além do dispositivo citado acima, também, merece atenção o artigo 150 da Constituição, o qual, ao estabelecer limites ao poder de tributar, deixa expresso que as garantias ali previstas não são exaustivas, ao dispor:...“**Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte**, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios...”.

Adverte Ruy Barbosa Nogueira²⁸³ que os operadores do direito, seja no ofício de legislar, lançar, exigir, defender ou de julgar administrativamente ou judicialmente “*essas intervenções na vida e no patrimônio dos jurisdicionados, não podem deixar de examinar, estudar e bem interpretar os princípios, os conceitos e as disposições expressos ou implícitos na Constituição Política...*”.

Algo precisa ficar evidente, por de trás de toda imunidade, existe um direito, um princípio a ser assegurado; na imunidade recíproca, por exemplo, o objeto a ser protegido é, fundamentalmente, o princípio federativo.

²⁸³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p.22.

Já na imunidade que recai sobre os templos de qualquer culto (art. 150, VI, b), busca-se garantir a liberdade de crença, bem como, seu exercício, direitos fundamentais estes previstos no art. 5º, incisos V, VI, VII e VIII da Constituição.²⁸⁴

Em sendo assim, quando existe um direito fundamental em jogo, que precisa de ser protegido, está-se diante de uma imunidade, garantia fundamental.

Tais modalidades de imunidades são denominadas por Ricardo Lobo Torres²⁸⁵ de “implícitas” e, segundo o autor: a “ausência de tradução em linguagem constitucional não as prejudica, posto que, (...) nem sempre a imunidade vem declarada expressamente na Constituição”.

Obtempera o mestre²⁸⁶ que cada direito fundamental previsto no artigo 5º apresenta como atributo essencial a vedação absoluta à tributação pelos entes políticos, ainda que tal proibição não esteja contida no artigo 150 da Carta. *“E não é só isso: como prevê o próprio § 2º do art. 5º o catálogo dos direitos fundamentais não é exaustivo, de modo que terão essa natureza outros direitos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, exibindo também a imunidade tributária como predicado essencial”*.

Seguindo tal linha, propõe o doutrinador alguns exemplos de imunidades implícitas, que desfrutam alguns direitos declarados no artigo 5º: profissão, família, acesso à justiça e a personalidade do cidadão.²⁸⁷

²⁸⁴ “Art. 5º: (...) V- é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem; VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva; VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei”.

²⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.204.

²⁸⁶ Idem, **ibidem**.

²⁸⁷ Idem, **ibidem**, p.204-212.

Regina Costa Helena²⁸⁸, igualmente, distingue as imunidades em explícitas e implícitas; segundo a autora, as imunidades implícitas “são aquelas que, mesmo diante da ausência de norma expressa que as abrigue, são extraíveis de princípios contemplados no ordenamento jurídico”.

Não obstante o respeito aos mestres citados, prefere-se, no presente trabalho, não utilizar os termos “implícitos” e “explícitos” para distinguir as imunidades, levando-se em consideração que toda norma para ser norma requer a interpretação, e faz parte do processo de interpretação a subjetividade, a implicitude.

Sendo assim, ao nos referirmos a tais imunidades, empregaremos a própria linguagem do texto positivo, qual seja: imunidades decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição.

Buscando exemplificar a teoria proposta, adotar-se-á como exemplo de imunidade decorrente de princípios e regimes adotados pelo Catálogo, a imunidade prevista no artigo 150, VI, a, § 2º; como é cediço por força deste parágrafo, a imunidade recíproca que abrange os entes políticos, no que diz respeito à vedação da instituição e cobrança uns dos outros de impostos, é extensiva também às autarquias e fundações públicas.

Defende-se, todavia, que, por força do artigo 5º, § 2º, tal regra deve ser estendida não só as autarquias e fundações públicas, mas, também, às empresas públicas e às sociedades de economia mista, desde que tais empresas atendam aos requisitos previstos na Constituição²⁸⁹, isto por uma razão: tal imunidade protege um

²⁸⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p.132.

²⁸⁹ (...) § 2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às leis decorrentes.

§ 3º. As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos

dos pilares do nosso Estado Democrático de Direito, a forma federativa, que se encontra petrificada na Constituição.

Roque Antônio Carraza,²⁹⁰ com a clareza e profundidade que lhes são inatos, enfatiza que a imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição, tem como pano de fundo o princípio federativo, bem como, o princípio da isonomia das pessoas políticas.

Adiante, explica o autor: “... princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir imposto de outra, fatalmente acabaria por interferir na sua autonomia”, e em relação ao princípio da isonomia, impede que aquelas se tributem, umas às outras, por meio de impostos.

Humberto Ávila²⁹¹, também, traz o princípio federativo como fundamento constitucional para a imunidade recíproca. Segundo o autor, tal princípio exige a autonomia das pessoas políticas e o pressuposto de que o necessário para autonomia [política] é a autonomia financeira.

Em seguida, adverte o mestre²⁹² que a imunidade recíproca possui também como objetivo proteger as instrumentalidades administrativas das pessoas políticas, “...evitar que instituições públicas que prestam serviço público tenham suas atividades restringidas pela tributação, pois isso representaria uma violação indireta da própria estrutura federativa”.

De acordo com o nosso entendimento, embora o legislador constitucional não tenha feito referência expressa, no artigo 150, inciso VI, § 2º, a que a “imunidade

privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. (Grifos nossos).

²⁹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004, p.27-28.

²⁹¹ Idem, **ibidem**.

²⁹² ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p.214.

recíproca”, prevista no inciso VI, a, estende-se às empresas públicas e às sociedades de economia mista, conclui-se que tais pessoas jurídicas podem também, ao lado dos entes políticos, das fundações públicas e autarquias, estarem abarcadas pela regra da imunidade.

Tal conclusão é fruto de uma interpretação sistemática do texto constitucional, como já explicitado, parte-se, no presente trabalho, da premissa de que a imunidade, nesta hipótese, é qualificada como garantia fundamental, por sua vez, o legislador constitucional foi claro ao prever, no artigo 5º, § 2º, que *verbis*: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição **não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte**”. (Grifos nossos)

Daí, decorre a ilação de que, uma vez tais empresas (públicas e sociedade de economia mista) terem preenchido todos os requisitos constitucionais necessários²⁹³, ou seja, desde que a atividade esteja relacionada com as atividades essenciais²⁹⁴, bem como não estejam seu patrimônio, renda e serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de

²⁹³ Convém ressaltar que não é objeto específico do presente trabalho tratar com minúcias sobre tais requisitos. Para tanto, indica-se preciosos estudos: CARRAZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 211-220; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 136-156; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.213 a 236.

²⁹⁴ Art. 150, VI, (...) § 2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às leis decorrentes.

preços ou tarifas pelo usuário²⁹⁵, deve ser-lhes estendido o preceito imunizante, visando, com este, resguardar o princípio federativo.

Sobre o tema em questão, qual seja, se a imunidade recíproca pode se estendida a Empresa Pública ou Sociedade de Economia Mista, o Supremo Tribunal Federal a princípio, posicionou-se favoravelmente, ao estender tal regra para a Empresa Brasileira de Correio e Telégrafos (ECT):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a. II. - R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido.²⁹⁶

Apenas por reconhecer as imunidades como garantias fundamentais, é que poderemos analisá-las sob o manto do art. 5º, § 1º da Constituição.

²⁹⁵ Art. 150, VI, (...)§ 3º. As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

²⁹⁶ STF – RE 407099 / RS - RIO GRANDE DO SUL; RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator (a): Min. CARLOS VELLOSO; Julgamento: 22/06/2004; Órgão Julgador: Segunda Turma; Publicação: DJ 06-08-2004 p.62 EMENT VOL.02158-08, p.1543, RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, n. 314, 2005, p. 286-297.

No mesmo sentido: "IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO - CONCESSÃO DO BENEFÍCIO - Admissibilidade "constitucional. Tributário. Empresa brasileira de correios e telégrafos: Imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, 'a'. Empresa pública que exerce atividade econômica e empresa pública prestadora de serviço público: Distinção. I - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A empresa brasileira de correios e telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, 'a'. II - RE conhecido em parte e, nessa parte, provido." (STF - RE 428.821-4/SP - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 08.10.2004 - p. 22).

8.4.2 Produção de efeitos: imunidade condicionada ou incondicionada

Este critério é de suma importância, posto estar diretamente ligado à produção de efeitos da imunidade.

Como já referimos, é mediante o emprego das imunidades que o legislador constitucional, ao definir competência tributária, consegue proteger direitos e princípios eleitos como fundamentais, dentre estes direitos, poderiam ser mencionados, por exemplo, o direito à liberdade de expressão, à religião, à autonomia federativa, ao pluripartidarismo etc.

Desse modo, a imunidade, uma vez considerada como garantia fundamental, estará amparada pelo artigo 5º, §1º da Constituição, *in verbis*: “**As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata**”. (Grifos nossos).

Primeiramente, cabe-nos investigar, mesmo de que forma sintética, o sentido dado à expressão “aplicação imediata”.

A aplicação, como já visto, pode ser entendida como o ato humano, em que o sujeito credenciado pelo sistema, por meio de um procedimento previsto em lei, confere aos enunciados prescritivos a concretude necessária para que, finalmente, eles possam produzir os efeitos que previstos.

Assim sendo, sem aplicação, não é possível falar em produção de efeitos.

Entendendo a aplicação como condição necessária para a produção normativa, aduz Paulo de Barros Carvalho²⁹⁷: “Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraíndo das regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras”.

²⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.89.

Dessa forma, sem aplicação, não há que se falar em produção de efeitos normativos, por outro lado, o que seria uma norma de aplicação imediata?

A norma de aplicação imediata pode ser entendida como sendo aquela que, uma vez ocorrendo no mundo fenomênico, o evento descrito na sua hipótese já é capaz, mediante o ato de aplicação, de produzir os efeitos jurídicos previstos, em seu conseqüente.

Ao contrário das normas de aplicação imediata, existem aquelas em que o legislador condiciona a sua aplicação a outra norma.

Nesse sentido, Luís Roberto Barroso,²⁹⁸ ao tratar da aplicabilidade das normas constitucionais, pondera que hão de ser consideradas duas situações distintas:

a) as que devem ser prontamente exigíveis pela aplicação direta do texto constitucional; b) as que não prescindem de legislação infraconstitucional integradora para deflagração da plenitude de seus efeitos.

Do que vimos, até aqui, a imunidade, uma vez sendo garantia fundamental, deve ter aplicação imediata. Entretanto, como será visto, existem hipóteses na Constituição em que o legislador condicionou a aplicação da imunidade a outra norma, como exemplo, podem-se citar: a) art. 5º, LXXVI; b) art. 5º, LXXVII c) art. 150, VI, c; d) art. 153, § 4º; e e) 195, § 7º da CF,

Art.5º (...)

LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei²⁹⁹:

a) o registro civil de nascimento;

²⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas** – limites e possibilidades da Constituição brasileira. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.138-139.

²⁹⁹ As Leis nºs 7.844, de 18.10.1989, e 8.935, de 18.11.1994, artigo 45, disciplinam este dispositivo. 2) Legislação anterior a 1988: Lei nº 6.015, de 31.12.1973 (LRP).

b) a certidão de óbito;

Art.5º (...)

LXXVII - são gratuitas as ações de habeas-corpus e habeas-data, e, na forma da lei³⁰⁰, os atos necessários ao exercício da cidadania.

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

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (IMPOSTO TERRITORIAL RURAL)

II - **não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei³⁰¹**, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

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

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Diante de tais enunciados, observa-se a seguinte situação: de um lado, uma imunidade (norma de eficácia imediata, em se tratando de garantia fundamental) e, do outro, um enunciado que condiciona a aplicação desta norma.

Como resolver tal problema?

³⁰⁰ Hodiernamente, a Lei nº 9.265, de 12.02.1996, regulamenta os atos necessários ao exercício da cidadania e a Lei nº 9.507, de 12.11.1997, regulamenta o direito de acesso a informações e disciplina o rito sumário do *habeas data*.

³⁰¹ Lei nº 9.393, de 1996: “Art. 2º. Nos termos do artigo 153, § 4º, in fine, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a: I - 100ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e Osul-mato-grossense;

II - 50ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30ha, se localizado em qualquer outro município. (Grifos nossos).

José Afonso da Silva, na sua clássica obra aplicabilidade das normas constitucionais, fornece-nos uma solução para essa espécie de problema, diante da seguinte classificação:

1) Normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata:

... como sendo aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta ou normativamente, quis regular.³⁰²

2) Normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade imediata:

... são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados.³⁰³

3) Normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, como sendo aquelas que não receberam diretamente do legislador constitucional normatividade suficiente para sua aplicação, cabendo ao legislador ordinário a tarefa de regulamentá-la.³⁰⁴

À luz da teoria de José Afonso da Silva³⁰⁵, as imunidades que dependem de regulamentação (imunidades condicionadas) seriam normas de aplicabilidade imediata e eficácia contida, por possuir a seguinte característica: “São normas que, em regra, **solicitam a intervenção do legislador ordinário, fazendo expressa remissão a uma legislação futura**”. Adiante, destaca o Constitucionalista³⁰⁶, como

³⁰² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.101.

³⁰³ Idem, **ibidem**, p.116.

³⁰⁴ Idem, **ibidem**, p.118-121.

³⁰⁵ Idem, **ibidem**, p.104.

³⁰⁶ Segundo o doutrinador: “Tais normas já contêm um conceito ético juridicizado (bons costumes, ordem pública etc.), como valor societário ou político a preservar, que implica a limitação de sua eficácia”. Idem, **ibidem**, p.104-105.

sendo **normas de eficácia contida**, especialmente, aquelas “...**que instituem direitos e garantias fundamentais**...” (Grifos nossos).

Diante de tal hipótese, José Afonso da Silva propõe a seguinte solução:

... II - **Enquanto o legislador ordinário não expedir a norma restritiva, sua eficácia será plena**, nisso também diferem das normas de eficácia limitada, de vez que a interferência do legislador ordinário, em relação a estas, tem o escopo de lhes conferir plena eficácia e aplicabilidade concreta e positiva

III- São de aplicabilidade direta ou imediata, visto que o legislador constituinte deu normatividade suficiente aos interesses vinculados à matéria de que cogitam...

Dessa forma, as imunidades, por serem normas, qualificadas como garantias fundamentais, devem ter, à luz do art. 5º, § 1º da Constituição, aplicação imediata, assim sendo, não pode o aplicador, na ausência da lei que as regulamente, deixar de aplicá-las.

Não obstante, por serem condicionadas (sujeitas à regulamentação), podem, diante da norma que as regulamente, sofrer contenção dos seus efeitos.

Necessário, também, lembrar que, por se tratar a imunidade de espécie do gênero limitação constitucional ao poder de tributar, a sua regulamentação, no caso de ser condicionada, deve-se dar via lei complementar, por força do disposto no art.146, II da Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. (Grifos nossos).

Hodiernamente, o Código Tributário Nacional cumpre essa função, em seu artigo 14, regulando, mormente, as imunidades previstas no artigo art. 150, VI, c, e 195, § 7º da CF, ao dispor que tais entidades, para fazer *jus* às imunidades que previstas, deve atentar para os seguintes requisitos:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Embora não seja objeto específico do nosso trabalho, devemos chamar a atenção para o fato de todas as demais imunidades condicionadas citadas terem sido regulamentadas por lei ordinária, fato este que causou inquietação, porquanto, ao se fazer uma interpretação sistemática da Constituição, principalmente considerando 146, II, tais normas deveriam ser regulamentadas por lei complementar, desse modo, pode recair sobre tais normas a alegação de vício formal, posto não terem observado, no seu processo de produção, o procedimento atinente à lei complementar.

Outra questão que causa controvérsia diz respeito ao conteúdo da regulamentação, ao cuidar particularmente desse assunto, Clélio Chiesa³⁰⁷ fez questão de obter:

Nas imunidades condicionadas, o constituinte esgotou a atividade legiferante quanto ao delineamento do direito material, ou seja, quanto ao âmbito da abrangência das imunidades contempladas no texto constitucional, deixando ao legislador ordinário apenas a tarefa de disciplinar o procedimento que deve ser adotado pelo beneficiário para ter direito à fruição dos benefícios de determinada imunidade, nada mais.

³⁰⁷ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.316.

Justamente por essa razão, o doutrinador³⁰⁸ não admite a classificação das imunidades como normas de eficácia contida, uma vez que: "...o sistema não admite a redução do campo de abrangência das imunidades a ser perpetrada por meio de normas infraconstitucionais".

Estamos com Clélio Chiesa, no que diz respeito ao conteúdo da limitação que, logicamente, até, por se tratar de garantia fundamental, não pode sofrer limitação material do seu conteúdo.

Todavia não vemos qualquer impedimento em classificar tais imunidades como normas de eficácia contida, posto que a eficácia contida não quer significar que possa o legislador infraconstitucional alterar, mitigar o conteúdo da imunidade, e, por decorrência lógica, aniquilar o próprio direito ou princípio que se visa proteger por meio da regra imunizante.

Aliás, o próprio José Afonso da Silva³⁰⁹, atenta para esse limite, ao tratar do artigo 146, II da Constituição. É o que se pode observar do seguinte excerto:

Embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art.146, II), ela própria já as estabelece mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para sua incidência direta e imediata aos casos ocorrentes.

A lei complementar poderá apenas estabelecer restrições à sua eficácia e aplicabilidade; no caso, não será rigorosamente lei complementar, pois não integra a eficácia de tais normas que contêm aqueles princípios; ao contrário, será lei restritiva de eficácia e aplicabilidade de referidas normas, que, por isso, **se transformaram em verdadeiras normas de eficácia contida** (Grifos nossos).

³⁰⁸ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.316.

³⁰⁹ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.653.

Regina Costa Helena³¹⁰, também, classifica as imunidades condicionadas como normas de aplicação imediata e eficácia contida e, em relação aos efeitos da lei complementar, faz questão de enunciar:

... como ensina Geraldo Ataliba – essa complementação não irá dizer com a essência do comando proibitivo, mas sim com medidas tendentes a assegurar sua eficácia. Em outras palavras, a lei complementar só poderá vir cuidar de aspectos formais, porque os aspectos substanciais da normatividade já estão esgotados na própria Lei Maior (Grifos nossos).

Assim sendo, em que pesem as posições em contrário, estamos com aqueles que tratam as imunidades condicionadas como normas de aplicabilidade imediata e eficácia contida, isto, por outro lado, não significa admitir que possa o legislador, por intermédio de lei complementar, reduzir o conteúdo material da regra imune.

8.4.3 Imunidades pétreas ou suprimíveis (dependendo do conteúdo a ser protegido)

Não há dúvida, portanto, de que a imunidade qualifica-se como norma garantia, posto que tem como objetivo proteger direitos. Outrossim, resta saber, agora, se toda imunidade poderá ser classificada como cláusula pétrea.

A Constituição, justamente em razão de sua rigidez, cuida, especificamente, dos limites de sua alteração. Sendo assim, em seu artigo 60, o legislador constitucional traçou os denominados limites formais, circunstanciais e materiais.

Os limites formais dizem respeito ao processo de alteração da Constituição, estando previstos nos incisos I, II, III, bem como nos parágrafos §2º e 3º, dispendo sobre: 1) Sujeitos credenciados pelo sistema, que dispõe de competência para

³¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p.97-98.

propor a alteração constitucional, sendo eles, 1.1) um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; 1.2) Presidente República e 1.3) mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; 2) Sujeitos Competentes encarregados da votação e da aprovação do novo enunciados prescritivo, são eles: membros da Câmara dos Deputados e do Senado; e 3) Procedimento necessário para a alteração e a publicação do novo dispositivo constitucional: á luz da própria Constituição, a proposta de alteração será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. Aprovada, a emenda deverá ser promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

Por sua vez, os limites circunstanciais, como próprio nome esclarece, referem-se a situações específicas, diante das quais, a Constituição não pode ser alterada, estando tais limites, previstos, no seu artigo 60, § 1º. Diante dos termos previstos, a Carta não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa, ou de estado de sítio.

Finalmente, os limites materiais, que faz menção aos dispositivos constitucionais que não podem ser suprimidos, nem via emenda, sendo denominados de “cláusulas pétreas”, encontram-se esculpidos no artigo 60, parágrafo 4º da Carta Maior, em que há vedação expressa de emenda, objetivando a abolir: “I – a forma federativa de Estado; II- o voto direito, secreto, universal e periódico; III- a separação dos Poderes; IV- os direitos e garantias individuais”.

Assim sendo, a imunidade, uma vez julgada garantia fundamental, não poderá ser suprimida do texto constitucional, nem por emenda.

Todavia, nem sempre, a imunidade protegerá um direito, um princípio fundamental, e, assim, diante desta hipótese, entendemos que ela poderá ser suprimível.

Seguindo essa linha interpretativa, pode-se citar Hugo de Brito Machado³¹¹, que, ao ser questionado se as imunidades, como limitações constitucionais ao poder de tributar, são cláusulas pétreas. Respondeu: *“Algumas sim, outras não. São cláusulas pétreas aquelas imunidades instituídas como instrumento para conferir efetividade a princípios constitucionais relacionados aos direitos e garantias fundamentais, como, por exemplo, as imunidades previstas no art. 150, VI, da CF/88.”*³¹²

Já Ricardo Lobo Torres³¹³, embora não faça tal distinção expressamente, deixa-a subentendida, quando enumera quais seriam, para ele, as imunidades e os princípios tidos como fundamentais, desta forma, na visão do doutrinador, quando a limitação significar um atributo dos direitos fundamentais (imunidades), ou representar a afirmação de um direito fundamental à igualdade (proibições de privilégios ou discriminações odiosas), ou consolidar garantias principiológicas dos direitos fundamentais do contribuinte (princípio da segurança jurídica), serão cláusulas pétreas.

³¹¹ MACHADO, Hugo de Brito in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.115.

³¹² Roberto Ferraz também deixa claro em suas ponderações que para ele nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar devam ser interpretadas como cláusulas pétreas, aduz que: *“...a anterioridade e não-cumulatividade, são mutáveis, desde que as mudanças não cheguem a afetar a essência dos princípios que se visa concretizar na aplicação de tais regras”*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.469-470.

³¹³ TORRES, Ricardo Lobo in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.62-64.

Também João Bosco Coelho Passin,³¹⁴ ao avaliar considerar as imunidades como integrantes do rol das normas jurídicas fundamentais, as classifica como cláusulas pétreas, notadamente, por disporem expressamente sobre preceitos essenciais “... à *sobrevida dos direitos humanos fundamentais, neste caso, no âmbito tributário*”.

Pensamos exatamente assim. Explica-se: Caso a imunidade seja instrumento para proteger e alcançar direitos e princípios fundamentais, não há dúvida que sim.

Todavia, se a vedação à instituição de tributos leva em conta motivos meramente fiscais, para manter a balança comercial favorável, como, por exemplo, as imunidades que exoneram as operações ligadas à exportação, no caso do IPI³¹⁵, ICMS³¹⁶, Contribuições Sociais e Interventivas³¹⁷, entende-se que, nestas circunstâncias, por meio de uma Emenda Constitucional, tal imunidade poderá ser suprimida.

Desse modo, pede-se vênica, para discordar de José Eduardo Soares de Melo,³¹⁸ que não faz tal distinção, atribuindo a todas as imunidades o efeito da imutabilidade, pois, segundo o autor, as imunidades, uma vez caracterizadas como exclusão de competência, constituem “*direito e garantia individual, inserindo-se no núcleo irreformável da Constituição (art. 60, § 4º, IV)...*”

³¹⁴ PASIN, João Bosco in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.414.

³¹⁵ Art. 153, § 3º, III, da CF: Que proíbe à União de instituir IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.

³¹⁶ Art. 155, § 2º, X, a, da CF: Que veda os Estados e Distrito Federal de instituírem o ICMS em se tratando de operações “que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”

³¹⁷ Art. 149, § 2º, I, CF: Prescrevendo que as receitas decorrentes de exportação serão imunes as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

³¹⁸ MELO, José Eduardo Soares in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.187-188.

Consoante com o que nos ensina o ministro José Augusto Delgado,³¹⁹ ao interpretar a imunidade, não devemos vê-la apenas como um favor ou uma renúncia fiscal. O objetivo de tal regra é a preservação de valores eleitos como indispensáveis pela sociedade, “há, portanto, uma razão principiológica de maior alcance presente em qualquer espécie de imunidade que se vincula ao valor que visa a proteger”.

Carlos Henrique Abrão,³²⁰ citando Ives Gandra Martins, salienta que, sendo as imunidades normas que impedem os entes políticos de tributarem áreas da sociedade que mereçam ser preservadas, configuram-se estas como “...*cláusulas pétreas, base do sistema e fundamento do regime organizado, (...) integrando o substrato que revigora a dicção interpretativa das restrições protetivas ao contribuinte*”.

Com brilhantismo, Sacha Calmon Navarro Coêlho³²¹ afirma que “os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações constitucionais ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federativo. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insumprimíveis (art. 60, § 4º, da CF)”.

Dessa forma, diante das premissas adotadas, nem sempre, as imunidades serão consideradas como cláusulas pétreas, para tanto, é necessário avaliar o conteúdo do que se visa, mediante tal norma, garantir, proteger. Uma vez analisada a imunidade, norma esta constitucional, que se traduz em regra de incompetência, sendo necessária para definir a própria competência tributária.

³¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 54-55.

³²⁰ ABRÃO, Carlos Henrique in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.302.

³²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.79.

Dedicar-nos-emos, agora, ao estudo das normas veiculadas nos tratados e seus reflexos no exercício da competência tributária. Todavia, antes de cuidarmos desses enunciados previstos nos tratados, é relevante que se faça um breve estudo do processo de veiculação dessas normas na ordem jurídica interna.

CAPÍTULO 9

TRATADO INTERNACIONAL, VEÍCULO INTRODUTOR DE NORMAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

9.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DOS TRATADOS

Os tratados internacionais constituem uma das principais fontes do Direito Internacional Público, e, como se pretende demonstrar, também foi eleito pelo nosso sistema como fonte do direito.

Os acordos internacionais podem receber as mais diversas denominações. Na presente dissertação, como será visto, deu-se opção em empregar o termo tratado, por ser considerado um dos mais genéricos.

Todavia, conforme esclarece Andrea Pacheco Pacífico³²², a escolha da nomenclatura, é um tanto quanto aleatória, podendo empregar-se outras expressões, tais como:

Convenção, nos principais Tratados multilaterais, como os de Viena, Constituição, comumente usado quanto à fundação de organizações (Exemplo: OIT), podendo também ser usado Carta; Acordos e Ajustes como Tratados bilaterais de menor importância, enquanto o Protocolo seria um Tratado acessório.

A própria Convenção de Viena, em seu artigo 2º, traz a definição do tratado como sendo: “... um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

³²² PACÍFICO, Andrea Maria Calazans Pacheco. **Os tratados internacionais e o direito constitucional brasileiro**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p.41.

Não é despidiendo esclarecer que a Convenção de Viena apresenta típica função de norma de estrutura, posto regular o processo de elaboração dos tratados internacionais.

Portanto, para verificar se um tratado é válido, vigente e eficaz no direito internacional, terão de ser observadas as normas veiculadas na Convenção de Viena, podendo ser considerada como fundamento de validade das demais normas internacionais.³²³

Por ora, interessa-nos tratar da relação entre o Direito Internacional e o Direito Interno, especialmente, verificar, como os enunciados veiculados nos tratados passam a produzir efeitos no âmbito interno.

9.2 O ESTUDO SOBRE INCORPORAÇÃO DAS NORMAS PREVISTAS NOS TRATADOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

9.2.1 Monismo versus dualismo

Há muito se discute sobre a admissão de existência de duas ordens jurídicas uma interna e outra internacional, bem como, sobre a incorporação das normas previstas nos tratados no ordenamento jurídico interno, e, conseqüentemente, a relação hierárquica existente entre as normas veiculadas pelo Tratado e a legislação interna.

³²³ Em que pese a Convenção de Viena ser seguida pela República Federativa do Brasil, quando esta celebra seus tratados, convém advertir que tal Convenção, embora, tenha sido encaminhada para apreciação do Congresso Nacional em 1969, até hoje, não foi referendada pelo Congresso Nacional. Por outro lado, torna-se conveniente destacar que mesmo sem o Decreto-Legislativo a Convenção rege a produção dos tratados celebrados pela República Federativa do Brasil.

Sobre tais considerações, estabeleceram-se duas correntes, uma adepta do denominado *monismo* e outra corrente defensora do *dualismo*.

9.2.1.1 Corrente monista

A corrente *monista* teve como sequaz de indiscutível expressão o jurista Hans Kelsen, o qual assenta, em linhas gerais, que o direito internacional e o direito interno têm origem em uma única ordem jurídica, uma norma fundamental, que daria origem a ambos os ordenamentos.

Adotam os monistas como premissa a unidade do sistema jurídico, em sendo assim, não existe, na visão deles, duas ordens jurídicas distintas, cada uma contendo suas próprias normas válidas. Segundo o internacionalista Valério de Oliveira Mazzuoli³²⁴:

... Para os monistas, (...) se um Estado assina e ratifica um tratado internacional, é porque está se comprometendo juridicamente a assumir um compromisso; se tal compromisso envolve direitos e obrigações que podem ser exigidos no âmbito interno do Estado, não se faz necessária, só por isso, a edição de um novo diploma que transforme a norma internacional em regra a ser aplicada pelo direito interno.

Justamente por entenderem que existe uma única ordem jurídica, surge, para os adeptos desta corrente, uma divergência no que se refere ao conflito que, eventualmente, possa existir entre ordem interna e internacional e, no caso de conflito, ao tratar sobre qual ordem deverá prevalecer, a doutrina *monista* adota, basicamente, três posicionamentos, correntemente denominados de: 1) Monismo Internacionlista, 2) Monismo Nacionalista e 3) Monismo Moderado³²⁵ (Conciliatório).

³²⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público – parte geral**. 3. ed. São Paulo: RT, 2006, p.73.

³²⁵ Sobre o tema vide MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público – parte geral**. 3. ed. São Paulo: RT, 2006, p.73-76.

1) Monismo internacionalista

Tal corrente teve sua origem na Escola de Viena, sendo representada por notórios juristas, como Hans Kelsen, Alfred Verdross e Josef Kunz. Tal escola sustenta que o direito interno deriva do direito internacional, representando este uma ordem jurídica superior. Segundo tal linha, no ápice da pirâmide das normas, encontra-se o direito internacional (norma fundamental: *pacta sunt servanda*), buscando o direito interno validade nesta ordem.³²⁶

2) Monismo nacionalista

Tendo Hegel como precursor, os adeptos desta corrente defendem a superioridade da ordem interna sobre a ordem internacional, fundados, principalmente, na soberania dos Estados. Aduzem que, sendo o direito internacional formado pela conjunção da vontade dos Estados soberanos, forçosamente, tal norma internacional deverá sempre respeitar o que dispõe a legislação interna de cada Estado pactuante.

3) Monismo jusnaturalista

Torna-se conveniente destacar que tal corrente encontrou pouquíssima aceitação, tendo como sequazes Luis Cavaré e Jean L'Huillier.

Segundo seus partidários, não há que se falar nem em prevalência de ordem interna sobre a internacional nem vice-versa. Tais sistemas estariam subordinados a um terceiro sistema, sendo este composto por regras de direito natural.

Como se pode perceber, o primeiro defende a supremacia do direito internacional frente ao direito interno; o segundo, ao contrário, sustenta a supremacia do direito interno face o direito nacional; e o terceiro admite a equivalência entre a ordem interna e a ordem internacional.

³²⁶ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006, p.54.

Nesse sentido, esclarece Heleno Tôrres³²⁷:

As teses monistas dividem-se em três correntes principais. A primeira, de predomínio do direito interno, afirmando a soberania do Estado e conferindo primazia do direito interno sobre o Direito Internacional. A segunda, de predomínio do Direito Internacional, atribuindo prevalência de aplicabilidade do Direito Internacional em face da lei interna. Os defensores desse modelo entendem que a soberania dos Estados depende da ordem internacional, encontrando neste sua principal limitação, o que se justifica pelo instituto da responsabilidade internacional, no caso de violação de norma convencional. E a terceira, que é do monismo moderado, admite a equivalência das normas internas e internacionais, recomendando o princípio da lei posterior para solucionar os conflitos entre elas.

Diferentemente, como se verá a seguir, a corrente dualista parte do pressuposto de que a ordem internacional e ordem interna são totalmente distintas, em assim sendo, uma norma veiculada num acordo internacional somente produzirá efeitos no âmbito externo. Com efeito, para que tais preceitos jurídicos possam também gerar direitos e obrigações no âmbito interno, deverão ser “recepcionados”, “incorporados”.

9.2.1.2 Corrente dualista

Os partidários da corrente dualista, dentre os quais, destacam-se Triepel e Anziolotti, defendem a coexistência de duas ordens jurídicas distintas, uma interna e outra externa.

Admite-se, pois, a *ordem jurídica interna*, representada pela Constituição e demais leis internas de cada país, e a *ordem jurídica internacional*, tendo como principal fonte os tratados internacionais esculpados e desenhados pela vontade soberana dos Estados.

³²⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: RT, 2001, p.558.

Esclarece José Francisco Rezek³²⁸ que os dualistas:

... enfatizam a diversidade das fontes de produção das normas jurídicas, lembrando sempre os limites de validade de todo direito nacional, e observando que a norma do direito das gentes não opera no interior de qualquer Estado senão quando este, havendo-o aceito, promove-lhe a introdução no plano doméstico.

Dessa forma, sendo o direito internacional e o direito interno dois sistemas jurídicos distintos, *para os dualistas*, não haveria, pois, de se falar em conflito, uma vez que as normas, no primeiro, não teriam qualquer aplicação no segundo. Para que se pudesse falar em *aplicação das normas internacionais*, estas necessitariam de ser incorporadas no sistema jurídico interno.

9.3 CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A DIVERGÊNCIA DA DOUTRINA NACIONAL EM TORNO DA “APARENTE” DIVISÃO ENTRE MONISTAS E DUALISTAS

Desditosamente, a Constituição de 1988 não tratou, expressamente, sobre a posição do direito internacional face ao o direito interno, deixando margens para controvérsias e diferentes interpretações.

Todavia, desde já, torna-se necessário esclarecer que as divergências apontadas pela doutrina nacional não giram em torno da questão de reconhecer ou não dois sistemas normativos, quais sejam, a ordem internacional e a ordem interna.

A doutrina, ao pretender separar monistas e dualistas, não deixa claro o critério distintivo, e dificulta a compreensão do assunto.

Observa-se, diante da doutrina nacional, que esta, ao definir a corrente monista e dualista, considera, num primeiro momento, como critério, o fato de admitir a existência de uma ou duas ordens jurídicas.

³²⁸ REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p.5.

Adota esse critério Heleno Tôrres,³²⁹ ao considerar:

Seguiremos a tese dualista no desenvolvimento deste estudo, cujo ponto de partida adotado é o do pluralismo sistêmico das ordens jurídicas, considerando que existem precisas fronteiras entre a ordem jurídica interna e a ordem jurídica internacional.

Outros, porém, diferenciam monistas e dualistas, levando em consideração o fato de admitir ou não o tratado como fonte normativa.

Tárek Moysés Moussalem³³⁰ demonstra preferência por tal critério ao enunciar:

De longa data discute-se se o tratado internacional é ou não veículo introdutor de normas no sistema de direito positivo pátrio, ou seja, se o tratado, uma vez celebrado pelo Presidente da República, depende ou não de ser incorporado ou recepcionado pela ordem interna por meio de decreto-legislativo.

Desse modo, dependendo do critério adotado, na tentativa de separar monistas e dualistas, corre-se o risco de, por exemplo, julgar considerado doutrinador monista, em razão deste admitir o tratado como veículo introdutor de normas, mas, ao mesmo tempo, dualista, em razão de defender a existência de duas ordens jurídicas, uma interna e outra internacional.

Isso pode ocorrer em face de tais critérios não serem excludentes, o fato de admitir o tratado como veículo introdutor de normas, a nosso ver, não implica reconhecer a existência apenas de uma ordem jurídica, não se vê empecilho de uma mesma fonte servir a duas ordens jurídicas, com isto, pretende-se dizer que um tratado poderá introduzir normas tanto na ordem jurídica interna, como também no plano internacional.

Logo, objetivando não cometer o equívoco mencionado acima, buscar-se-á analisar o posicionamento da doutrina sob a perspectiva de esta admitir ou não o

³²⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluriritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: RT, 2001, p.558-559.

³³⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.206.

tratado como veículo normativo, sem, contudo, por esta razão, classificar determinado doutrinador em monista ou dualista.

Sendo assim, a questão elementar, a ser analisada em face da doutrina, diz respeito à forma como os doutrinadores abordam a incorporação das normas veiculadas nos tratados na ordem jurídica interna.

Alguns doutrinadores, como Alberto Xavier,³³¹ entendem, por força do artigo 5º, § 2º, que a Constituição Federal consagrou cláusula geral de recepção plena, significando que “os tratados valem na Ordem Interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados”.

Outros, diversamente, concluem que o ordenamento jurídico nacional adotou um sistema misto, ou seja, para os tratados de direitos humanos, defende a *incorporação automática* e, inversamente, para os demais, faz a exigência de Decreto-legislativo.

Nesse sentido, Flávia Piovesan³³²:

Diante destas duas sistemáticas diversas, conclui-se que o Direito brasileiro faz uma opção por um sistema misto, no qual os tratados internacionais de proteção dos direitos humanos - por força do art. 5º, parágrafo 1º - aplica-se a sistemática da incorporação automática, enquanto que para os demais tratados internacionais aplica-se a sistemática de incorporação legislativa, na medida em que se tem exigido a intermediação de um ato normativo para tornar o tratado obrigatório na ordem interna.

Por outro lado, há quem não admita, à luz do direito posto, o tratado como veículo normativo, Paulo de Barros Carvalho³³³ deixa claro este posicionamento, ao

³³¹ XAVIER, Alberto. **Direito internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.114.

³³² PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos, globalização econômica e integração regional**: desafios do direito constitucional internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.104.

³³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 73.

enunciar que: “...não são os tratados portadores de força vinculante, sendo necessário o decreto-legislativo (...) sem o que não se dá a produção normativas válidas no direito pátrio”.

Alexandre de Moraes³³⁴, por sua vez, enumera três fases para incorporação dos enunciados previstos nos tratados no ordenamento jurídico interno:

... 1ª fase: compete privativamente ao Presidente da República celebrar todos os tratados, convenções e atos internacionais (CF, art.84, VIII);

2ª fase: é de competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordo ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (CF, art.49, I). A deliberação do Parlamento será realizada através da aprovação de um decreto legislativo, devidamente promulgado pelo Presidente do Senado Federal e publicado;

3ª fase: edição de um decreto do Presidente da República, promulgando o ato ou tratado internacional devidamente ratificado pelo Congresso Nacional. É nesse momento que adquire exequibilidade interna a norma inserida pelo ato ou tratado internacional, podendo, inclusive, ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade.

Não é despiciendo constar que, mesmo diante dos doutrinadores que não admitem o tratado como veículo introdutor de norma na ordem jurídica interna, ainda surge uma divergência no que diz respeito ao decreto presidencial.

Alguns entendem esse ato como pressuposto da própria existência das normas veiculadas nos tratados no ordenamento jurídico interno, neste aspecto, para Felipe Ferreira Silva³³⁵, a promulgação e a publicação do decreto executivo, “...*não são condições de vigência, mas, sim, de validade desses enunciados na ordem interna*”.

³³⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002, p.569.

³³⁵ SILVA, Felipe Ferreira. **Tributário - a relação entre a ordem jurídica interna e os tratados internacionais**. Curitiba: Juruá, 2002, p.93 -94.

Também o Supremo Tribunal Federal³³⁶, em plenário, entendeu o decreto presidencial como condição necessária para que a norma veiculada no tratado se torne válida no ordenamento jurídico interno, posição esta que pode ser inferida do seguinte excerto:

... O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter (sic) procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno.

Diversamente da posição sustentada acima, Heleno Taveira Torres³³⁷ atribui ao decreto presidencial efeitos meramente administrativos, apenas vinculando seus servidores ao cumprimento das disposições convencionais, obrigando-os a executar e praticar todas as suas disposições, atribuindo, inclusive, ao mesmo efeito ex tunc (desde a ratificação).

³³⁶ STF: ADI-MC 1480 / DF - DISTRITO FEDERAL; MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE; Relator(a): Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 04/09/1997; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 18-05-2001, p.429, EMENT VOL.02031-02, p.213.

Vide no mesmo sentido: STF: CR-AgR 8279 / AT - ARGENTINA; AG. REG. NA CARTA ROGATÓRIA; Relator(a): Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 17/06/1998; Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO; Publicação: DJ 10-08-2000; p.6; EMENT VOL.01999-01, p.42.

³³⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº.86, novembro de 2002, São Paulo: Dialética, 2002, p.37-39.

Em proposta semelhante, Ives Gandra da Silva³³⁸ enfatiza que apenas:

Dois atos são essenciais para a validade do Tratado. Assinatura (eficácia provisória condicionada a referendo). Referendo (decreto legislativo). Não cuida o constituinte, nas atribuições presidenciais de terceiro ato, que se reveste, portanto, de mera formalidade, não tendo o efeito suspensivo de eficácia que lhe pretende ofertar a Receita. No máximo, como pretende certa doutrina, destina-se a conhecimento externo, mas não elide os efeitos internos imediatos, cuja validade é definitiva a partir da publicação do decreto legislativo.

Sem deixar de lado e respeitando todas as lições acima expostas, buscar-se-á oferecer uma proposta sobre a incorporação das normas veiculadas nos tratados na ordem jurídica interna, à luz dos institutos da validade, vigência e eficácia das normas veiculadas nos tratados.

9.4 NOSSO POSICIONAMENTO ACERCA DA INCORPORAÇÃO: ESTUDO SOBRE EXISTÊNCIA (VALIDADE), VIGÊNCIA E EFICÁCIA DAS DISPOSIÇÕES PREVISTAS NOS TRATADOS EM FACE DA ORDEM JURÍDICA INTERNA

No presente item, será proposta uma análise das normas previstas nos tratados, concernentes à sua existência, validade, vigência e eficácia. Oportuno ressaltar que tais institutos já foram individualmente tratados no capítulo 4 da presente dissertação.

³³⁸ SILVA, Ives Gandra. MARTINS. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.77;105.

9.4.1 Da validade das normas previstas nos tratados

Como já visto no capítulo 4, a doutrina, quase de que forma uníssona, adota a validade como sinônimo de pertencibilidade, ou seja, o fato da norma ser posta por um sujeito competente, segundo um procedimento previsto em lei, já a torna válida. Contudo, pede-se licença para discordar dos autores que pensam desta forma, e, apenas para fins didáticos, é bom frisar, diferencia-se existência de validade.³³⁹

A adoção de termos distintos, existência e validade, não seria necessária, caso, ao se falar da validade, como sinônimo de existência, já ficasse bem clara a idéia de que tal validade não existe *in totum*, ou seja, o que existe é uma presunção de validade.

Do contrário, soaria estranho, por exemplo, admitir uma norma existente e, portanto, válida, que, num segundo momento, poderia ser julgada “inválida” pelo Supremo Tribunal Federal, ainda mais sabendo que, diante do artigo 27 da lei 9.868³⁴⁰, poderá este, por maioria de dois terços de seus membros, por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Ou seja, pode o Supremo, inclusive, dar efeito *ex tunc* e declarar que tal norma nunca foi válida.

³³⁹ Consoante Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “validade é uma qualidade da norma que designa sua pertinência ao ordenamento, por terem sido obedecidas as condições formais e materiais de sua produção e conseqüente integração no sistema”. FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**: técnica, decisão, denominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 203.

³⁴⁰ Lei nº 9.868, de 10 de Novembro de 1999: “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

Diante disso, prefere-se adotar como existente a norma posta no sistema por um sujeito competente, segundo um procedimento previsto em lei. Já para ser julgada válida, ela há que estar de acordo com seu “fundamento de validade”. Feitas tais considerações, passa-se a considerar as normas veiculadas nos tratados existentes, e, presumidamente, válidas a partir da celebração do pacto.

Tal ilação é decorrente da interpretação do artigo 84, VIII, da Carta Constitucional, ao prescrever que:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

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

Tal artigo é claro ao atribuir ao Presidente da República a competência privativa para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, todavia adverte o legislador que tal ato seja referendado pelo Congresso Nacional.³⁴¹

Não é demais constar que o referendo faz-se necessário apenas para aqueles tratados ou acordos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, conforme prevê o artigo 49, I da Constituição³⁴².

Sendo assim, o sujeito competente, para dispor sobre contratos, é o Presidente da República, por meio da celebração (procedimento previsto no próprio contrato).

Diante desse prisma, aduz Francisco Rezek³⁴³:

³⁴¹ Adiante tratar-se-á da natureza do Referendo.

³⁴² Constituição Federal: “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

³⁴³ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.34-35.

A autoridade do chefe de Estado no domínio da conclusão de tratados internacionais não conhece limites: ele ostenta, em razão do cargo, idoneidade para negociar e firmar o acordo, e ainda para exprimir – desde logo, ou mediante ratificação ulterior o consentimento estatal definitivo.

Convém ressaltar que o ato da celebração³⁴⁴ deve obedecer a todos os requisitos previstos em lei necessários a sua validade, quais sejam: agente capaz, objeto lícito, e forma juridicamente não defesa.³⁴⁵

Segundo Celso Duvivier de Albuquerque Mello³⁴⁶:

As condições de validade dos tratados internacionais podem ser enunciados como sendo as seguintes: a) capacidade das partes contratantes; b) habilitação dos agentes signatários; c) consentimento mútuo; d) objeto lícito e possível.

Pede-se vênia, portanto, para discordar do autor Felipe Ferreira Silva³⁴⁷, posto que, na sua visão, as normas existentes nos tratados, só passam a ter validade e, portanto, existir no ordenamento jurídico interno pela promulgação e publicação do decreto executivo, é o que se observa do seguinte excerto:

... a promulgação e publicação do decreto executivo veiculando enunciados idênticos ao texto do tratado celebrado no exterior, não são condições de vigência, mas sim, de validade desses enunciados na ordem interna. Sem que se dê a enunciação por completo, não há ingresso de enunciados prescritivos no sistema, não podendo, nem mesmo cogitar-se de vigência. Esta pode dar-se, sim, no plano internacional, mas, ainda não no interno.

Com efeito, segundo o posicionamento ora defendido, uma vez celebrado o tratado, ele já se torna existente, e, conseqüentemente, as normas nele veiculadas,

³⁴⁴ Sobre a celebração dos Tratados, vale dizer, veículos que regulam a própria produção das Convenções Internacionais, vale a pena conferir sobretudo a Convenção de Viena, assinada em 23 de Maio de 1969, bem como a Convenção Sobre Tratados, firmada em 1928, na cidade de Havana. Segundo Saulo José Casali Bahia: Os tratados eram regidos por disposições de costume internacional, entretanto, em razão do princípio da certeza jurídica, gradativamente, foram introduzidos no sistema do direito internacional normas relativas “...à própria celebração, validade, aplicação, suspensão, interpretação e término dos tratados”. BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.13.

³⁴⁵ BORGES, José Souto Maior in: **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 236-239.

³⁴⁶ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 202.

³⁴⁷ SILVA, Felipe Ferreira. **Tributário - a relação entre a ordem jurídica interna e os tratados internacionais**. Curitiba: Juruá, 2002, p.93-94.

até mesmo, porque, a existência é condição lógica necessária para que o Congresso possa referendá-lo ou não. Não há como estar de acordo ou não com “algo” inexistente.

Nesse sentido, pondera José Souto Maior Borges³⁴⁸:

O ato do Congresso Nacional, referendando-o, não constitui requisito de existência, mas de eficácia do tratado. Aliás o próprio referendo já é efeito da celebração do tratado. Não se homologa ato inexistente: seria algo contra-significativo, como estamos insistindo. Aquilo que foi feito em normas de direito plurilateral (tratados) somente pode ser desfeito (revogado) por normas de direito plurilateral. Quem põe a voz (o tratado) retira a voz (revoga).³⁴⁹

Convém, desde já, destacar que não se propõe na presente dissertação, a idéia de que o referendo é ato desnecessário, apenas, não é visto como condição de existência, defende-se, sim, que a participação do Congresso é necessária para conferir eficácia sintática às normas previstas nos tratados diante do ordenamento jurídico interno.

9.4.2 Decreto legislativo: ato necessário para conferir eficácia sintática as normas veiculadas nos tratados no ordenamento jurídico interno

Segundo Pedro B. A. Dallari,³⁵⁰ o Congresso por intermédio do Decreto – Legislativo, dá a sua aprovação ao tratado internacional e:

³⁴⁸BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.237.

³⁴⁹ José Souto Maior Borges, pretendendo deixar claro “...que o termo inicial do tratado – a data de sua celebração – não coincide com a data de sua homologação pelo Congresso Nacional, nos enriquece com mais um argumento: “...mesmo antes da homologação as disposições do tratado somente podem ser revogadas (derrogadas ou ab-rogadas) pelo procedimento juridicamente previsto para essa revogação”. 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 1. Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p.169.

³⁵⁰ DALLARI, Pedro B. A. **Constituição e tratados internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 90.

... conseqüentemente, promove a indicação e autorização para a respectiva ratificação ou adesão pelo Chefe do Poder Executivo – através da edição de decreto legislativo, cuja aprovação deve ocorrer em cada uma das Casas do Congresso Nacional, sendo necessário o voto da maioria dos parlamentares presentes nas respectivas sessões deliberativas, desde que eles perfaçam, no mínimo, a maioria dos membros do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, conforme, for o caso.

... Justamente por não haver regra expressa e específica destinada à apreciação dos tratados aplicam-se à matéria as disposições do art.47 da Constituição: ‘Salvo disposição constitucional, em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros’.

José Afonso da Silva³⁵¹ esclarece que os regimentos internos do Senado e da Câmara conferem ao decreto-legislativo “... função específica de regular as matérias de exclusiva competência do Poder Legislativo, sem sanção do Presidente da República (art. 213, II, e art. 109, II, respectivamente)”. Adverte o autor³⁵², contudo, que, em se tratando de atos internacionais (art.40, I, CF), o artigo 376, do RISF, estabelece regras especiais para a tramitação de projeto de decreto legislativo.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho,³⁵³ o decreto-legislativo é de competência exclusiva do Congresso Nacional, estando no nível das leis ordinárias, sendo aprovado por maioria simples, não estando sujeito à sanção presidencial, sendo promulgado pelo Presidente do Congresso, que ordena sua publicação.

Ainda segundo o doutrinador³⁵⁴, o decreto- legislativo:

... Adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo, como se presta às assembleias legislativas estaduais para absorver o teor dos convênios celebrados entre as entidades federadas, transformado-os em regras jurídicas válidas.

³⁵¹ SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de Formação das Leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 339.

³⁵² Idem, **ibidem**.

³⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.73.

³⁵⁴ Idem, **ibidem**.

Também revela o mesmo entendimento Tárek Moysés Moussalem³⁵⁵, ao enunciar que: “Os Tratados internacionais não são veículos introdutores de normas hábeis a ejetar enunciados-enunciados no sistema do direito positivo pátrio, justamente por lhes faltar previsão constitucional”.

Pede-se, novamente, licença para discordar daqueles que analisam o decreto-legislativo como veículo introdutor de normas previstas nos tratados. Explica-se: Segundo posicionamento aqui defendido, a “aprovação” dada pelo Congresso Nacional, mediante decreto-legislativo, não cria normas, estas foram criadas durante a celebração dos tratados, outrossim, como se demonstrará, o decreto-legislativo será veículo normativo necessário para conferir à norma veiculada no tratado eficácia sintática.

Como já exposto, no capítulo 4, embasando-se nas lições dos mestres Paulo de Barros Carvalho³⁵⁶ e Tércio Ferraz Júnior³⁵⁷, é possível distinguir a eficácia em: jurídica, técnica (sintática) e social.

Em apertada síntese, entende-se: a) A EFICÁCIA JURÍDICA, como sendo atributo do próprio fato jurídico em conseguir produzir seus efeitos; b) EFICÁCIA TÉCNICA (SINTÁTICA), como a qualidade da norma que já possui todos os elementos necessários para a produção de seus efeitos; e c) EFICÁCIA SOCIAL, condizente à aceitação da norma pelos seus destinatários, vale ensinar, quando a norma cumpre seus efeitos mais amplos, atende a *ratio legis*.

Por ora, interessa-nos a eficácia técnica ou também denominada de sintática, posto que o *Decreto Legislativo*, em se tratando de atos internacionais que

³⁵⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.208.

³⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva 16. ed. 2004, p. 82-83.

³⁵⁷ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, denominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.200-203.

acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional³⁵⁸, é ato necessário para conferir às normas veiculadas nos tratados eficácia sintática, o que equivale afirmar, *sem o referendo do congresso, tais enunciados não são capazes de produzir efeitos no ordenamento jurídico interno, em que pese já existirem.*

Sobre a ineficácia técnica, válidos são os esclarecimentos do Paulo de Barros Carvalho³⁵⁹:

Diremos ausente a eficácia de uma norma (ineficácia técnico-sintática) quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos, tudo (a) pela falta de outras regras superiores, consoante sua escala hierárquica, ou, (b) pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência.

Para chegar à conclusão de que o decreto-legislativo é veículo necessário para conferir eficácia sintática e não validade às normas veiculadas nos tratados, inicialmente, partiu-se do próprio texto constitucional, que, em seu artigo 49, I, prescreve:

³⁵⁸ Discute-se na doutrina, em face do disposto no artigo 49, se o decreto-legislativo e, portanto aprovação do Congresso seria necessária apenas nos casos de tratados "...que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional". Daí surgiu a teoria dos tratados *non self executing* (não auto-executórios), também denominado de procedimento longo, que seriam aqueles que dependem do referendo do Congresso Nacional; e os tratados *self-executing* (auto-executórios), também denominados de procedimento breve, que seriam aqueles onde o decreto-legislativo seria necessário podendo desde já produzir efeitos. Segundo Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros: "... são utilizados no Brasil dois processos para a celebração de tratados internacionais: o processo completo, que compreende as etapas da negociação, assinatura, mensagem ao Congresso, aprovação parlamentar, ratificação e promulgação (ou, quando for o caso, mensagem ao Congresso, aprovação, adesão e promulgação); e o processo abreviado, que compreende as etapas da negociação, assinatura ou troca de notas e publicação". Para o autor citado "A fórmula que melhor se ajustaria às exigências da vida internacional contemporânea, respeitando as prescrições da Constituição Federal", consistiria em adotar como regra geral a necessidade do referendo do Congresso e apenas admitir "...a celebração de acordos em forma simplificada: 1) quando se destinem a executar, interpretar ou prorrogar tratados preexistente devidamente aprovados pelo Legislativo; 2) quando forem estritamente inerentes à rotina diplomática ordinária e puderem ser descontinuados mediante comunicação à outra parte, eficaz desde logo, sem necessidade de denúncia". (MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995, p.481).

Hidelbrando Accioly, por sua vez, admite três categorias de acordos executivos, ou seja, tratados que não precisam do referendo do Congresso: 1) acordos que 'consignam simplesmente a interpretação de cláusulas de um tratado já vigente'; 2) os 'que decorrem, lógica e necessariamente de um tratado já vigente' e os de *modus vivendi*, 'quando têm em vista apenas deixar as coisas no estado em que se encontram, ou estabelecer simples bases para negociações futuras'. (Apud REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.62).

³⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.82.

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Note-se que o artigo fala em “resolver definitivamente”, ora, para se resolver definitivamente sobre algo, é preciso que algo exista, José Souto Maior Borges³⁶⁰ retrata com preciosismo, o ato do congresso como condição para eficácia, e jamais de validade (sentido de existência), ao considerar:

Estar em vigor o tratado não significa, porém, que ele já possa ser plenamente aplicado. Deve-se distinguir entre (a) validade plena e (b) eficácia limitada, coincidentes ambas com a sua celebração, e (c) eficácia plena que o tratado adquire após a sua homologação pelo Congresso Nacional (requisito, no entendimento doutrinário generalizado, para sua incorporação à ordem jurídica interna), bem como (d) pela sua publicação uma vez ratificado.

Além disso, a Constituição, em diversos artigos, faz referência ao termo, “tratados internacionais”, elegendo-o, portanto, ao lado de tantas outras fontes como veículo introdutor de normas no sistema jurídico interno.

Permite-se exemplificar, citando os seguintes enunciados previstos na Constituição: a) artigo 5, § 2º, *in verbis*: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (Grifos nossos); b) art. 5º, § 3º: “Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais (Grifou-se); c) artigo 102, inciso I, alínea b, segundo o qual: “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda

³⁶⁰ 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 1. Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p.168.

da Constituição, cabendo-lhe: (...) b) *declarar a inconstitucionalidade de tratado* ou lei federal”, e inciso II, “a”; c) Art. 102, II, a: “*Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe “ (...) II - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência”*. (Grifos nossos); d) art. 109, III e V: “Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar: “(...) III - *as causas fundadas em tratado* ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional” e “(...) V - *os crimes previstos em tratado ou convenção internacional*, quando, iniciada a execução no País, o resultado tenha ou devesse ter ocorrido no estrangeiro, ou reciprocamente” e, finalmente, e) o Art. 109, § 5º: “*Nas hipóteses de grave violação de direitos humanos, o Procurador-Geral da República, com a finalidade de assegurar o cumprimento de obrigações decorrentes de tratados internacionais de direitos humanos dos quais o Brasil seja parte*, poderá suscitar, perante o Superior Tribunal de Justiça, em qualquer fase do inquérito ou processo, incidente de deslocamento de competência para a Justiça Federal”. (Grifou-se).

Observe-se que, em nenhum momento, a Constituição faz referência a direitos e obrigações veiculados em decreto-legislativo, referindo-se, sempre e expressamente, aos tratados internacionais como veículo introdutor de normas. Assim, não se vê, diante da Constituição, obstáculo algum em admitir o tratado como fonte do direito.

Ao contrário, infere-se dos enunciados constitucionais, a possibilidade em reconhecer, nos tratados, veículo hábil a introduzir no ordenamento jurídico interno

normas, todavia, por outro lado, admitir o tratado existente não significa aceitar prontamente a produção dos seus efeitos na ordem jurídica interna.

Para tanto, e com intuito de, inclusive, resguardar soberania, trouxe o legislador constitucional, como requisito para que tais normas pudessem gerar direitos e obrigações no âmbito interno, a anuência do Congresso Nacional por intermédio do Decreto-Legislativo.

O Decreto-legislativo não tem como objetivo criar normas jurídicas, estas foram criadas durante a celebração do tratado. O seu ato consiste em reconhecer tal fonte, e por meio do referendo, conferir eficácia sintática aos enunciados previstos naquela fonte.

O internacionalista Valério de Oliveira Mazzuoli ³⁶¹ demonstra tal entendimento, ao dispor que o tratado por importar no comprometimento da soberania nacional, “(...) não pode produzir efeitos se não for referendado pelo Congresso Nacional”.

Mais adiante, não deixa dúvidas o autor ³⁶² em reconhecer o tratado como fonte normativa e não o decreto-legislativo:

O decreto-legislativo, pois, quando aprova um tratado internacional, não ‘cria’ o direito, não inova a ordem jurídica pátria. O tratado internacional continua sendo tratado, não se ‘transformando’ *ipso facto* em Direito interno mediante a intervenção do Congresso. O que introduz o elenco de direitos e obrigações na ordem jurídica interna, assim, é o próprio tratado internacional e não o decreto legislativo que o aprovou.

José Souto Maior Borges ³⁶³ revela o mesmo entendimento ao enunciar que o ato do Congresso não incorpora o tratado à ordem interna, “(...) Do referendo resulta simplesmente a aplicabilidade do tratado na ordem interna do país”.

³⁶¹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006, p.141.

³⁶² Idem, **ibidem**, p.142-143.

³⁶³ BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.239.

Outro argumento, de que o Decreto-Legislativo confere apenas eficácia técnica para que as normas veiculadas no tratado possam produzir efeitos no ordenamento jurídico interno, refere-se ao conteúdo veiculado nos tratados, cumpre esclarecer, não são os congressistas, por meio do decreto-legislativo, que decidem o conteúdo dos tratados.

Os enunciados-enunciados previstos na fonte internacional já foram decididos, determinados no momento em que o tratado foi negociado, assinado.

Aos congressistas caberá apenas referendar ou não tais conteúdos. Afirma Alberto Xavier³⁶⁴ que o referendo “... limita-se à alternativa da permissão ou rejeição da ratificação, não sendo admissível qualquer interferência no conteúdo do tratado”.

Em maioria, entendem os doutrinadores que não teria o Congresso a competência para alterar o conteúdo dos tratados, sendo tal atribuição de oferecer reservas³⁶⁵ ou emendas³⁶⁶ apenas do Presidente da República.

³⁶⁴ XAVIER, Alberto. **Direito internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro:Forense, 2002, p.101.

³⁶⁵ A Convenção de Viena em seu art.2º, § 1º, alínea “d”, define a reserva como sendo: “...uma declaração unilateral, qualquer que seja o seu conteúdo ou a sua denominação, feita por um Estado quando assina, ratifica, aceita ou aprova um tratado ou a ele adere, pela qual visa excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado na sua aplicação a esse Estado”.

A reserva, como se pode observar do artigo acima transcrito modifica os termos do pacto assumido, podendo ser feita no momento da assinatura do contrato, ou mesmo durante a ratificação (ou ainda, da adesão), quando a manifestação de se obrigar se tornará definitiva. O procedimento atinente a reserva é disciplinado nos artigos 20 a 23 da Convenção de Viena.

Convém ressaltar, que a doutrina tem admitido a reserva apenas nos tratados multilaterais, uma vez que nos tratados bilaterais “... a vontade das partes tem de estar em perfeita harmonia, entendendo-se qualquer manifestação no sentido de reserva como sendo uma nova proposta a ser discutida e negociada pela partes. De sorte que somente os tratados multilaterais as admitem”. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006, p.136.

³⁶⁶ Já a Emenda é definida no artigo 39 da Convenção de Viena, que dispõe: “Um tratado pode ser revisto por acordo entre as Partes. Aplicam-se a tal acordo as normas enunciadas na parte II, salvo disposição do tratado em contrário”. Os artigos 40 e 41 da Convenção indicam o processo de revisão, modificação dos tratados multilaterais.

Explica Valério de Oliveira Mazzuoli que trata a Convenção da possibilidade de emendas apenas nos tratados multilaterais uma vez que “...nos bilaterais a sua conclusão depende somente da vontade das duas partes envolvidas, prescindindo, por isso, de regulamentação”. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006, p.136.

Como representante desse posicionamento, válidos os ensinamentos de Antônio Augusto Cançado Trindade³⁶⁷, na opinião de quem:

O ato internacional, negociado pelo Executivo e submetido à aprovação do Legislativo, é resultado de um acordo de vontades, que não pode ser posterior e unilateralmente alterado por um dos Estados em que questão porquanto tal pretendida modificação (e.g., por meio de ressalva a um ou mais de seus dispositivos) implicaria na renegociação de novo acordo pelos Estados interessados, o que só poderia efetuar-se constitucionalmente pelo Poder Executivo. (...)

Revela o mesmo entendimento Saulo José Casali Bahia³⁶⁸, ao concluir: “Como visto, a capacidade de formular reservas, aceitá-las, objetá-las e retirá-las são atos internacionais, praticados, no Brasil, pelo Presidente da República”.

Mesmo para aqueles que admitem a possibilidade do Congresso alterar o conteúdo veiculado no tratado, tal admissão é feita com ressalvas, uma vez que fica tal alteração condicionada a ulterior aprovação pelo Poder Executivo.

Como representante desse posicionamento, Pontes de Miranda³⁶⁹, para quem, cabe ao poder legislativo apenas aprovar ou não os tratados, todavia, caso seja sugerida qualquer alteração ao conteúdo do tratado, caberá ao Presidente da República entender que o acordo não conseguiu aprovação e que, portanto, dependendo, da sua vontade entabular novas negociações.

Já, Celso de Albuquerque Mello nega expressamente a possibilidade de emendas feitas pelo Congresso, mas permite, com ressalvas, a apresentação de reservas.

367 Apud MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995, p.440.

368 BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.57.

369 Apud MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995, p.441.

Nesse sentido, segundo o autor a emenda do Congresso: “...é uma interferência nos assuntos do Executivo, uma vez que só a ele competem negociações no domínio internacional e a emenda nada mais é do que uma forma indireta pela qual o Legislativo se imiscui na negociação”.

Já a reserva, segundo Celso de Albuquerque Mello,³⁷⁰ será permitida, desde que submetida ao Executivo, cabendo a este “apreciar a vantagem de ratificar o tratado aprovado pelo Congresso com reserva ou deixar de fazê-lo”.

Haroldo Valladão³⁷¹, por sua vez, propõe que caberão ao Congresso, em relação aos tratados e convenções celebrados pelo Poder Executivo, três atitudes: aprovação total, rejeição total ou aprovação com emendas. Entretanto, obtempera que, no caso de emendas propostas pelo Congresso Nacional, estas devem, obrigatoriamente, ser submetidas ao crivo do Poder Executivo, sob pena de violação do texto constitucional.

Como se pode observar, mesmo para a doutrina que admite a oposição de reservas ou emendas pelo Congresso, não há divergência em relação de ter que submeter tais atos ao Poder Executivo, o que leva à conclusão irrefutável de que é este quem detém a competência para decidir, junto aos demais Estados Contratantes, a possibilidade de aceitá-las ou não, ou seja, então, não caberá jamais ao Congresso unilateralmente decidir sobre conteúdo veiculado no tratado.

Finalmente, outro ponto que merece a atenção diz respeito à própria revogação do tratado³⁷², como se verá, não tem o Congresso Nacional competência para revogar os enunciados veiculados nos tratados, uma vez que não detém este

³⁷⁰ Apud MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995, p. 441-442.

³⁷¹ Idem, **ibidem**, p. 448-449.

³⁷² Tema a ser oportunamente tratado.

nem mesmo poderes para negociar, quanto mais para revogar um pacto que surgiu da vontade de vários Estados.

Observe-se que nem mesmo a denúncia, ato de competência exclusiva do Presidente da República, terá o condão de retirar a validade do tratado multilateral, que continuará a produzir efeitos para os demais entes contratantes.

De tudo, resta-nos concluir que um enunciado previsto num tratado internacional que foi celebrado pelo Presidente da República, e desde que respeitado o procedimento de celebração, previsto no próprio tratado, para todos os efeitos, já existe, e sobre tal acordo já recai uma presunção de validade, contudo, para que tais normas passem a ter eficácia sintática, nosso ordenamento jurídico exige o referendo do Congresso Nacional por meio de decreto legislativo, e mais, para que tais normas tornem-se finalmente obrigatórias, será necessário o Decreto do Presidente da República.

9.4.3 Decreto presidencial: determina o prazo de vigência dos enunciados veiculados nos tratados, no ordenamento jurídico interno confere a tais normas executoriedade

Outro ponto assaz divergente, em matéria sobre a incorporação dos tratados, refere-se ao decreto presidencial, alguns doutrinadores³⁷³ entendem que o decreto é

³⁷³ Neste sentido Felipe Ferreira Silva, na visão de quem: “Com efeito, são essas razões que nos levam a crer que não é possível falar-se em validade de enunciados de tratado internacional na ordem interna somente com a publicação do decreto-legislativo. Para nós, o decreto executivo é o último ato de uma seqüência ordenada, que introduz no ordenamento interno aqueles enunciados - enunciados que correspondem em conteúdo àqueles constantes no documento chamado tratado, passando os mesmos, a partir daí, a pertencer à legislação interna”. SILVA, Felipe Ferreira. **Tributário - a relação entre a ordem jurídica interna e os tratados internacionais**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 105.

No mesmo sentido, Uadi Lammêgo Bulos: “Para um tratado internacional incorporar-se na ordem jurídica brasileira é necessário: 1º) que o presidente da República, no âmbito de sua competência privativa, celebre os tratados, convenções e atos internacionais (art.84, VIII); 2º) que o Congresso Nacional, valendo-se da sua

necessário para conferir validade jurídica interna para as normas veiculadas no tratado, outros sequer tratam da função do decreto presidencial, cuidando apenas do decreto legislativo, e há ainda aqueles³⁷⁴ que atribuem ao decreto presidencial efeitos meramente administrativos.

Percorre-se caminho distinto, a doutrina que defende a tese, consoante a qual o decreto-presidencial é ato necessário para conferir validade às normas veiculadas no tratado na esfera nacional.

A uma, porque, segundo o posicionamento aqui defendido, o tratado torna-se existente, após as negociações, mediante a assinatura das partes contratantes; e, a duas, porquanto não vemos a publicação como requisito necessário para demarcar a validade, e, sim, condição essencial para que possam vigorar.

A respeito da publicação, válidos são os ensinamentos de José Afonso da Silva³⁷⁵ que, pela clareza, merecem ser reproduzidos:

A publicação, para dizer a verdade, só determina o momento em que a força obrigatória conferida à lei pelo voto parlamentar começa a produzir seus efeitos.

... A publicação é senão uma condição para a entrada da lei em vigência e para que se torne eficaz.

competência exclusiva, edite um decreto-legislativo – devidamente promulgado e publicado – deliberando sobre tratados, acordos ou atos internacionais que estejam trazendo encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (art. 49, I); 3º) que o presidente da República edite um decreto, promulgando o ato ou tratado internacional, devidamente ratificado pelo Congresso Nacional. É nesse momento que ingressa na ordem jurídica com o *status* de ato normativo constitucional, suscetível de invalidamento via ação direta de inconstitucionalidade. BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.360.

³⁷⁴ Em defesa de tal posicionamento, pode-se citar Heleno Taveira Tôrres: “O Decreto do Presidente aparece no direito interno exclusivamente com efeitos administrativos, vinculando seus servidores ao cumprimento das disposições convencionais, de executar e praticar todas as suas disposições, com efeitos *ex tunc* (desde a ratificação). Mediante estes procedimentos, portanto, e com base no reconhecimento da dualidade de ordenamentos, são admitidas as normas de Direito Internacional no ordenamento interno, para fins de aplicabilidade interna, dotando-as de eficácia jurídica”. TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº.86, novembro de 2002, São Paulo: Dialética, p.39.

³⁷⁵ SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de Formação das Leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.249-250.

Todavia nunca é demais ressaltar que, nem sempre, a publicação coincide com a vigência, ou seja, uma norma para ser vigente há de ser publicada, mas, nem sempre, uma norma publicada já se encontra vigente, isto em razão da própria *vacatio legis*.

Como já visto, o decreto-legislativo cuida de matérias exclusivas de competência do Poder Legislativo e, por esta razão, não estaria este sujeito à sanção do Presidente da República.³⁷⁶

Sob este prisma, o decreto- presidencial é ato totalmente desnecessário, visto que o decreto-legislativo, uma vez promulgado e publicado, faria as vezes daquele e já estaria apto a conferir as normas veiculadas no tratado executoriedade.

No entanto, como adverte a doutrina, no caso dos tratados, existe uma peculiaridade, posto que, uma vez sendo o tratado aprovado mediante decreto-legislativo, cabe ainda ao Poder Executivo a decisão final de obrigar-se ou não aos termos avençados, o que, no cenário internacional, dá-se por meio da ratificação.

Francisco Rezek³⁷⁷ define a ratificação como sendo: “Ato unilateral com que a pessoa jurídica de direito internacional, signatária de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se.”.

Como ensina Francisco Rezek,³⁷⁸ a ratificação não é obrigatória, tem o Presidente da República, mesmo diante da aprovação do conteúdo do tratado pelo Congresso, ampla discricionariedade.

³⁷⁶ SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de Formação das Leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 338-339.

³⁷⁷ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.50.

³⁷⁸ Idem, **ibidem**, p.52.

Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros³⁷⁹, também, revela tal posicionamento ao enunciar: “A aprovação do Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo, não torna o tratado obrigatório, pois o Executivo tem a liberdade de ratificá-lo ou não, conforme julgar conveniente”.

Esclarece Mirtô Fraga³⁸⁰ que, embora por meio do Decreto-legislativo o Congresso esteja manifestando sua aquiescência à matéria veiculada no tratado, não está tal veículo apto a transformar o tratado em direito interno a ser aplicado pelo Tribunal. Isso, segundo a autora, “...só acontece com a promulgação, data em que, geralmente, entre em vigor”.

Mais adiante, complementa a doutrinadora³⁸¹ seu entendimento:

A decisão de ratificar cabe ao mesmo Poder em nome do qual foram assinados os tratados. ... Um tratado entra em vigor internacionalmente no instante em que os Estados signatários se comunicam reciprocamente a existência dos instrumentos de ratificação. Tal notificação dá-se de duas formas: troca ou depósito dos aludidos instrumentos. A troca ocorre, em geral, nos acordos bilaterais e o depósito nos multilaterais.

Do exposto, verifica-se que o decreto-legislativo é necessário para conferir eficácia sintática às normas veiculadas no tratado, todavia não é suficiente, uma vez que compete ainda ao Presidente da República a decisão final em obrigar-se ou não internacionalmente.

Diante desses termos, na ordem jurídica internacional, tal decisão, caso afirmativa, dá-se mediante a ratificação, já no ordenamento jurídico interno, faz-se

³⁷⁹ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995, p.468.

³⁸⁰ FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno**: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.57.

³⁸¹ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995, p.469.

necessário o decreto-presidencial para que tais normas veiculadas nos tratados possam, finalmente, produzir os efeitos que são próprios delas.

Mirtô Fraga³⁸², em brilhante excerto, conclui: “O tratado é uma fonte de direito prevista na Constituição. A *promulgação* não o converte em direito interno, *apenas lhe confere força executória, tal qual às outras fontes, também, previstas*” (Grifou-se).

Pondera Valério de Oliveira Mazzuoli³⁸³ que o objetivo da promulgação é atestar a existência do ato internacional, além disso, indicar que o compromisso firmado já é juridicamente exigível, submetendo a todos sua observância.

Entretanto adverte que, como só é obrigatória a norma que se conhece, o tratado aprovado e ratificado somente se tornará obrigatório no plano interno a partir da promulgação no Diário Oficial da União, contendo em apenso o texto do tratado, “busca-se, assim, dar publicidade de seu conteúdo a todos os nacionais do País, e fixar seu início de vigência”.

José Souto Maior Borges³⁸⁴ defende a tese de que por meio da promulgação e, posteriormente, com a publicação do decreto, deverão ser atribuídos efeitos *ex tunc* (retrospectivos) com relação às datas previstas no próprio tratado para a sua vigência, desde que respeitado o princípio da retroatividade.

³⁸² FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno**: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.69.

³⁸³ Segundo, Valério de Oliveira Mazzuoli: “... quando a promulgação do texto convencional não fixar o início de vigência, deverá ser aplicada a regra do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil”. Todavia, mais adiante, o autor posiciona-se contrariamente ao anteriormente que segundo seu posicionamento que: “os tratados começam a vigorar no Ordenamento jurídico interno a partir de sua ratificação e não de sua promulgação e publicação”. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público – parte geral**. 3. ed. São Paulo: RT, 2006, p.143.

Num primeiro momento, parece, contraditório o posicionamento do autor, podemos entender todavia que segundo o mesmo para que seja aplicado

³⁸⁴ BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.238-239.

Alberto Xavier³⁸⁵ trata da vigência dos tratados no sistema internacional e interno, dispondo:

A troca de instrumentos de ratificação fixa o momento da entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional, pois é precisamente nesse momento que se consuma o *consensus*

... A promulgação, por decreto do Presidente da República, é o ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo torna pública a existência de um tratado por ele celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão. A promulgação está sujeita a publicação no Diário Oficial, produzindo efeitos “*ex tunc*” com relação às datas previstas no tratado para vigência deste.

Com intuito de aliar a teoria à prática, investiga-se a vigência de tratado internacional.³⁸⁶

Decreto n° 762, de 19 de fevereiro de 1993

Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5.8.1991.

O Presidente da República, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso VIII, da Constituição, e Considerando que o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China assinaram, em Pequim, em 5 de agosto de 1991, o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda;

Considerando que o Congresso Nacional aprovou esse acordo por meio do Decreto Legislativo n° 85, de 24 de novembro de 1992;

Considerando que o acordo entrou em vigor em 6 de janeiro de 1993, nos termos de seu art. 28, parágrafo 1º;³⁸⁷

³⁸⁵ XAVIER, Alberto. **Direito internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.102.

³⁸⁶ Diário Oficial da União, de 20 de fevereiro de 1993.

³⁸⁷ “Artigo 28: Entrada em vigor: 1. Estado Contratante comunicará ao outro, por via diplomática, o cumprimento dos respectivos procedimentos legais internos necessários à entrada em vigor do Acordo. Este Acordo entrará em vigor no trigésimo dia após a data da segunda notificação. // 2. Os efeitos deste Acordo ocorrerão: a) com relação aos impostos retidos na fonte, decorrentes de pagamentos realizados a partir de primeiro de janeiro do ano civil imediatamente posterior àquele em que entrou em vigor; b) com relação aos outros impostos abrangidos por este Acordo, em anos fiscais que se iniciarem no primeiro dia, ou em dia subsequente, do mês de janeiro do ano civil imediatamente posterior àquele em que o Acordo, entrar em vigor”.

DECRETA:

Art. 1º O Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, apenso por cópia ao presente decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém.

Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 19 de fevereiro de 1993; 172º da Independência e 105º da República.

Itamar Franco

Fernando Henrique Cardoso”.

Em que pesem as opiniões em contrário, entende-se caber às próprias partes contratantes definir o prazo de vigência do tratado no plano internacional, é esta a regra geral que pode ser inferida do artigo 24 da Convenção de Viena³⁸⁸.

Já no Ordenamento jurídico interno, o tratado para produzir efeitos, dependerá forçosamente da publicação, que se dará mediante decreto, e caberá a este definir o prazo da vigência do tratado no ordenamento jurídico Interno.

Logo, as normas veiculadas no Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5.8.1991, passou a vigor na ordem interna a partir de 19 de fevereiro de 1993.

³⁸⁸ “**Artigo 24.**º-Entrada em vigor: 1 - Um tratado entra em vigor nos termos e na data nele previstos ou acordados pelos Estados que tenham participado na negociação. 2 - Na falta de tais disposições ou acordo, um tratado entra em vigor logo que o consentimento em ficar vinculado pelo tratado seja manifestado por todos os Estados que tenham participado na negociação. 3 - Quando o consentimento de um Estado em ficar vinculado por um tratado for manifestado em data posterior à da sua entrada em vigor, o tratado, salvo disposição do mesmo em contrário, entra em vigor relativamente a esse Estado nessa data. 4 - As disposições de um tratado que regulam a autenticação do texto, a manifestação do consentimento dos Estados em ficarem vinculados pelo tratado, os termos ou a data da sua entrada em vigor, as reservas, as funções do depositário, bem como outras questões que se suscitam necessariamente antes da entrada em vigor do tratado, são aplicáveis desde a adoção do texto”.

CAPÍTULO 10

DA RELAÇÃO ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS E AS NORMAS DE DIREITO INTERNO

10.1 DA POSSIBILIDADE DE DIREITOS E GARANTIAS RELATIVOS À PROTEÇÃO DOS CONTRIBUINTES SEREM VEICULADOS EM TRATADOS INTERNACIONAIS

Buscar-se-á demonstrar, na presente dissertação, que, além das imunidades e os princípios constitucionais tributários, existem outras normas, que, por força do artigo 5º, § 2º da Constituição, poderão interferir no exercício da competência tributária. Deste modo, será analisada, em face do sistema constitucional tributário, a possibilidade dos contribuintes terem como fonte protetivas dos direitos não só os princípios constitucionais tributários e as imunidades, mas também outros direitos e garantias veiculados nos tratados internacionais.

Assim, analisaremos casos em que, para que um princípio previsto num tratado seja cumprido, teremos como resultado uma proibição, uma vedação na instituição do tributo, e, note-se, tal proibição não se encontra na Carta Constitucional, ela é decorrente de um tratado internacional.

Desde já, não se deve perder de vista que não estamos aqui defendendo a possibilidade de imunidades serem veiculadas em tratados, até mesmo porque se adotou como premissa o fato da imunidade ser norma constitucional, bem como ser esta necessária para se definir competência tributária.

Como se observará, a imunidade é fenômeno diverso das limitações impostas pelos tratados, no caso destes, as pessoas políticas possuem a competência tributária, mas, por força de um enunciado previsto no acordo internacional, ficam proibidas de instituir tributos. Já no caso das imunidades, não há que se falar em competência tributária.

Divergimos, portanto, de Ricardo Lobes Torres³⁸⁹, o qual confere à exoneração fiscal, prevista na Convenção de Viena³⁹⁰, a natureza de “*vera imunidade*”, norma esta que “*torna invioláveis os bens renda ou serviços de agentes diplomáticos e das legações estrangeiras*”.

Segundo o doutrinador³⁹¹, tal imunidade está assentada “... na liberdade e na segurança dos agentes consulares, exornando-lhes os direitos humanos, que dependem da harmoniosa convivência entre as nações

Não obstante a força dos argumentos traçados por Ricardo Lobo Torres, com ele não podemos concordar, posto que adotamos como premissa o fato de a imunidade ser norma formalmente constitucional, regra de estrutura, definidora de competência tributária.

Como se verá adiante, as normas veiculadas nos tratados se darão no plano do exercício da competência, vale comentar, embora o Ente Político possua *in abstracto* a competência, diante de uma determinada hipótese *in concreto*, ele fica proibido de instituir e cobrar tributo.

³⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.316–320.

³⁹⁰ Convenção de Viena: “Art. 32 da Convenção de Viena, *in verbis*: “Os locais consulares e a residência do chefe da repartição consular de carreira de que for proprietário o Estado que envia ou pessoa que atue em seu nome, estarão isentos de quaisquer impostos e taxas nacionais, regionais e municipais, excetuadas as taxas cobradas em pagamento de serviços específicos prestados”. (Grifos nossos).

³⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.316–320.

Também, buscar-se-á demonstrar que tais vedações previstas nos tratados não podem ser confundidas com as denominadas isenções tributárias, uma vez que a regra isentiva é norma veiculada pelo Ente Político que detém a competência tributária, depende da vontade deste.

No caso dos tratados, como se verá, a regra que ocasiona a proibição do exercício da competência tributária independe de vontade da pessoa política que tem competência para instituir o tributo.

Estabelecidos tais esclarecimentos, permite-se, agora, analisar, a relação entre as normas veiculadas na ordem jurídica interna e as dispostas nos tratados internacionais, levando-se em consideração que, de um lado, existe a competência impositiva, que autoriza o Ente a instituir o tributo, e, do outro lado, uma norma internacional, que poderá resultar no impedimento do exercício desta competência.

Diante desta hipótese, qual norma deverá prevalecer ?

10.2 TRATAMENTO NORMATIVO

Como se poderá observar, o tema envolvendo a relação entre normas jurídicas internas e aquelas veiculadas nos tratados é tema assaz controvertido, principalmente, em função de que os legisladores constitucionais não deram a esse tema a importância merecida, ao não disciplinar com exatidão sobre tal matéria.

Não existe, na Constituição brasileira, como existe em outras Cartas Constitucionais³⁹², uma regra geral, estabelecendo de que forma as normas

³⁹² A respeito do tema, conferir Valério de Oliveira Mazzuoli, que partindo para o direito comparado, analisou diversas Constituições onde foram previstos enunciados determinando a relação entre direito internacional e direito interno. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público – parte geral**. 3. ed. São Paulo: RT, 2006, p.60-65.

veiculadas nos tratados passam a pertencer à ordem interna, interessa questionar se serão tais enunciados equiparáveis às leis nacionais ou superiores.

Por outro lado, como se verá adiante, embora o Poder Constituinte Originário não tenha tratado de forma genérica sobre a eficácia das normas veiculadas nos tratados internacionais em face do direito interno, ele deu regramento específico para aquelas cujo conteúdo fosse de direitos humanos³⁹³, ao prever expressamente no artigo 5º, § 2º, que:

Art. 5º (...)

§ 2º: Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (Grifou-se).

10.3 SISTEMA ADOTADO PELO BRASIL DIANTE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 NA VISÃO DA DOUTRINA

Helena Taveira Tôrres³⁹⁴, antes de se posicionar, indaga: No caso de conflito entre norma de direito internacional e norma de direito interno, poderão ser utilizados os critérios para a resolução de antinomias, levando-se em consideração que tais normas possuem fundamentos de validade distintos ?

Responde o doutrinador que não, justificando-se:

... não está em discussão a validade do ato de recepção (do decreto legislativo), mas do próprio tratado, cuja validade é obtida no direito internacional e não no direito interno de um ou outro estado signatário. Recepção e ratificação são critérios próprios para

³⁹³ Não é despidendo lembrar, que com intuito de facilitar o discurso, estabeleceu-se como premissa, no capítulo 7, duas nomenclaturas para referir-se aos direitos e garantias, quais sejam “direitos humanos” e “fundamentais”. O traço distintivo eleito, diz respeito a fonte normativa de tais enunciados, vale dizer, se veiculados através de tratados, direitos humanos, se na Constituição, direitos e garantias fundamentais.

³⁹⁴ TÔRRES, Helena Taveira. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária o federalismo fiscal brasileiro. **Revista Dialética do Direito Tributário**, nº 86, São Paulo: Dialética, novembro 2002, p.42.

estabelecer a aplicabilidade e a eficácia das regras do acordo, não a sua validade.

Adiante, conclui³⁹⁵ pela primazia do tratado em relação às demais legislações internas infraconstitucionais, ao afirmar que:

Em face do princípio de prevalência do direito internacional sobre o direito interno infraconstitucional [*pacta sunt servanda*], qualquer dispositivo contrário ao teor dos tratados internacionais representará um quebra do tratado (*traty override*).

(...)

I – o tratado mantém-se como ‘direito internacional’ na ordem interna, como se verifica pelo procedimento de incorporação adotado;

II- haja vista a Constituição Federal, para os fins de resolver conflitos de interesse baseados em tratados ou convenções dispor que compete ao STF “declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”, isto seria despidendo se o ‘tratado’ fosse lei para o direito interno, cabendo apenas falar em declaração de inconstitucionalidade das ‘leis’; na mesma linha, as distribuições de competências aos juízes federais e tribunais, com exclusividade para as matérias veiculadas por tratados internacionais, também seria inútil, bastando expressa referência á ‘lei federal’;

III - os tratados firmados pela República mantêm-se, desse modo, no direito interno, subordinados à Constituição e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei, complementar ou ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal; anterior ou posterior ao seu ingresso na ordem jurídica, não se podendo aplicar ao caso as regras típicas de antinomia.

Já Francisco Rezek³⁹⁶ traz como regra geral a prevalência da Constituição Federal sobre as normas previstas veiculadas nos tratados e, em relação às demais, defende a paridade, neste sentido, o critério a ser utilizado, no caso de conflito, seria o cronológico, prevalecendo a norma posterior.

³⁹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária o federalismo fiscal brasileiro. **Revista Dialética do Direito Tributário**, nº 86, São Paulo: Dialética, novembro 2002, p.42-44.

³⁹⁶ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.96-103.

Todavia admite a superioridade dos tratados em face da legislação infraconstitucional, em duas hipóteses, no caso do artigo 98 do Código Tributário Nacional³⁹⁷, bem como, do artigo 5º, § 2º da Constituição.

Há doutrinadores ainda, como Alberto Xavier³⁹⁸, que sustentam a primazia dos tratados em relação às leis infraconstitucionais, enumerando seis argumentos para justificar-se:

(i) a Constituição consagrou o sistema monista como cláusula geral de recepção plena (art. 5º, § 2º), o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal e não como leis internas, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados;

(ii) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressamente superioridade hierárquica aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, "caput");

(iii) os Tribunais aplicam os tratados como tal e não como lei interna;

(iv) a celebração dos tratados é ato da competência conjunta do Chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional (art.84, inciso VIII e art.49, I), não sendo portanto admissível a sua revogação por ato exclusivo do Poder Legislativo;

(v) o artigo 98 do Código Tributário Nacional - que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário - é expresso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei;

(vi) nem o decreto legislativo, que formaliza o referendo do Congresso Nacional, nem o decreto do Presidente da República, que formaliza promulgação, têm o alcance de transformar o tratado em lei interna.

Mirtô Fraga³⁹⁹ também admite a superioridade dos tratados sobre a legislação interna, reputando tal primazia decorrente "... de preceitos que ela considera

³⁹⁷ Código Tributário Nacional: "Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

³⁹⁸ XAVIER, Alberto. **Direito internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.113-115.

³⁹⁹ FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno**: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.98.

implícitos na Lei Maior, e de princípios universais de Direito”. Esclarece a Publicista⁴⁰⁰ que a fonte externa (tratado) pode:

... afastar a aplicação da fonte interna anterior, com ela conflitante. Não pode, porém, ser afastada pela norma interna posterior, porque para a conclusão desta não foram ouvidos todos aqueles que intervieram na formação daquela. A conclusão se mostra coerente com o princípio universal de Direito *pacta sunt servanda*, que o Brasil, embora não tenha, expressamente, admitido, nem por isso, fica isento de observar.

Há ainda aqueles que conferem primazia aos tratados em acordo com legislação interna, não por entender que são superiores às leis⁴⁰¹, mas, sim, por julgarem que são os tratados normas especiais.

Defende tal posicionamento Luciano Amaro,⁴⁰² ao considerar que, diante de um conflito aparente entre tratado e lei interna, tal controvérsia resolve-se pela aplicação do tratado, “...que, no caso, está para a lei interna assim como a norma especial está para a norma geral”.

Aduz o doutrinador que não há que se falar de revogação pelo tratado da lei interna, explicando que: “... em relação aos demais países, não signatários do tratado, a lei interna brasileira continua sendo aplicada em sua inteireza”.

Também considerando o pacto internacional como norma especial, posiciona-se Diva Malerbi⁴⁰³, ao concluir que: “...O conteúdo material do Tratado, uma vez

⁴⁰⁰ FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno**: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.95.

⁴⁰¹ Diva Malerbi faz questão de esclarecer que: “...requerendo a Constituição que o Congresso Nacional confirme o conteúdo material dos Tratados, estes só passam a integrar o direito interno brasileiro com edição dos decretos legislativos que os aprovam. Disto decorre que o Tratado, (...) tem a estatura hierárquica de uma lei nacional”. (Grifos nossos). (MALERBI, Diva in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.77.

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

⁴⁰² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.179.

⁴⁰³ MALERBI, Diva in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.77.

incorporado ao direito interno, prepondera, porque traduz preceito especial harmonizável com a norma geral de incidência”.

Prevalece, entretanto, na doutrina, uma distinção sobre a superioridade dos tratados, partindo do art. 5º, § 2º da Carta Constitucional, nestes termos, leva-se em conta o conteúdo dos tratados.

Caso a matéria disciplinada seja de direito humano, as normas veiculadas no tratado internacional encontrar-se-ão em paridade com aquelas previstas no Catálogo Constitucional, caso o conteúdo seja diverso, variam os posicionamentos; alguns entendem que os tratados comuns prevalecem sobre as demais normas infraconstitucionais, outros defendem a paridade.

Como representante do primeiro entendimento, cita-se Flávia Piovesan⁴⁰⁴:

... os tratados tradicionais têm hierarquia infraconstitucional, mas supralegal. Esse posicionamento coaduna com o princípio da boa-fé, vigente no direito internacional (o *pacta sunt servanda*), e que tem como reflexo o art.27 da Convenção de Viena, segundo o qual não cabe ao Estado invocar disposições de seu direito interno como justificativa para o não-cumprimento do tratado.

(...) Enquanto os tratados internacionais de direitos humanos – por força do art. 5º, § 2º - apresentam hierarquia constitucional...

Seguindo essa mesma linha, pondera Betina Treiguer Grupenmacher⁴⁰⁵:

Não se atingiu, portanto, com a Carta de 1988, a evolução constitucional almejada ou esperada, mas trilhou-se o caminho para alcançar tal desiderato, ao fazer opção pelo sistema monista, com prevalência do direito internacional, relativamente aos tratados que contêm normas sobre proteção de direitos humanos. Estes sim, após a sua ratificação, independentemente de prévia aprovação legislativa, tem o status de norma constitucional, possuindo, portanto, primazia sobre a legislação interna.

⁴⁰⁴ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.60 e 68.

⁴⁰⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiguer. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p.89.

Também, nesse sentido, Valério de Oliveira Mazzuoli⁴⁰⁶:

A cláusula aberta do § 2º, do art. 5º da Carta da República de 1988, assim, está a admitir visivelmente que os tratados internacionais de proteção de direitos humanos ratificados pelo governo brasileiro ingressam no nosso ordenamento jurídico no mesmo grau hierárquico das normas constitucionais, e não em outro âmbito de hierarquia normativa.

...

Há que se enfatizar, porém, que os demais tratados internacionais que não versem sobre direitos humanos não tem natureza de norma constitucional; terão, sim, natureza de norma infraconstitucional (mas supra-legal, não podendo, contudo, ser revogados por lei posterior).

Explica o autor⁴⁰⁷ que os demais tratados, cujo conteúdo não seja de direitos humanos:

... estão, na escala hierárquica das normas, numa posição intermediária, situando-se abaixo da Constituição, mas acima da legislação infraconstitucional, não podendo ser revogados por lei posterior, posto que os tratados têm sua forma própria de revogação, que é a denúncia.

Paulo Ayres Barreto⁴⁰⁸ revela posicionamento semelhante ao do internacionalista Valério Mazzuoli⁴⁰⁹, ao conferir às normas de direitos humanos veiculadas nos tratados paridade às normas constitucionais e, em relação às demais presentes em outros pactos internacionais, primazia em relação às demais normas infraconstitucionais, mas, neste caso, não por entendê-las superiores, como

⁴⁰⁶ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público**: parte geral. 3. ed. São Paulo: RT, 2006, p.90-93.

⁴⁰⁷ Idem, **ibidem**, p.94.

⁴⁰⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p.162-172.

⁴⁰⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público**: parte geral. 3. ed. São Paulo: RT, 2006, p.90.

Mazzuoli⁴¹⁰, mas, sim, por serem especiais, é o que se pode inferir diante do seguinte excerto:⁴¹¹

Entendemos que tal norma veiculada no bojo de tratado internacional é especial, convivendo harmonicamente com outras, de caráter geral, aplicando-se aquela única e exclusivamente ao estrito rol de situações alcançadas pela norma especial. Não há se falar, pois, em ab-rogação, nem mesmo em derrogação da norma 'interna'. Só há se falar na aplicação do critério cronológico se a antinomia for total e o tratado não cuidar de direitos e garantias fundamentais do ser humano. Nesta última hipótese, o tratado prevaleceria em função do critério hierárquico.

Como se pode observar, existem, hoje, na doutrina, diversos posicionamentos acerca da relação jurídica existente entre tratado internacional e ordem interna. Convém ressaltar, no entanto, que não se verificaram, posições em que se confere ao tratado a hierarquia supra-constitucional, vale ressaltar, alguns doutrinadores conferem a paridade das normas internacionais em relação às constitucionais, mas não primazia.

Estabelecidas tais ressalvas e com intuito de facilitar a análise, permite-se resumir tais posicionamentos entre aqueles que:

1) conferem primazia às normas veiculadas nos tratados em relação às infraconstitucionais em razão do "*pacta sunt servanda*";

2) Conferem primazia às normas veiculadas nos tratados, apenas nos casos de direitos humanos e artigo 98 do Código Tributário Nacional;

3) Conferem primazia aos tratados em relação às normas infraconstitucionais, em função do critério da especialidade ;

4) Estabelecem a supremacia das normas veiculadas nos tratados internacionais, e

⁴¹⁰ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público**: parte geral. 3. ed. São Paulo: RT, 2006, p.94.

⁴¹¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p.171.

5) Estabelecem a paridade entre as normas constitucionais e as veiculadas nos tratados de direitos humanos, e, em relação às demais presentes em outros pactos internacionais, equiparam-nas às normas infraconstitucionais. Torna-se conveniente lembrar que, diante desta última hipótese, as justificativas são diversas, uns adotam o critério hierárquico, e outros, o da especialidade.

10.4 PREVALÊNCIA DOS ENUNCIADOS VEICULADOS NOS TRATADOS DE DIREITOS HUMANOS SOBRE OS ENUNCIADOS INFRACONSTITUCIONAIS

O direito, como direito posto, tem a função primordial de regular as condutas, e não pode o aplicador, diante de um problema, simplesmente se escusar de cumprir a sua função e regradar as condutas mediante a expedição de normas individuais e concretas.

Cabe-nos, então, aqui como cientista do direito, debruçarmos sobre os enunciados prescritivos e oferecer propostas de solução, o que não significa que estamos certos ou errados, mas apenas, que, segundo as primorosas lições do mestre Paulo de Barros Carvalho⁴¹², estamos tomando uma “...posição firme e decisiva perante o sistema do ordenamento normativo brasileiro, em termos que vê-lo como um todo, na sua inteireza lógico-semântica, fugindo, por esse modo, de construções que se mantêm atreladas à literalidade do texto...”.

Antes de nos posicionarmos, não é demais relembrar que vemos o tratado como fonte normativa, veículo introdutor de normas.

⁴¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação dos produtos vegetais**. São Paulo: Dialética, Revista dialética de direito tributário, n.º.37, outubro, 1998, p.119.

Todavia, como já assentado, o referendo do Congresso, que se dá mediante a expedição do decreto-legislativo, não é desnecessário, tem esta importância fundamental, pois, sem tal veículo,⁴¹³ em que pese à norma internacional já existir, ela não poderá produzir efeito na ordem interna.

Justamente por não adotar o decreto-legislativo como fonte normativa, é que não se pode adotá-lo como premissa, já que os tratados, uma vez internalizados, via decreto-legislativo, passariam a sê-lo pela qualidade que este veículo ostenta na lei ordinária. Logo, não se analisará a hierarquia do decreto-legislativo, e, sim, do próprio tratado, por entendê-lo como fonte normativa.

Com efeito, o próprio Poder Constituinte demonstra ter admitido o tratado como veículo, e não o decreto-legislativo, posto que, na Constituição, como já se verificou oportunamente, vários são os enunciados em que se emprega o termo “tratado”. Caso este não fosse admitido na ordem interna como fonte normativa, qual seria o sentido do legislador constitucional, por exemplo, prever que:

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

(...)

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

(...)

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

É certo que não pode o intérprete utilizar-se apenas da literalidade como critério hábil na tarefa de construção de sentido, porém, por outro lado, não se pode

⁴¹³ Necessário para conferir eficácia técnica ao pactuado.

ignorá-lo, pois, com efeito, tem o suporte físico grande importância para o intérprete, o que se verifica diante das argutas lições de Paulo de Barros Carvalho⁴¹⁴:

A concepção do texto como plano de expressão, como suporte físico de significações, cresce em importância na medida em que se apresenta como único e exclusivo dado objetivo para os integrantes da comunidade comunicacional. (Grifou-se)

Torna-se necessário lembrar que não se dispensaram os demais argumentos, para considerar o tratado como fonte normativa, tendo sido estes empregados no capítulo 9, em que se cuidou, especialmente, deste entendimento.

Uma vez admitido o tratado como fonte hábil a injetar na ordem jurídica interna enunciados prescritivos, surge a seguinte indagação: diante de duas normas jurídicas existentes e válidas, a veiculada no tratado e a existente na ordem interna, qual deverá prevalecer, ou seja, como deverá agir o aplicador, em caso de antinomia?⁴¹⁵

Não é demais lembrar que perante a hipótese de antinomias, podem ser eleitos três critérios para solução de conflitos: 1) o hierárquico (em que a norma superior prevalece sobre a inferior); 2) o cronológico (prevalecendo a norma

⁴¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.114 e 115.

⁴¹⁵ Maria Helena Diniz em obra específica sobre o tema, sintetiza: a antinomia revela-se “na presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular”. DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. São Paulo: Saraiva, 1996, p.19.

Por sua vez, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, de modo percuciente define a antinomia jurídica como sendo: “...a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado”. Embora seja clara a definição, o jurista não se dá por satisfeito e classifica as antinomias jurídicas em: a) antinomias reais e aparentes e b) antinomias próprias e impróprias. Por antinomias reais, entende aquelas em que não há no ordenamento regras para resolvê-las, seja porque inexistem critérios para solução, seja porque entre os critérios existentes há conflito, por outro lado, seriam aparentes àquelas cujo ordenamento fez menção a regras de resolução de conflitos. Já as antinomias próprias são, fazendo uso das palavras do autor, “aquelas que ocorrem por motivos formais (por exemplo, uma norma permite o que outra obriga)”, já as impróprias “...decorrem do conteúdo material das normas, e mais adiante explica que são impróprias porque o conflito ocorre entre “... o comando estabelecido e a consciência do aplicador”. FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, denominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 212-213.

posterior); e, finalmente 3) o da especialidade (prevalecendo a norma especial em face da geral).

Conforme se verá adiante, poderá o aplicador empregar os três critérios, dependendo do conteúdo das normas veiculadas no tratado internacional.

Assim, se for norma de direito humano, o critério será o hierárquico, posto que esta deva prevalecer sobre a legislação interna, por outro lado, caso o acordo internacional não cuide de tal matéria, admite-se, por força do artigo 102, II, b⁴¹⁶ da Constituição, como regra geral, a paridade entre os enunciados prescritivos, veiculados no tratado e as legislações ordinárias interna.

Regra geral, é necessário frisar que, na hipótese dos tratados que disponham sobre matéria tributária, deverá ser dada uma interpretação diversa por força do artigo 98 do Código Tributário Nacional⁴¹⁷, questão esta a ser oportunamente tratada.

10.4.1 Antinomia: critério hierárquico

A hierarquia, ao lado do critério cronológico, assim como, da especialidade, é empregada como método para a solução de antinomias no direito, ou seja, diante da existência de duas normas válidas no sistema, no caso deste critério, deve-se aplicar aquela hierarquicamente superior.

Sobre critério hierárquico, esclarece Maria Helena Diniz⁴¹⁸:

⁴¹⁶ Constituição Federal: Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) II - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (...) b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”.

⁴¹⁷ Código Tributário Nacional: “Art.98: Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

⁴¹⁸ DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. São Paulo: Saraiva, 1996, p.34.

... baseado na superioridade de uma fonte de produção jurídica sobre a outra, o princípio *lex superior* quer dizer que em um conflito entre normas de diferentes níveis, a de nível mais alto, qualquer que seja a ordem cronológica, terá preferência em relação a de nível mais baixo.

Perfilhamos do entendimento segundo o qual existem duas formas de verificar a primazia de uma norma sobre a outra, primeiramente, leva-se em consideração o próprio veículo introdutor, assim, por estar determinada norma prevista na Constituição, é que afirmamos sê-la constitucional, e, portanto, hierarquicamente superior às demais que se encontram abaixo da Constituição.

Desse modo, num primeiro momento, para identificar se uma proposição jurídica prevalece sobre a outra, deve-se, portanto, analisar o *veículo introdutor*⁴¹⁹. Sobre tal matéria, providenciais as considerações de Paulo de Barros Carvalho⁴²⁰:

É por aceitar que a norma N' entrou em pela via constitucional, que reivindico sua supremacia com relação à norma N'', posta por lei ordinária. É porque certa norma individual e concreta veio à luz no bojo de um acórdão do Supremo Tribunal Federal que me atrevo a declarar sua prevalência em face de outro acórdão proferido por tribunal de menor hierarquia.

Também, fazendo alusão ao veículo introdutor, como um dos critérios determinantes para determinar a hierarquia, Tárek Moysés Moussalem⁴²¹, na visão de quem:

... a hierarquia dos veículos introdutores de regras jurídicas (Constituição Federal, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, etc.) é conseqüência imediata da hierarquia das suas fontes produtoras, tendo como fundamento de validade último a Constituição Federal caracterizando a unidade do Ordenamento Jurídico.

⁴¹⁹ Veículo introdutor, deve ser entendido como a fonte que introduziu determinada norma no Ordenamento, podendo ser uma Lei Ordinária, Lei Complementar, um Decreto-Legislativo, a Constituição Federal e etc.

⁴²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.51-52.

⁴²¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.155.

Todavia, faz-se necessário a advertência segundo a qual, nem sempre, a análise do veículo introdutor mostrar-se-á suficiente para determinar a hierarquia de um enunciado normativo.

Para demonstrar tal insuficiência, cita-se, como exemplo, a hipótese em que envolva conflito entre uma lei ordinária e outra complementar, diante desta hipótese, deverão, necessariamente, os enunciados da lei complementar prevalecer sobre os da lei ordinária?

Pensamos que não, posto que a hierarquia entre lei complementar e lei ordinária somente ocorrerá, quando a primeira servir como fundamento de validade para a última.

Permiti-se explicar, adotando-se, como caso prático, a controvérsia envolvendo a possibilidade ou não da lei ordinária 9.430/96 ter revogado enunciado previsto em Lei Complementar 70/90, cujo conteúdo determinava a isenção de Cofins para as sociedades civis prestadoras de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada registradas no registro civil.

Observe-se que a questão está justamente em saber se lei ordinária poderia revogar a isenção que foi posta por lei complementar.⁴²²

Note-se que, na hipótese acima exposta, envolvendo a discussão sobre a Cofins, não há que se falar em hierarquia da lei complementar 70/90 em face da lei ordinária 9.30/96, posto que esta última, ao conceder a isenção não retirou seu fundamento de validade da lei complementar 70/90 e, sim, da própria Constituição Federal, art. 149, que estabelece a competência para a União, por meio de lei ordinária, instituir contribuição social.

⁴²² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p155.

Como já dito, a competência para isentar decorre da competência para tributar, portanto, diante da Constituição, não se verifica qualquer impedimento, neste caso, de lei ordinária revogar conteúdo veiculado por lei complementar.⁴²³

Sobre a questão proposta, Tárek Moysés Moussalem⁴²⁴ esclarece que “a lei complementar que tratar de matéria de lei ordinária continua válida como lei complementar; possível de revogação por lei ordinária, porquanto não há gradação entre ambas”.

Diante dos termos propostos, não há dúvida de que o veículo introdutor tem inestimável valor para se verificar hierarquia, todavia não se revela suficiente, devendo o aplicador estar também atento para o fundamento de validade de tais enunciados.

No que diz respeito aos enunciados veiculados nos acordos internacionais, que se referem a direitos e garantias, pensamos que o Legislador Constitucional, à luz do art. 5º, § 2º, atribui a tais enunciados o *status* de norma constitucional, ao dispor:

Art. 5º (...)

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

⁴²³ Sobre tal controvérsia torna-se conveniente destacar que o Superior Tribunal de Justiça, embasado no denominado “princípio hierárquico”, ao considerar apenas o veículo introdutor como critério hábil para se definir hierarquia, decidiu que tal revogação não seria válida. Tal matéria encontra-se inclusive sumulada no STJ. “Súmula 276 - As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”. Por outro lado, o Supremo tribunal Federal embora, não tenha ainda tratado especificamente sobre tal questão revelou, através do voto do Ministro Moreira Alves, o entendimento defendido acima, confira ADC nº. 1-1/DF.

⁴²⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p.274.

Como já ficou assentado, os direitos e garantias fundamentais são normas constitucionais, sendo, inclusive, cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV).⁴²⁵

Dessa forma, por disposição expressa da Constituição, os tratados internacionais de direitos humanos teriam força suficiente para introduzir no sistema normas materialmente constitucionais.

Rememorando, torna-se necessário, mais uma vez, esclarecer que as normas denominadas de “direitos humanos” e de “direitos e garantias fundamentais” têm seus conteúdos norteados por princípios semelhantes.

A diferença está no veículo introdutor de tais direitos e garantias, assim, diz-se “direitos humanos” aqueles direitos e garantias veiculados em acordos internacionais, e, “fundamentais”, quando estão previstos na Constituição.

J. J. Gomes Canotilho⁴²⁶ estabelece a correlação necessária entre os direitos humanos e fundamentais ao dispor com magnitude:

... A ordem internacional e a ordem constitucional interna interactivamente abertas são ordens fundadas nos direitos humanos e nos direitos dos povos e daí as declarações universais e as convenções internacionais garantidoras dos direitos do homem ao lado dos catálogos de direitos fundamentais inseridos nas Constituições internas...

Diante de tais considerações, pode-se concluir que, por força da nossa Carta Constitucional, existem três veículos normativos credenciados pelo sistema aptos a introduzir, na ordem jurídica interna, direitos e garantias fundamentais, e, portanto, normas com eficácia constitucional, quais sejam: 1) a Constituição; 2) as Emendas Constitucionais; e 3) Os Tratados Internacionais de direitos humanos.

⁴²⁵ Art. 60. (...) § 4º. **Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:** (...) IV - os direitos e garantias individuais.

⁴²⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.370.

Ao se afirmar que a hierarquia de um enunciado é avaliada levando-se em consideração o seu veículo introdutor, não se escapa do seguinte questionamento: Como atribuir a uma norma veiculada no tratado o status de norma constitucional, tendo em vista que a fonte introdutora não foi a Constituição e, sim, o próprio tratado?

Lembrando ainda, que para alguns, o veículo nem seria o tratado e sim o decreto-legislativo, como defender tal hierarquia?

Em que pese, num primeiro instante, parecer absurdo e um atentado à soberania defender a tese de que possa uma norma introduzida por um Tratado Internacional assumir, diante da ordem interna, eficácia de norma constitucional, porquanto, se se considerar formalmente o veículo introdutor tratado, tem seu processo de elaboração totalmente distinto dos veículos que introduzem normas constitucionais. Por outro lado, isso se torna possível em razão do próprio texto constitucional, que consagrou, no artigo 5º, § 2º e § 3º, a denominada “abertura material” da Constituição.

Mais uma vez, vale-se das percucientes lições de Ingo Wolfgang Sarlet⁴²⁷, que, com propriedade, distingue a denominada fundamentalidade formal e material dos direitos basilares previstos na Constituição de 1988:

A fundamentalidade formal encontra-se ligada ao direito constitucional positivo e resulta dos seguintes aspectos, devidamente adaptados ao nosso direito constitucional pátrio: a) como parte integrante da Constituição escrita, os direitos fundamentais situam-se no ápice de todo o ordenamento jurídico, de tal sorte que - neste sentido- se cuida de direitos de natureza supralegal; b) na qualidade de normas constitucionais, encontram-se submetidos aos limites formais (procedimento agravado) e materiais (cláusulas pétreas) da reforma constitucional (art.60 da CF) (...) c) por derradeiro, cuida-se de normas diretamente aplicáveis e vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (art. 5º, § 1º da CF).

⁴²⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.87.

Já a fundamentalidade material, caracteriza o mestre,⁴²⁸ como sendo decorrente "...da circunstância de serem os direitos fundamentais elemento constitutivo da Constituição material, contendo decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade".

Ressalta Ingo Sarlet⁴²⁹ que somente a análise profunda de determinado direito, ou seja, de prescrever fatos relacionados com a estrutura do Estado e da sociedade e, especialmente, o papel ocupado pela pessoa humana neste Estado é que torna possível identificar um direito fundamental.

Diante desse fato, e amparado legalmente pelo Art. 5, § 2º da Constituição, traz-nos a doutrina que: "... a noção de fundamentalidade material permite a abertura da Constituição a outros direitos fundamentais não constantes do seu texto", concluindo expressamente que:

... o conceito materialmente aberto de direitos fundamentais consagrados pelo artigo 5º, § 2º, da nossa Constituição é de uma amplitude ímpar, encerrando expressamente, ao mesmo tempo, a possibilidade de identificação e construção jurisprudencial de direito materialmente fundamentais não escritos (no sentido de não expressamente positivados), bem como de direitos fundamentais constantes em outras partes do texto constitucional e nos tratados internacionais.⁴³⁰

Diante desses termos, a própria Constituição elegeu os tratados que versem sobre direitos e garantias, como fonte hábil a inserir, na ordem jurídica interna, normas de hierarquia constitucional.⁴³¹

⁴²⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.87.

⁴²⁹ Idem, **ibidem**, p.87 e 88.

⁴³⁰ Idem, **ibidem**, p. 99.

⁴³¹ Não é desnecessário lembrar, que o § 2º e conseqüentemente a questão condizente à "abertura material da Constituição", fora, também, ventilado no item 7.4 da dissertação.

José Afonso da Silva⁴³² envereda por esse caminho, e, com a clareza que lhe é peculiar, esclarece que o artigo 5º, § 2º enuncia as:

(...) três fontes de direito e garantias que vigoram no Ordenamento Jurídico brasileiro: (a) direitos e garantias expressos (art. 5º, I-LXXVIII); b) direitos e garantias decorrentes dos princípios e regime adotado pela Constituição; c) direitos e garantias decorrentes de tratados e convenções internacionais adotados pelo Brasil.

Merecem destaque as considerações de Antônio Augusto Cançado Trindade, que participou, junto à Assembléia Nacional Constituinte, da elaboração dos enunciados constitucionais, e, diante deste contexto, obtemperou o jurista⁴³³:

... a novidade do art. 5º, § 2º da Constituição de 1988 consiste no acréscimo, por proposta que avancei, ao elenco dos direitos constitucionalmente consagrados, dos direitos e garantias expressos em tratados internacionais sobre proteção internacional de direitos humanos em que o Brasil é parte.

Destaca José Afonso da Silva⁴³⁴, ao interpretar o § 2º do artigo 5º, que: “Aqui se tem uma hipótese de incorporação de normas internacionais de direito humanos no ordenamento constitucional interno...”. Segundo o Constitucionalista,⁴³⁵ essa possibilidade de incorporação tem amplas conseqüências, enumerando-as:

A primeira é de se alargar o campo constitucional desses direitos.

...

A segunda consiste na adoção da concepção monista no que tange ao direito internacional dos direitos humanos, pela qual se define a unidade, neste campo, entre o direito internacional e o direito interno constitucional...

⁴³² SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.178.

⁴³³ Apud PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.52-53.

⁴³⁴ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.178.

⁴³⁵, Idem, **ibidem**, p.178.

Além disso, na visão do doutrinador, a expressão tratado, empregada, no § 2º, deve ser interpretada com longo alcance “... para abranger todos os acordos internacionais sobre os direitos humanos, ou seja, declarações, convenções, pactos, protocolos e outros atos internacionais”.

Ainda sobre a possibilidade de abertura material da Constituição, oportunas são as considerações dos mestres portugueses J. J. Gomes Canotilho e Jorge Miranda, posto que, diante de enunciado previsto na Constituição de Portugal⁴³⁶, semelhante ao § 2º, posicionaram-se favoravelmente pela abertura.

J. J. Gomes Canotilho⁴³⁷ observa que, por força do artigo 16º, a Constituição admite “... outros direitos fundamentais constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional”. E, mais adiante, conclui que: “Em virtude de as normas que os reconhecem e protegem não terem a forma constitucional, estes direitos são chamados direitos materialmente fundamentais”.

No mesmo sentido, posiciona-se Jorge Miranda,⁴³⁸ ao ponderar que:

... o artigo 16º, n.º 1, da Constituição aponta para um sentido material dos direitos fundamentais: estes não são apenas os que as normas formalmente constitucionais enunciem; são ou podem ser também direitos provenientes de outras fontes, na perspectiva mais ampla da Constituição material.

De todo exposto, parece-nos que, embora o enunciado de direito humano não tenha sido previsto na Constituição, este fundamento de validade conferiu, expressamente àqueles enunciados, o *status* de norma constitucional.

⁴³⁶Constituição da República Portuguesa: “Artigo 16.º (Âmbito e sentido dos direitos fundamentais): 1. Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional. // 2. Os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem”. (Grifos nossos).

⁴³⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.403.

⁴³⁸ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p.162.

Verifica-se, desse modo, que o poder Constituinte, em 1988, elegeu como critério para atribuir o status de norma constitucional aos enunciados de direitos humanos, não propriamente o veículo introdutor, que será sempre o pacto internacional e, sim, a própria natureza das normas introduzidas por meio deste, se de direitos humanos, forçosamente, elas terão eficácia de norma constitucional.

Convém esclarecer, desde logo, que não se defende a supremacia dos tratados em face da Constituição Federal, e também não se está afirmando que os enunciados de direitos humanos são normas constitucionais, apenas se quer ressaltar que, em caso de conflito entre esta espécie de enunciado e o preceito infraconstitucional, deverá o aplicador prestigiar o primeiro em detrimento deste último.

10.4.2 Sobre a admissão ou não da incorporação automática dos tratados de direitos humanos

Outro ponto que merece ser esclarecido diz respeito à exigência ou não de decreto-legislativo, em se tratando de tratados de direitos humanos. Como já inclusive mencionado, alguns doutrinadores defendem a tese de que, versando o pacto internacional sobre direitos humanos, este passaria a produzir efeitos na ordem interna, prescindindo de aprovação via decreto-legislativo, tal entendimento tem como fundamento o artigo 5º, § 1º, da Constituição, *in verbis*: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Como representante de tal posicionamento, cita-se Flávia Piovesan⁴³⁹, ao defender que:

... a Constituição adota um sistema jurídico, misto, já que, para os tratados de direitos humanos, acolhe a sistemática da incorporação automática, enquanto para os tratados tradicionais acolhe a sistemática da incorporação não automática.⁴⁴⁰

Revela o mesmo entendimento o constitucionalista José Afonso da Silva,⁴⁴¹ ao defender que:

Na sistemática constitucional, os tratados, acordos e atos internacionais se só convertem em regra jurídica interna se, após a assinatura por preposto do Poder Executivo, forem referendados pelo Congresso Nacional e ratificados pelo presidente da República. (...) **A diferença é que, no caso dos tratados de direitos humanos, têm esse vigência interna imediata, sem intermediação legislativa; ingressam na ordem jurídica nacional no nível das normas constitucionais** e, diretamente, criam situações jurídicas subjetivas em favor dos brasileiros e estrangeiros residente no País. **Aliás, o § 1º do art. 5º**, quando afirma 'que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, **abrange igualmente as normas internacionais definidoras desses direitos e garantias, como uma das conseqüências de sua integração automática no sistema de direitos de sua Constituição.**⁴⁴²

No mesmo sentido, posiciona-se Betina Treiger Grupenmacher⁴⁴³, ao sustentar que:

⁴³⁹ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.87.

⁴⁴⁰ No mesmo sentido da autora citada, Maria Gacia, na visão de quem: "... inculpidos determinados direitos ou garantias individuais num tratado internacional, esse texto passa a incorporar-se ao sistema jurídico estatal, observada a respectiva Constituição - de tal sorte que, pela dicção do § 1º do art. 5º, tais direitos e garantias vêm integrar o elenco constante do texto constitucional, independentemente de norma expressa" GARCIA, Maria. **Desobediência civil: direito fundamental**. 2. ed. São Paulo: RT, 2004, p.211-212.

Torna-se oportuno esclarecer que Flávia Piovesan mesmo após a Emenda 45 continua defendendo a tese da incorporação automática, segundo a autora: "O § 3º do art. 5º tão somente veio a fortalecer o entendimento em prol da incorporação automática dos tratados de direitos humanos". (PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.87). Diferentemente, José Afonso da Silva, passa a entender que depois da Emenda 45, a admissão da incorporação automática deve ser repensada, ao considerar: "... que essa questão precisa ser repensada em face desse § 3º...". SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.179.

⁴⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.178.

⁴⁴² Data vênua máxima, ousamos discordar no que diz respeito a aplicação automática das normas veiculadas nos tratados, mesmo naqueles de direitos humanos, entendemos ser necessário o referendo do Congresso, sem o qual tais normas não teriam eficácia, não podendo, destarte, produzir efeitos.

⁴⁴³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p.89.

Não se atingiu, portanto, com a Carta de 1988, a evolução constitucional almejada ou esperada, mas trilhou-se o caminho para alcançar tal desiderato, ao fazer opção pelo sistema monista, com prevalência do direito internacional, relativamente aos tratados que contêm normas sobre proteção de direitos humanos. Estes sim, após a sua ratificação, independentemente de prévia aprovação legislativa, tem o status de norma constitucional, possuindo, portanto, primazia sobre a legislação interna.

Data vênia máxima, não se está de acordo com tal entendimento. A uma, porque, como já exposto, o decreto-legislativo é essencial para que as normas previstas nos tratados possam produzir efeitos na ordem jurídica interna, sem o referendo do Congresso, estão tais normas desprovidas de eficácia técnica, não poderão sequer produzir efeitos, quanto mais efeitos próprios de normas constitucionais.

A duas, porque, a ratificação, sem o consentimento do Congresso, é inaceitável, podendo, futuramente, servir de fundamento para invalidação do compromisso avençado.

Não é demais lembrar que a doutrina, apenas em casos restritíssimos, admite a aprovação de tratados sem referendo, basicamente, nas seguintes hipóteses: a) quando se destinem a executar, interpretar ou prorrogar tratados preexistente devidamente aprovados pelo Legislativo; 2) quando forem estritamente inerentes à rotina diplomática ordinária e puderem ser desconstituídos mediante comunicação à outra parte, eficaz, desde logo, sem necessidade de denúncia.⁴⁴⁴

Sobre a necessidade do referendo, Francisco Rezek⁴⁴⁵ é enfático ao afirmar que "... não pode o Presidente da República manifestar o consentimento definitivo, em relação ao tratado, sem abono do Congresso Nacional".

⁴⁴⁴ MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995, p.479-481.

⁴⁴⁵ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.64.

Assim, defende-se que o tratado, mesmo veiculando normas de direitos humanos, necessita de aprovação pelo Congresso, sem a qual seu conteúdo torna-se desprovido de eficácia técnica.

Não se admite a incorporação automática, convém lembrar que, para que as normas veiculadas nos tratados possam produzir efeitos, é necessário o ato do Congresso Nacional referendando-as, conferindo a elas eficácia técnica, todavia, por força do artigo 5º, § 1º, uma vez tendo sido o Decreto-legislativo publicado, entende-se que tais normas passam a ter aplicação imediata.⁴⁴⁶

10.5 OS EFEITOS DO NOVEL § 3º ACRESCENTADO PELA EMENDA 45 SOBRE OS TRATADOS DE DIREITOS HUMANOS

O problema da eficácia das normas enunciadas nos pactos internacionais, diante do art.5º, § 2º, despertou inúmeras disputas acerca de sua aplicação, e acredita-se que, com intuito de solapar tais divergências, o poder constituinte derivado acrescentou na Constituição no art. 5º, mediante a Emenda 45 de 2004, o novel § 3º, dispondo:

Art. 5º (...)

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

Não é desnecessário esclarecer que um dos objetivos da formulação do § 3º foi justamente tentar dirimir as controvérsias existentes em face do já comentado § 2º.

⁴⁴⁶ “Art. 5º (...) § 1º. As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Permite-se explicar, o § 2º, ao prever expressamente que: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”, fez com que surgissem diferentes posicionamentos sobre a hierarquia das normas de direitos humanos, podendo ser resumidas naquelas que defendem: “a) a hierarquia supraconstitucional de tais tratados; b) a hierarquia constitucional; c) a hierarquia infraconstitucional, mas supralegal; e d) a paridade hierárquica entre tratado e lei federal.”⁴⁴⁷

Entretanto, como será demonstrado, o parágrafo 3º não conseguiu solapar as controvérsias existentes acerca da eficácia das normas previstas nos tratados diante da ordem jurídica interna, não só deixando de responder, como ainda fazendo surgir várias indagações a serem decifradas pelos operadores do direito, dentre as quais merecem destaque:

- 1) O que pode ser considerado como “tratado de direito humano”?
- 2) Admitindo-se o tratado como fonte normativa, qual eficácia das normas de direitos humanos veiculadas em tratados internacionais em face do ordenamento jurídico interno? 2.1) No caso de tal tratado de direitos humanos não ser aprovado nos moldes do § 3º, qual será a eficácia das normas veiculadas nele? Serão elas superiores a leis ordinárias ou equiparadas a estas? 2.2) Como fica a situação dos tratados de direitos humanos ratificados antes da Emenda 45; e,
- 3) Quanto aos demais tratados cujos enunciados veiculados não versarem sobre direitos humanos, como fica a eficácia de tais normas em face da ordem jurídica interna?

⁴⁴⁷ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.71.

10.5.1 Posicionamento da doutrina acerca das questões propostas

No que diz respeito à primeira questão sobre o que vem a ser direitos humanos, já se tratou deste tema no capítulo 7. Em apertada síntese, vimos que os direitos humanos, em relação ao conteúdo, possuem as mesmas características que se verificam nos direitos, princípios, garantias eleitas pela Carta como fundamentais. Isto porque as Cartas Constitucionais encampam vários direitos veiculados nas Convenções Internacionais.

Já em relação ao grau hierárquico das normas veiculadas em tratados de direitos humanos, ratificados antes da emenda 45, verifica-se, como posição predominante na doutrina, aquela em que se aplicará o disposto no art. 5º, § 2º, atribuindo a ela eficácia constitucional.

Sobre o assunto, embora se trate de longo excerto, pede-se licença para reproduzi-lo em função da profundidade e clareza das palavras de Flávia Piovensan,⁴⁴⁸ que, ao interpretar o art. 5º, § 3º da Constituição, é enfática:

Desde logo, há que afastar o entendimento segundo o qual, em face do § 3º do art. 5º, todos os tratados de direitos humanos já ratificados seriam recepcionados como lei federal, pois não teriam obtido o quorum qualificado de três quintos, demandado pelo aludido parágrafo.

...

Reitere-se que, por força do art. 5º, § 2º, todos os tratados de direitos humanos, independentemente do quorum de sua aprovação, são materialmente constitucionais, compondo o bloco de constitucionalidade. O quorum qualificado está tão somente a reforçar tal natureza, ao adicionar um lastro formalmente constitucional aos tratados ratificados, propiciando ao 'constitucionalização formal' dos tratados de direitos humanos no âmbito jurídico interno. Como já defendido por este trabalho, na hermenêutica emancipatória dos direitos há que se imperar uma lógica material e não formal, orientada por valores, a celebrar o valor

⁴⁴⁸ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.72.

fundante da prevalência da dignidade humana. À hierarquia de valores deve corresponder uma hierarquia de normas, e não o oposto. Vale dizer, a preponderância material de um bem jurídico, como é o caso de um direito fundamental, deve condicionar a forma no plano jurídico-normativo, e não ser condicionado por ela.

Adiante, obtempera a cientista⁴⁴⁹:

Não seria razoável sustentar que os tratados de direitos humanos já ratificados fossem recepcionados como lei federal, enquanto os demais adquirissem hierarquia constitucional exclusivamente em virtude de seu quorum de aprovação.

Valério de Oliveira Mazzuoli⁴⁵⁰ revela entendimento semelhante ao citado acima, ao concluir:

Portanto, já se exclui, desde logo, o entendimento de que os tratados de direitos humanos não aprovados pela maioria qualificada do § 3º do art. 5º equivaleria hierarquicamente à lei ordinária federal, uma vez que os mesmos teriam sido aprovados apenas por maioria simples (nos termos do art.49, inc, I da Constituição) e não pelo quorum que lhes impõe o referido parágrafo. Aliás, o § 3º do art. 5º em nenhum momento atribui status de lei ordinária aos tratados não aprovados pela maioria qualificada por ele estabelecida.

... O que se deve entender é que o quorum que tal parágrafo estabelece serve tão- somente para atribuir eficácia formal a esses tratados no nosso ordenamento jurídico interno, e não para atribuir-lhes a índole e o nível materialmente constitucionais que eles já têm em virtude do § 2º do art. 5º da Constituição.

José Afonso da Silva⁴⁵¹, por sua vez, salienta que o objetivo do legislador constitucional foi justamente evitar que pudesse prevalecer entendimento, como o próprio defendido por ele, que, em relação aos tratados de direitos humanos, a recepção seria automática, sendo despiciendo o referendo do Congresso.

⁴⁴⁹ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.72.

⁴⁵⁰ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006, RT, 2006, p. 502.

⁴⁵¹ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.179.

Assim, conclui o doutrinador⁴⁵² que o § 3º veio para dar solução expressa a tal questão, regulando interpretativamente cláusula do § 2º, explicando que:

... os tratados e convenções sobre direitos humanos só se incorporarão ao Direito interno com o status de norma constitucional formal se os decretos legislativos por meio dos quais o Congresso Nacional os referenda (art.49, I) forem aprovados com a mesma exigência estabelecidas no art.60...

Direito constitucional formal, pois de natureza constitucional material o terão sempre, como são todas as normas de direitos humanos.

Também, Celso Lafer⁴⁵³ avalia que o § 3º foi introduzido para esclarecer o § 2º, o que se pode verificar diante da seguinte enunciação: "... o novo parágrafo 3º do art. 5º pode ser considerado com uma lei interpretativa destinada a encerrar as controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias suscitadas pelo parágrafo 2º do art. 5º".

Ainda Francisco Rezek⁴⁵⁴, ao tratar do § 3º, revela o entendimento de que tal parágrafo foi acrescentado, para que, finalmente, fosse aplicado o que já estava previsto no § 2º da Constituição. Para o jurista: "... é sensato crer que ao promulgar esse parágrafo (...) o Congresso constituinte os elevou à categoria dos tratados de nível constitucional". Como exemplo, cita o caso do Código Tributário Nacional, que, em que pese ser formalmente uma lei ordinária, o legislador Constitucional promoveu lei complementar, quando a Carta "disse que normas gerais de direito tributário deveriam estar expressamente em diploma dessa estatura".

Segundo o internacionalista, o § 3º revelou-se necessário diante das decisões do Supremo Tribunal Federal, as quais, ao não atentar para o disposto no § 2º, levavam a conferir aos tratados, independentemente do seu conteúdo, simples status de lei ordinária. De acordo com as palavras do próprio doutrinador, "...as

⁴⁵² SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.179.

⁴⁵³ LAFER, Celso. A internacionalização dos direitos humanos. **Constituição, racismo e relações internacionais**. São Paulo: Manole, 2005, p.16.

⁴⁵⁴ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.102.

perspectivas da jurisprudência nesse domínio, pareciam sombrias...”, fazendo referência às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade da prisão do depositário infiel, fazendo, portanto, letra morta da proibição existente na Convenção de São José da Costa Rica.

Diante do posicionamento da doutrina, em atribuir-as normas de direitos humanos eficácia constitucional, independentemente ou não do § 3º, surge a seguinte indagação: Qual o efeito jurídico então de um tratado ser aprovado nos moldes do § 3º?

Flávia Piovesan⁴⁵⁵ aduz que a única diferença entre um tratado de direito humano aprovado em conformidade com o § 3º, ou não, dá-se para efeitos da renúncia (o ato unilateral pelo qual um Estado se retira de um tratado), posto que, antes ou depois da emenda 45, tais tratados de direitos humanos serão sempre materialmente constitucionais⁴⁵⁶, esclarece, todavia, que, se, por um lado, os tratados de direitos humanos apenas “materialmente” constitucionais admitem a renúncia, os formalmente constitucionais (entenda-se os aprovados conforme o estabelecido no § 3º) não a admitirão, por força do artigo 60, § 4º, IV da carta, não sendo, destarte, os tratados de direitos humanos formalmente constitucionais suscetíveis de denúncia pelo Estado Signatário.

Seguindo a mesma linha, Valério Oliveira Mazzuoli⁴⁵⁷ obtempera:

⁴⁵⁵ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.74-75.

⁴⁵⁶ No mesmo sentido Celso Lafer, para quem: “Com a vigência da Emenda 45, de 08 de dezembro de 2004, os tratados internacionais a que o Brasil venha a aderir, para serem recepcionados formalmente como normas constitucionais, devem obedecer ao iter (sic) previsto no novo parágrafo 3º, art. 5º”. LAFER, Celso. A internacionalização dos direitos humanos. **Constituição, racismo e relações internacionais**. São Paulo: Manole, 2005, p.17.

⁴⁵⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006, p.503.

... fazendo-se uma interpretação sistemática do texto constitucional em vigor, á luz dos princípios constitucionais e internacionais de garantismo jurídico e de proteção à dignidade humana, chega-se á conclusão: o que o texto constitucional reformado quis dizer é que esses tratados de direitos humanos ratificados pelo Brasil, que já têm status de norma constitucional, nos termos do § 2º do art. 5º, poderão ainda ser formalmente constitucionais.

Estabelecidas tais premissas, propõe o doutrinador ⁴⁵⁸ o seguinte questionamento: “Mas, quais são os efeitos mais amplos em se atribuir a tais tratados equivalência de emenda para além de seu status de norma constitucional?”, respondendo, em seguida, que são dois os efeitos:

eles passarão a reformar a Constituição, o que não é possível tendo apenas o status de norma constitucional;

eles não poderão ser denunciados, nem mesmo com o Projeto de Denúncia elaborado pelo Congresso Nacional, podendo ser o Presidente da República responsabilizado em caso de descumprimento desta regra (o que não é possível fazer tendo os tratados apenas status de norma constitucional).

José Afonso da Silva⁴⁵⁹, também, não difere dos doutrinadores citados acima, no que diz respeito em diferenciar os tratados internacionais de direitos humanos, levando-se em consideração o § 3º, em formal ou materialmente constitucionais, todavia traz efeitos distintos para aqueles tratados aprovados depois da emenda 45 caso seja formal ou materialmente constitucional, dispondo:

A diferença importante está aí: as normas infraconstitucionais que violarem as normas internacionais acolhidas na forma daquele § 3º são inconstitucionais e ficam sujeitas ao controle de constitucionalidade na via incidente com na via direta; as que não forem acolhidas desse modo ingressam no ordenamento interno no nível de lei ordinária, e eventual conflito com as demais normas infraconstitucionais se resolverá pelo modo de apreciação da colidência(sic) entre lei especial e lei geral.

⁴⁵⁸ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006, p.503.

⁴⁵⁹ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.179.

Revela também esse entendimento, Alexandre de Moraes,⁴⁶⁰ ao considerar que a Emenda 45 de 2004, por meio do § 3º, concedeu ao Congresso Nacional, no caso específico dos tratados internacionais de direitos humanos, "... a possibilidade de incorporação com *status* ordinário (CF, art.49, I) ou com status constitucional (CF, § 3º, art. 5º).

10.5.2 Proposta interpretativa

Não é novidade alguma para os operadores do direito que quem dita a regra, permite-se a expressão vulgar: "dá a última palavra" sobre a interpretação e construção das normas jurídicas, é o aplicador da lei.

Por outro lado, em que pese ser cômodo, e saber que a palavra final será dada pelo Poder Judiciário, ousamos emitir nosso posicionamento, mesmo sabendo que poderá não ser aceito, como também, ser alvo de críticas.

Mas pensamos ser esta a função do cientista, submeter aquilo que pensam as críticas e assim colaborar, de alguma forma, com a discussão e, logicamente, com o conhecimento.

Feita tal observação, que julgamos necessária, até em respeito daqueles que pensam de forma diferente, defendemos que as normas veiculadas nos tratados poderão assumir, diante do ordenamento jurídico interno, três eficácias, a depender do conteúdo de tais normas e da forma como foram referendadas (eficácia sintática), quais sejam:

⁴⁶⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.672.

1) Se enunciados prescritivos veiculados em tratados internacionais que não dispõem sobre direitos humanos⁴⁶¹, nem de matéria tributária, produzirão, na ordem jurídica interna, efeito próprio, de norma infraconstitucional, neste caso, diante de antinomia, deverá ser aplicado o critério especial e, diante da absoluta impossibilidade deste, o critério cronológico.⁴⁶²

2) Se enunciados prescritivos veiculados em tratados internacionais que não dispõem sobre direitos humanos⁴⁶³, mas que dispõem, direta ou indiretamente, sobre matéria atinente à instituição, fiscalização, administração, cobrança, e extinção de tributos, produzirão, na ordem jurídica interna, efeito próprio, de norma infraconstitucional, mas próprio de Lei Complementar, por força do artigo 98 do Código Tributário Nacional.⁴⁶⁴

3) Se Enunciados prescritivos veiculados em tratados internacionais de direitos humanos, há que se fazer a distinção:

3.1) Se antes da Emenda 45 – são de toda forma, em razão da abertura prevista expressamente no artigo no artigo 5º, § 2º, materialmente, constitucionais,

⁴⁶¹ Tratados de direitos humanos, pelo fato de tratarem direta ou indiretamente de direito e garantias fundamentais, mas, cujo veículo como próprio nome está a dizer é um tratado internacional.

⁴⁶² Torna-se conveniente lembrar que mesmo no caso de aplicação do critério cronológico, não há que se falar de revogação da norma veiculada no tratado por outra fonte interna e nem desta pela norma internacional. Vale dizer, o tratado, somente poderá deixar de pertencer a ordem interna, como fonte normativa, por força de uma denúncia ou pelo Controle de Constitucionalidade feito pelo Supremo Tribunal Federal, artigo 102, II, b: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) II - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (...) b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”.

Sobre revogação, indispensáveis são as lições de Tárek Moysés Moussallem, o qual enumera as seguintes proposições acerca da revogação: “(i) a revogação é sempre função de um ato de fala deontico e não um princípio lógico; (ii) a revogação, sem que haja conflito de normas, é sempre ato de fala concreto (refere-se a um enunciado específico) e geral (refere-se a toda comunidade); (iii) quando a revogação se dá em virtude do conflito de normas no tempo (*lex posterior derogat priori*), será sempre ato de fala concreto (refere-se a um enunciado específico) e individual (refere-se a pessoas determinadas); (iv) a revogação não é função de uma das normas conflitantes; (v) ao se mirar os atos locucionários de revogação, o ato proposicional sempre faz referência a outro ato de fala locucionário, jamais a uma conduta humana”. (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p.201).

⁴⁶³ Tratados de direitos humanos, pelo fato de tratarem direta ou indiretamente de direito e garantias fundamentais, mas, cujo veículo como próprio nome está a dizer é um tratado internacional.

⁴⁶⁴ Tal posicionamento será oportunamente tratado.

vale explicar, possuem o status de norma constitucional, devendo prevalecer sobre as normas infraconstitucionais, considerando-se o primado da Segurança Jurídica.

3.2) Se posterior a Emenda 45 – há que se promover também necessária distinção:

3.2.1) Se o Congresso, ao conferir eficácia técnica aos enunciados prescritivos veiculados nos tratados, adotar a forma prevista no § 3º do artigo 5º da CF, qual seja, aprovação em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão tais normas, em que pese o veículo introdutor ser um tratado internacional, equivalentes em eficácia às emendas constitucionais, e mais, tais direitos e garantias estarão, à semelhança do que ocorre no artigo 60, § 4º, IV da CF, petrificados na ordem jurídica interna.

3.2.2) Se o Congresso, ao conferir eficácia técnica às normas veiculadas nos tratados, não adotar a forma prevista no § 3º do artigo 5º, pressupõe-se que tais normas, não terão o status constitucional.

Entendemos que este último posicionamento mereça ser explicado, posto que, numa primeira visão, possa parecer um atentado aos direitos e garantias admitir que um enunciado de tamanha carga axiológica, veiculado num tratado, passe a pertencer à ordem jurídica interna, com status de simples lei ordinária.

Todavia pensamos que, ao ser inserido o parágrafo 3º no artigo 5º da Constituição, até mesmo em razão de soberania nacional, optou o Poder Constituinte, decisão político-legislativa, em outorgar ao Congresso Nacional tal competência. Ficando, destarte, os senadores e deputados federais encarregados de determinar o grau de eficácia que a norma veiculada no tratado produzirá no âmbito interno.

10.6 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE NORMA INTERNA E INTERNACIONAL

10.6.1 Superior Tribunal de Justiça

10.6.1.1 Superior Tribunal de Justiça: decisão que confere às normas veiculadas nos tratados de direitos humanos eficácia constitucional

Torna-se conveniente ressaltar que, em recente decisão, publicada no dia 08/06/2006, o Superior Tribunal de Justiça no RHC 18799, manifestou-se acerca do novel artigo § 3º, bem como, artigo 5º, § 2º, reconhecendo, finalmente, o que na Constituição sempre entendamos estar claro, ou seja, que os enunciados veiculados em tratados de direitos humanos, que estabelecem direitos e garantias, deverão ter eficácia de norma constitucional.

Acredita-se que tal decisão⁴⁶⁵ fará história, dando novel significado para a eficácia dos enunciados de direitos humanos, e, por estar intimamente relacionada com o objeto do nosso estudo, permite-se reproduzir a ementa na íntegra:

Constitucional. Processual penal. Recurso ordinário em *habeas corpus*. Execução fiscal. Depositário infiel. Penhora sobre o faturamento da empresa. Constrangimento ilegal. Emenda constitucional nº 45/2004. Pacto de São José da Costa Rica. Aplicação imediata. Ordem concedida. Precedentes.

A infidelidade do depósito de coisas fungíveis não autoriza a prisão civil. 2. Receita penhorada. Paciente com 78 anos de idade. Dívida garantida, também, por bem imóvel. 3. Aplicação do Pacto de São José da Costa Rica, em face da Emenda Constitucional nº 45/2004, que introduziu modificações substanciais na novel Carta Magna. 4. § 1º, do art. 5º, da CF/88: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. 5.

⁴⁶⁵ Processo: RHC 18799 / RS ; RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS; 2005/0211458-7; Relator(a): Ministro JOSÉ DELGADO (1105); Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento: 09/05/2006; Data da Publicação/Fonte DJ 08.06.2006 p. 120.

No atual estágio do nosso ordenamento jurídico, há de se considerar que: - a) a prisão civil de depositário infiel está regulamentada pelo Pacto de São José da Costa Rica, do qual o Brasil faz parte; - b) a Constituição da República, no Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), Capítulo I (Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos), registra no § 2º do art. 5º

que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. **No caso específico, inclui-se no rol dos direitos e garantias constitucionais o texto aprovado pelo Congresso Nacional inserido no Pacto de São José da Costa Rica; - c) o § 3º do art. 5º da CF/88, acrescido pela EC nº 45, é taxativo ao enunciar que “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”. Ora, apesar de à época o referido Pacto ter sido aprovado com quorum de lei ordinária, é de se ressaltar que ele nunca foi revogado ou retirado do mundo jurídico, não obstante a sua rejeição decantada por decisões judiciais. De acordo com o citado § 3º, a Convenção continua em vigor, desta feita com força de emenda constitucional. A regra emanada pelo dispositivo em apreço é clara no sentido de que os tratados internacionais concernentes a direitos humanos nos quais o Brasil seja parte devem ser assimilados pela ordem jurídica do país como normas de hierarquia constitucional; - d) não se pode escantear que o § 1º supra determina, peremptoriamente, que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. Na espécie, devem ser aplicados, imediatamente, os tratados internacionais em que o Brasil seja parte; - e) o Pacto de São José da Costa Rica foi resgatado pela nova disposição constitucional (art. 5º, § 3º), a qual possui eficácia retroativa; - f) a tramitação de lei ordinária conferida à aprovação da mencionada Convenção, por meio do Decreto nº 678/92 não constituirá óbice formal de relevância superior ao conteúdo material do novo direito aclamado, não impedindo a sua retroatividade, por se tratar de acordo internacional pertinente a direitos humanos. **Afasta-se, portanto, a obrigatoriedade de quatro votações, duas na Câmara dos Deputados, duas no Senado Federal, com exigência da maioria de dois terços para a sua aprovação (art. 60, § 2º).** 6. Em caso de penhora sobre o faturamento de empresa, hipótese só admitida excepcionalmente, não de ser observados alguns critérios, tais como a ausência de outros bens, a nomeação de um depositário-administrador (com a sua anuência expressa em aceitar o encargo) e a apresentação de um plano de pagamento, nos termos dos arts. 677 e 678 do CPC. In casu, o exame dos autos não convence de que tais pressupostos foram seguidos, **decorrendo disso que a ordem de prisão decretada manifesta-se como constrangimento ilegal e abusivo.** 7. Precedentes. 8. Recurso em habeas corpus provido para conceder a ordem”. (Grifou-se)**

10.6.1.2 Superior Tribunal de Justiça: prevalência dos tratados que versam sobre matéria tributária em relação às legislações infraconstitucionais.

Em relação aos demais tratados internacionais, adota o Superior Tribunal de Justiça, como entendimento majoritário, posição, segundo a qual, os tratados que tratem de matéria tributária serão, por força do artigo 98 do CTN, hierarquicamente, superiores às legislações ordinárias internas, já em relação aos demais, aplica-se a paridade entre as normas internacionais e as internas.

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU. GATT. ART 98 DO CTN. SÚMULA 71/STJ.⁴⁶⁶

1. Isento o pescado nacional do recolhimento de ICMS, igual tratamento deve ser dado ao bacalhau proveniente de país signatário do GATT, por força do acordo firmado entre seus membros, sob pena de violação ao art. 98 do CTN. Precedentes. 2. O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento de ICMS (Súmula 71/STJ). 3. Agravo regimental provido.⁴⁶⁷

10.6.2 Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal, diversamente do Superior Tribunal de Justiça, não reconhece, pelo menos até hoje, paridade entre as normas constitucionais e aquelas veiculadas em tratados de direitos humanos.

Ainda não se admite, no Supremo Tribunal Federal, a paridade entre norma de direito humano e constitucional, é o que se pode inferir do seguinte julgado:

⁴⁶⁶ Superior Tribunal de Justiça: “Súmula 71 - O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM”. Tal súmula será analisada, em capítulo próprio.

⁴⁶⁷ Superior Tribunal de Justiça: Processo: AgRg no REsp 259097 / RJ; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL; 2000/0046961-0; Relator(a): Ministro CASTRO MEIRA (1125); Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 04/05/2004; Data da Publicação/Fonte: DJ 18.10.2004, p. 199.

EMENTA: - Recurso extraordinário. Alienação fiduciária em garantia. Prisão civil. - Esta Corte, por seu Plenário (HC 72131), firmou o entendimento de que, em face da Carta Magna de 1988, persiste a constitucionalidade da prisão civil do depositário infiel em se tratando de alienação fiduciária, bem como de que o Pacto de São José da Costa Rica, além de não poder contrapor-se à permissão do artigo 5º, LXVII, da mesma Constituição, não derogou, por ser norma infraconstitucional geral, as normas infraconstitucionais especiais sobre prisão civil do depositário infiel. - Esse entendimento voltou a ser reafirmado recentemente, em 27.05.98, também por decisão do Plenário, quando do julgamento do RE 206.482. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. - Inconstitucionalidade da interpretação dada ao artigo 7º, item 7, do Pacto de São José da Costa Rica no sentido de derogar o Decreto-Lei 911/69 no tocante à admissibilidade da prisão civil por infidelidade do depositário em alienação fiduciária em garantia. - É de observar-se, por fim, que o § 2º do artigo 5º da Constituição não se aplica aos **tratados internacionais** sobre direitos e garantias fundamentais que ingressaram em nosso ordenamento jurídico após a promulgação da Constituição de 1988, e isso porque ainda não se admite tratado internacional com força de emenda constitucional. Recurso extraordinário conhecido e provido.⁴⁶⁸

Em que pese não reconhecer a paridade entre norma constitucional e norma de direito humano, em recente aresto, demonstra o Supremo Tribunal Federal, por meio de voto da Ministra Relatora Ellen Graie, reconhecer a primazia dos tratados de direitos humanos em relação às normas infraconstitucionais, é o que se pode concluir do seguinte aresto:

PRAZO PRESCRICIONAL. CONVENÇÃO DE VARSÓVIA E CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR.

1. O art. 5º, § 2º, da Constituição Federal se refere a tratados internacionais relativos a direitos e garantias fundamentais, matéria não objeto da Convenção de Varsóvia, que trata da limitação da responsabilidade civil do transportador aéreo internacional (RE 214.349, rel. Min. Moreira Alves, DJ 11.6.99). 2. Embora válida a norma do Código de Defesa do Consumidor quanto aos consumidores em geral, no caso específico de contrato de transporte internacional aéreo, com base no art. 178 da Constituição Federal de

⁴⁶⁸ Supremo Tribunal Federal: RE 253071/GO – GOIÁS RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator(a): Min. MOREIRA ALVES; Julgamento: 29/05/2001; Órgão Julgador: Primeira Turma; Publicação: DJ 29-06-2001, p.61, EMENT, vol. 2037-06, p.1131.

1988, prevalece a Convenção de Varsóvia, que determina prazo prescricional de dois anos. 3. Recurso provido.⁴⁶⁹

Em relação aos tratados que versam sobre matéria tributária à semelhança do Superior Tribunal de Justiça, este tribunal reconhece a primazia dos primeiros em relação à legislação interna infraconstitucional.⁴⁷⁰

Em relação aos demais tratados, convém observar que o Supremo Tribunal Federal aplica a paridade entre lei internacional e lei interna, resolvendo possível conflito aplicando o critério cronológico. Merece, todavia, ser noticiado o aresto nº. 662-2 em que este Tribunal admitiu, no caso de antinomia, a aplicação do critério da especialidade, nas circunstâncias em que for possível.

Tal entendimento pode ser inferido do julgamento da Extradicação Nº. 662-2, por meio do seguinte excerto:

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. (Grifou-se)

Convém obtemperar que ainda não fora analisado, ao menos que se tenha notícia, pela Corte Suprema, o novel § 3º, acrescentado pela Emenda 45/2004. O que entendemos poderá fazer com que este tribunal mude de entendimento.

Outro ponto que merece ser destacado diz respeito à tese já sustentada de que os tratados são veículos introdutórios de normas e não os decretos-legislativos.

⁴⁶⁹ Supremo Tribunal Federal: RE 297901 / RN - RIO GRANDE DO NORTE; RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator (a): Min. ELLEN GRACIE; Julgamento: 07/03/2006; Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação: DJ 1-03-2006, p.38, EMENT, vol.02227-03, p.00539 RJP v. 2, n. 9, 2006, p. 121-122.

⁴⁷⁰ 575 - À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias concedida a similar nacional. (D.C.; D. Trib.)

Isto foi possível observar diante das próprias decisões judiciais, em que se utilizou e foi citado como fundamento normativo o próprio tratado e não ao decreto-legislativo.

CAPÍTULO 11

DA INTERSECÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA: AS LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELOS TRATADOS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

11.1 TRATADOS INTERNACIONAIS QUE VEICULAM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E OS EFEITOS PRODUZIDOS NA ORDEM JURÍDICA INTERNA

Sabe-se que as relações econômicas entre as nações é uma realidade que não se pode negar, existem, hoje, vários blocos econômicos, revelando que esta é uma tendência da qual não se pode fugir.

Sendo os tratados internacionais a principal fonte jurídica do direito internacional, não há como deixar de lado os efeitos que esta fonte normativa possa acarretar na ordem jurídica interna.

Não se pretende também deixar de lado a soberania, sabendo-se que esta é qualidade intrínseca do Estado, o que equivale dizer, sem soberania não há Estado. José Afonso da Silva⁴⁷¹ deixa claro tal entendimento, ao expor: “*O Estado, constitui-se de quatro elementos essenciais: um poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades*”.⁴⁷²

⁴⁷¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.100.

⁴⁷² Marcos Aurélio Pereira Valadão: “A soberania é um atributo do Estado. Assim, ainda que uma entidade tenha os elementos constitutivos do Estado (povo, território e governo) sem ter sua soberania reconhecida pelos outros Estados, não será um Estado, sujeito no Direito das Gentes”. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.192.

Não se pretende vulnerar a soberania do Estado, até porque esta é necessária até para mantê-lo como tal, por outro lado, é necessário lembrar que o Estado, nas relações internacionais, é sujeito de direito e deveres, tendo cláusula expressa na Constituição de 1988, para regular tal relação:

Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

- I - independência nacional;
- II - prevalência dos direitos humanos;
- III - autodeterminação dos povos;
- IV - não-intervenção;
- V - igualdade entre os estados;
- VI - defesa da paz;
- VII - solução pacífica dos conflitos;
- VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;
- IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.
- X - concessão de asilo político.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Também não se pode deixar de considerar que o Poder Constituinte trouxe no art. 1º, como princípios fundamentais para o Estado de Direito: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; e o V - o pluralismo político.

Dos enunciados, infere-se que a soberania é tão importante para o Estado, quanto a dignidade da pessoa humana e a integração econômica, política, social e cultural com outras Nações.

Neste ponto, faz-se a correlação necessária entre Competência Tributária e Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Uma regra não pode ser interpretada de modo a inutilizar a outra.

De modo que o Estado, como tal, precisa dos tributos, até mesmo, para conseguir cumprir os objetivos pelos quais foram instituídos, todavia, esta tributação não pode sobrepujar os princípios, os direitos eleitos pela Constituição, como também, veiculados nos Acordos Internacionais.

Demonstrar-se-á o equívoco em tratar como “isenções heterônomas” as vedações impostas ao exercício da competência tributária veiculadas em tratados, porquanto tais enunciados não se subsumem ao conceito jurídico das isenções. Sendo estas limitações categorias jurídicas distintas, com atributos próprios que devem ser analisados pela doutrina e aplicados pelos operadores de direito, em consonância com o disposto no art. 5º, § 2º e § 3º, da Constituição Federal.

11.2 ANÁLISE DE CLÁUSULAS PROIBITIVAS DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E DISTRITAIS VEICULADAS NO GATT

11.2.1 Contextualização do problema

Admitindo-se o conhecimento, mediante a interseção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência, permite-se verificar a teoria proposta, e, nestes termos, testá-la diante de um caso prático.

Analisar-se-á nesses termos, cláusula prevista no GATT, acordo geral de tarifas que leva a impedir os Estados, nas hipóteses previstas, de instituírem tributos.

Verificar-se-á, portanto, dentro outras questões: 1)Qual o veículo introdutor da norma exacional e a natureza desta; 2) A eficácia que tal norma produzirá na ordem jurídica interna; e 3)No caso de antinomia, entre a norma veiculada no tratado e a lei estadual, qual deverá ser aplicada. Como já esclarecemos no capítulo 9, admite-se o próprio tratado⁴⁷³ como fonte normativa, sendo assim, para analisarmos se um tratado é válido, teremos que observar: capacidade das partes contratantes, consentimento, objeto lícito e possível.

Não nos cabe, e nem ousamos, tratar de forma pormenorizada das questões referentes à validade do tratado do internacional, deixando tal tarefa para os estudiosos do Direito Internacional Público.

Contudo é fundamental, para a presente dissertação, cuidar dos efeitos dos tratados internacionais, ou seja, determinar o momento em que os enunciados presentes em tal veículo estarão aptos a produzir efeitos tanto na ordem internacional, quanto na ordem interna.

Em que pese tal assunto já ter sido tratado em capítulo próprio, pede-se licença, para, novamente, afirmar que: para que as normas do tratado possam produzir efeitos no âmbito interno, faz-se necessário que outra norma dê a ele eficácia técnica, no caso do nosso ordenamento, o Congresso Nacional é que detém a competência para produzir o decreto-legislativo (fonte necessária para conferir eficácia técnica a outra fonte, *in casu*, o tratado internacional).

⁴⁷³ Não é demais lembrar que não existe um único termo, para designar, estes “ajustes internacionais”, na presente dissertação como ficou demonstrado, preferiu-se empregar o termo tratado, por ser considerado, um dos mais genéricos, mas conforme esclarece Andrea Pacheco Pacífico, a escolha da nomenclatura, é um tanto quanto aleatória, podendo empregar-se outras expressões, esclarece, no entanto que, geralmente é empregado: “Convenção, nos principais Tratados multilaterais, como os de Viena, Constituição, comumente usado quanto à fundação de organizações (Exemplo: OIT), podendo também ser usado Carta; Acordos e Ajustes como Tratados bilaterais de menor importância, enquanto o Protocolo seria um Tratado acessório”. PACÍFICO, Andrea Maria Calazans Pacheco. **Os tratados internacionais e o direito constitucional brasileiro**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p.41.

Não é demais lembrar que, diante da existência do tratado, pode o congresso referendá-lo ou não, se ele não o fizer, isso não significa que o tratado deixará de existir, até mesmo porque o Congresso não tem competência para revogar o tratado, todavia, sem a aprovação, as normas veiculadas nos tratados estarão impedidas de produzir seus efeitos.

Convém, ainda, reconhecer que não basta o decreto-legislativo para que tal norma produza efeitos, é necessário, também, que o Presidente da República, depois de submetido o pacto ao Congresso, demonstre definitivamente sua vontade em obrigar-se, e isto será demonstrado no âmbito externo por meio da ratificação, e no âmbito interno mediante a publicação de um decreto, que, uma vez publicado, finalmente, poderá definir o momento em que tais normas (produzidas mediante um acordo internacional) passarão a vigor, nunca sendo demais lembrar que o prazo da vigência do veículo introdutor, nem sempre será o mesmo do enunciado veiculado, aliás, a regra prescreve que não.

De tudo que fora dito, algo precisa ficar claro, para que as normas previstas no tratado possam produzir efeitos, é necessário que tenha sido observado o processo mencionado acima, sem este, tais enunciados, em que pese existirem, padecerão por faltar a eles eficácia e técnica.⁴⁷⁴

Feitas tais considerações, investigar-se-á se, no GATT, tal procedimento foi observado, e, portanto, saber se os enunciados, previstos naquelas fontes estão aptos a produzir efeitos, desde já asseguramos que sim.

⁴⁷⁴ Em que pese à ratificação não ser necessária para conferir existência ao tratado, não há dúvida que uma ratificação que contenha vícios, seja, porque o tratado não foi submetido a aprovação do Congresso, seja, porque foi e o Congresso Negou e mesmo assim o Presidente o Ratificou, o que no caso da negativa não poderia ser feito, poderá acarretar na nulidade do contrato, deixando, o mesmo portanto de ser válido. Pondera Celso Duvivier de Albuquerque Mello, que: “Esta concepção é a que melhor atende às necessidades da vida internacional, uma vez que resguarda a segurança das relações internacionais e ao mesmo tempo responde às maiores necessidades do direito intero dos Estados”. MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, p.112.

O Brasil vinculou-se ao GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), em 1948. Os decretos responsáveis em conferir eficácia técnica aos enunciados, prevista naquele veículo, foram os Decretos 31.307, de 25.08.1952 94 (Aprovação do Congresso) e Decreto 32.600, de 17.04.1953 (Aprovação definitiva do Presidente da República).⁴⁷⁵

Uma vez verificado que tais fontes normativas introduziram enunciados válidos e eficazes (no plano sintático), permite-se cuidar dos efeitos que tais normas produzirão diante da ordem jurídica interna.

Trataremos, agora, em razão da relevância prática, especialmente das cláusulas previstas nesses acordos que resultam na proibição, para os entes estaduais, municipais e distritais, de expedirem normas individuais e concretas exigindo tributo. Ou seja, em razão de uma norma veiculada num tratado internacional, fica a pessoa política “proibida”, diante da situação prevista, de exigir o tributo.

Com intuito de facilitar o entendimento do problema, devemos considerar as seguintes proposições jurídicas:

1º) A Constituição confere aos Estados e Distrito Federal competência para instituírem imposto sobre a circulação de mercadorias, *in casu*, ICM (IMPORTAÇÃO).⁴⁷⁶

⁴⁷⁵ ALLEMAR, Aguinaldo. **Direito Internacional**. Vol. IV. Curitiba: Juruá, 2004, p.132.

⁴⁷⁶ Constituição Federal: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Torna-se necessário esclarecer que não é objetivo deste trabalho, analisar, se tal dispositivo constitucional é válido ou não, levando-se em consideração se tal emenda ao introduzir tal modalidade de imposto, respeitou à Constituição, observou seu fundamento de validade, apenas o admitirá como existente a apto a produzir os efeitos. Recomenda-se o artigo de autoria de Marcelo Salomão, que tratou com rigor tecendo severas críticas a

2º) Ente político, exercendo, sua competência tributária por meio de lei (votada pela assembléia legislativa do Estado) insere, na ordem jurídica, uma norma geral abstrata instituindo: ICM sobre a importação de cominho.

3º) Ente político, também, exercendo sua competência tributária, isenta de ICM a venda de cominho no âmbito do Estado, conforme autorizava convênio.⁴⁷⁷

4º) Tratado Internacional (GATT) estabelece por meio de norma geral abstrata a igualdade de tratamento tributário entre a mercadoria importada e a similar nacional.

Diante dessas proposições, construídas com base nos enunciados prescritivos válidos, decorre a primeira indagação: Pode tratado internacional inserir na ordem interna norma proibitiva do exercício da competência (direito que lhe foi conferido pela Carta Constitucional), impedindo, portanto, o Estado, por meio de lei, de inserir na ordem jurídica interna regra matriz de incidência tributária?

Daí o primeiro problema, norma internacional tem o condão de interferir no exercício de competência tributária já previamente traçada pela Constituição?

O debate e a antinomia entre tais enunciados ganham força, diante do artigo 151, III da Constituição, que proíbe expressamente a União de: “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Conseqüentemente, daí surgir a *vexatio questio* acerca da possibilidade ou não de tratado internacional veicular norma “isentiva” de tributos estaduais, municipais e distritais.

esta nova modalidade tributária. (SALOMÃO, Marcelo Viana. **O ICMS na importação após a emenda constitucional n. 33/2001**. Juris Síntese nº 40 - MAR/ABR de 2003).

⁴⁷⁷ Não é despidiendo relembrar que no caso das isenções envolvendo o ICMS, a Constituição visando combater a denominada “guerra fiscal”, estabelece no art. 155, § 2º, XII, “g”, que compete a Lei Complementar: “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Hoje tais deliberações são feitas através dos Convênios firmados entre os Estados.

11.2.2 Análise doutrinária acerca da possibilidade ou não de tratados internacionais exonerarem tributos estaduais, distritais e municipais: a discussão em torno das denominadas “isenções heteronomas”

Antes de tratar da denominada “isenção heterônoma”, e, por conseqüente, das controvérsias que pairam sobre ela, torna-se necessário, contextualizá-la.

Ao analisar a Constituição Federal, especialmente, os artigos 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155 e 156, não há dúvida, de que teve o legislador constitucional uma preocupação especial em determinar expressamente, por intermédio de tais enunciados, quais os tributos que podem ser criados e, especialmente, a qual pessoa política compete à criação do tributo.⁴⁷⁸

⁴⁷⁸ Constituição Federal: “Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

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

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

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

“Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. III - propriedade de veículos automotores.”.

Diante de tais artigos, a interpretação não pode ser outra senão a que, *verbia gratia*, se compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos sobre qualquer natureza, apenas ela terá competência para instituir uma isenção sobre tal imposto. Da mesma forma, se cabe ao Estado instituir imposto sobre veículo automotor, apenas, este poderá isentá-lo e se a regra vale para Municípios e Distrito Federal.

Tal entendimento, além de óbvio, é lógico, posto que, se fosse dado a um Ente competência para isentar tributo de outro, todos os enunciados definidores de competência cairiam no vazio, isto equivaleria, ao provérbio, “dar com uma mão e tirar com a outra”.

Não bastasse a clareza dos enunciados ao delimitar a competência, o legislador constitucional determinou, ainda, expressamente, em seu artigo 151, III, que é:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

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

O artigo parece não oferecer dúvida alguma, é um dentre tantos outros previstos na Constituição, que apenas afirma o que já está dito, ou seja, diante de tal regra, está-se apenas a confirmar competência tributária, o que equivale a dizer: “Somente tem poder para isentar quem detém para tributar”.

Tal rima, se submetida aos estudiosos da literatura, seria classificada como pobre, mas, para o cientista do direito, acreditamos que tenha valorosa significação.

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Se, por um lado, o artigo 151, inciso III da Constituição, parece apenas reforçar a demarcação de competência tributária, por outro lado, tem sido alvo de grandes embates doutrinários e jurisprudenciais.

Isso diante da possibilidade que vêem alguns, e outros não, de serem instituídas “isenções” de tributos estaduais ou municipais por meio de tratados internacionais.

Tais divergências ocorrem, porque é da própria essência do direito, a interpretação. Explica Paulo de Barros Carvalho⁴⁷⁹ que:

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante às diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador.

Parafraseando, só existe norma jurídica, se for norma interpretada. Esta enunciação denota que, de um mesmo texto normativo, podem-se sacar diferentes normas jurídicas, a depender sempre daquele que interpreta os enunciados.

Por essa razão é que os enunciados prescritivos não se submetem ao juízo de verdade ou falsidade. Desta forma, o que se pretende fazer, aqui, é interpretar tais enunciados, é atribuir a eles um sentido.

Antes, porém, cotejar-se-ão os posicionamentos doutrinários, acerca da possibilidade de tratado internacional, veicular “isenção” de tributo da Competência da União e dos Estados.

Os que defendem tal possibilidade aduzem que a vedação, estampada no artigo 151, III da Constituição Federal, proíbe, apenas a União, como pessoa política de direito interno, afirmando, que não é a União que têm competência para celebrar tratados e sim a República Federativa do Brasil.

⁴⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.8.

Posiciona-se, nesse sentido, Valdir de Oliveira Rocha⁴⁸⁰, em cuja visão: “Tratado é lei interna do Estado Brasileiro, e não simplesmente da União, na qual se incluem obviamente os Estados-Membros e Municípios”.⁴⁸¹

Também José Souto Maior Borges⁴⁸² alega ser um “... equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestatais”.

Revela o doutrinador⁴⁸³ que as isenções conferidas pela União aos impostos estaduais e municipais, são espécies de exonerações fiscais, a que ele atribuiu a denominação de ‘limitações heterônomas de direito interno’, com intuito de distingui-las das isenções outorgadas “... pela pessoa política que tem a competência para instituir impostos de que ela mesma isenta. Isenções, estas últimas, que correspondem à autolimitação do poder de tributar, ‘limitações autônomas’...”. Mais adiante, classifica as isenções em: (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas) e (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). Esclarecendo que o artigo 151, III refere-se apenas às heterônomas.⁴⁸⁴

⁴⁸⁰ ROCHA, Valdir de Oliveira. **Tratados internacionais e vigência das isenções concedidas, em face da Constituição de 1988**. Repertório IOB de Jurisprudência, nº 5, p.91, texto nº 1/3964.

⁴⁸¹ Confira também posicionamento do autor citado em. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.280.

⁴⁸² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral das isenções tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.292.

⁴⁸³ Idem, **ibidem**, p.293.

⁴⁸⁴ Revela semelhante posicionamento, Felipe Ferreira da Silva ao concluir: “De tudo quanto exposto, entendemos, que não há incompatibilidade alguma entre o normatizado no art. 151, III, da Constituição Federal e a possibilidade de um tratado internacional dispor de matéria relativa à isenção de tributos estaduais e municipais. Em nenhum momento, portanto, existe invasão de competência da União no campo reservado aos Estados e Municípios para instituição de tributos. Aliás, a aceitação de tese oposta tornará impossível dar cumprimento ao princípio insculpido no art.4º, inciso, IX, e seu parágrafo único, da Constituição”. SILVA, Felipe Ferreira. **Tributário - a relação entre a ordem jurídica interna e os tratados internacionais**. Curitiba: Juruá, 2002, p.138.

Verifica-se que Hugo de Brito Machado⁴⁸⁵ demonstra idêntico posicionamento ao citado acima, ao considerar que:

... os tratados internacionais, embora celebrados por órgãos da União, na verdade são atos da soberania externa, praticados pelo Estado Brasileiro, que há de ser visto por um prisma diferente do que se vê a União como órgão da soberania interna. Nos atos, internacionais, a União representa toda a Nação, na qual se incluem obviamente os Estados-membros e Municípios.

Do mesmo modo entende Betina Treiger Grupenmacher⁴⁸⁶, afirmando que:

A União ao celebrar tratados internacionais está agindo na qualidade de representante da nação brasileira, de ordem jurídica global..

(...) A limitação constitucional ao exercício da competência tributária imposta pelo art. 151, III, da Carta Magna, deve ser entendida como uma restrição à competência da União como ordem jurídica parcial central.

Sacha Navarro Calmon Coêlho⁴⁸⁷, igualmente, sustenta a possibilidade de tratados internacionais veicularem isenções de tributos estaduais e municipais, todavia, além do argumento utilizado pelos doutrinadores acima, qual seja, de que a vedação estampada no art. 151, III da Constituição dirige-se apenas à União, como pessoa política de direito interno, traz também como fundamento o próprio artigo 98 do Código Tributário Nacional, concluindo:

A Constituição reconhece o tratado como fonte de direito.

O tratado, assinado pelo Presidente da República ou Ministro plenipotenciário e referendado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do Estado que residam.

O CTN assegura a prevalência do Tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios.

⁴⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Revista dialética de direito tributário**. n.º. 93, Junho de 2003, São Paulo: Dialética, p.33.

⁴⁸⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p.145.

⁴⁸⁷ COÊLHO, Sacha Navarro Calmon. **Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)**. **Revista de Direito Tributário**, n.º.59, São Paulo: Malheiros, p.190.

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.

O interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais internos e orienta exegese dos tratados.

A competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo, se é que existe, ante as diversidades históricas das federações, nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988.

O Federalismo brasileiro é concentracionário.⁴⁸⁸

Merece destaque, também, em favor da admissão das isenções veiculadas nos tratados, o posicionamento de Marco Aurélio Greco⁴⁸⁹, que, ao admitir a validade do artigo 98 do CTN, diante da Constituição Federal, como norma geral de direito tributário, considera:

... o Tratado, no âmbito interno, assume a feição de uma norma de estrutura e não de uma norma de conduta. Como tal, volta-se para a competência tributária interferindo com a sua amplitude e não para instituição concreta do tributo. A figura da isenção existe no plano do exercício da competência tributária, o que supõe a pré-definição de um âmbito dentro do qual o legislador ordinário pode atuar. A rigor, portanto, o Tratado não pode “conceder isenções” de tributos estaduais ou municipais. Mas, pode prever que a competência estadual, ou municipal não alcança determinada mercadoria, situação, pessoa, etc. Esta possibilidade resulta da conjugação do art. 146, III, a, da CF/88 (pois ‘definir fatos geradores’ implica dar os lindes da incidência, demarcá-la), com o art.98 do CTN, na medida em que a legislação interna deverá atender suas disposições (= não extrapolar); vale dizer, não instituir onde o Tratado disser que não cabe.

⁴⁸⁸ Sobre a possibilidade do tratado isentar tributos municipais e estaduais, vale também conferir, as considerações do autor citado, em artigo intitulado *Isenções decorrentes de tratados internacionais – abrangência, aplicabilidade a tributos estaduais e municipais*, em que o autor cuidou do tema de forma exaustiva. COELHO, Sacha Navarro Calmon, Derzi, Mizabel Abreu Machado e THEODORO JR, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: RT, 1997, p.142-198.

⁴⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.45-46.

Torna-se conveniente destacar, que o autor, também utiliza como argumento, o fato da norma constitucional proibir, apenas, a União como pessoa política de direito interno a conceder isenções não valendo tal regra para a República Federativa Do Brasil. GRECO, Marco Aurélio in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p. 46.

Como representantes de entendimento diverso, ou seja, entendendo que não pode preceito veiculado em acordo internacional estabelecer isenções de tributos estaduais e Municipais, levando-se em consideração principalmente o artigo 151, III da Constituição, e não admitindo o artigo 98 do Código Tributário Nacional, seja por não adotá-lo como preceito normativo apto a definir hierarquia das normas internacionais, ou mesmo na hipótese de aceitá-lo, levando-se em conta, neste caso, que, mesmo em se reconhecendo o tratado como lei complementar, não poderia tal instrumento contrariar preceito constitucional que lhe é hierarquicamente superior.

Como defensores desse posicionamento, destacam-se os seguintes doutrinadores: Roque Antônio Carraza, Estevão Horvath, Nelson Ferreira de Carvalho, Celso Ribeiro Bastos, Cláudio Finkelstein, Luis César Ramos Pereira, Ives Gandra da Silva Martins e Saulo José Casali Bahia.

Roque Antônio Carraza,⁴⁹⁰ prestigiando as regras constitucionais de competência tributária, é enfático ao considerar que o direito de isentar diz respeito apenas ao Ente político que detém a competência tributária e, nestes termos, aduz:

Ao Congresso Nacional é vedado – ainda que por meio de decretos legislativos ratificadores de tratados internacionais – usurpar competências tributárias que a Lei das leis outorgou aos Estados, aos Municípios ou ao Distrito Federal. Falta-lhe, pois, titulação, jurídica para impor-lhes isenções, não-incidências, incentivos, parcelamentos de débitos fiscais etc.

(...)

As isenções tributárias e os incentivos fiscais previstos no Tratado do Mercosul não vinculam os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. De fato, ele, apesar do decreto legislativo que o ratificou e nada obstante os louváveis e elevados objetivos que persegue, não pode – em função das normas constitucionais brasileiras, máxime as que consagram os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital- interferir na legislação tributária destas pessoas políticas.

⁴⁹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais**. Revista de Direito Tributário, nº.64, São Paulo: Malheiros, 1994, p.190-191.

No mesmo sentido, Ives Gandra,⁴⁹¹ para quem o artigo art. 151, inc.III, é taxativo no que se refere à União em instituir isenções de tributos estaduais e municipais e, assim, conclui o autor que: “...à nitidez, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder”.

Diva Malerbi⁴⁹², por sua vez, deixa claro, ainda que tal proibição, estampada no artigo 151, III, visa garantir a autonomia dos entes, destacando, inclusive, que a Forma Federativa, foi eleita como cláusula pétrea, não admitindo sequer revogação, por emenda, ainda mais por tratados, enfatizando a autora que a Constituição não determinou “... a supremacia dos Tratados internacionais sobre as leis estaduais, distritais e municipais. E esta supremacia sequer poderá ser deduzida em face do princípio federal e da autonomia municipal e distrital, diante da rigidez constitucional (art.60, § 4º, I a IV da CF)”.

Fundamentando-se, também, na autonomia federativa, Saulo José Casali Bahia⁴⁹³, obtempera que, mesmo diante da hipótese de considerar a atividade da União como nacional, “... será ela inconstitucional sempre que tenda a malferir o arranjo federalista brasileiro, retirando competências que possam ser reputadas fundamentais para a existência de nosso modelo de estado federal”.

⁴⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.33.

⁴⁹² MALERBI, Diva in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.80.

⁴⁹³ BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.29.

Estevão Horvath e Nelson Ferreira de Carvalho⁴⁹⁴ também se mostram contrários à possibilidade de tratados veicularem isenções de competência dos Estados e Municípios, para tanto, elegem duas premissas básicas: 1) “... o tratado internacional não é ‘fonte’ de Direito, mas, sim, o decreto-legislativo que o referenda”, e 2) “... o decreto legislativo do Congresso Nacional, em matéria tributária, tem a mesma hierarquia que a lei ordinária tributária da União e, assim sendo, o disposto no art.98 do CTN a este ente central da Federação se aplica integralmente”, e, diante tais proposições, emitem a seguinte conclusão: “Dessarte, não pode o decreto-legislativo, *de per si*, revogar lei tributária, do Estado ou do Município ou modificá-la, já que, em matéria tributária não tem força de lei nacional, e sim meramente federal, impondo-se unicamente à União”.

Finalmente, Celso Bastos, Cláudio Finkelstein e Ramos Pereira⁴⁹⁵, convencidos em não admitir, em face do artigo 151, III, que a União isente tributos de competência dos Estados e Municípios, propõem a seguinte solução:

Internamente, para disciplinar sobre tributos estaduais, municipais ou isenções nesta esfera, no atual estágio em que se encontra nosso processo de integração regional, a União deverá anteriormente consultar as partes interessadas (Estados, Municípios e Distrito Federal) e negociar a alteração pretendida através de convênios ou da emanção dos competentes Atos pelas autoridades estaduais, municipais ou o Distrito Federal, antes de contratar com outros Estados- Membros quaisquer isenções em nível estadual, municipal, ou distrital.

De todo exposto, verifica-se que a doutrina, ao se posicionar favoravelmente à possibilidade do tratado internacional inserir, na ordem interna, normas instituidoras de isenção de tributos municipais, estaduais ou distritais, fundamenta-se

⁴⁹⁴ HORVATH, Estevão e CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?. **Revista de Direito Tributário**, nº.64, São Paulo: Malheiros, 1994, p.267.

⁴⁹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro, FINKELSTEIN, Cláudio e PEREIRA, Luis César Ramos in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997, p.120.

em dois argumentos principais, primeiramente, no que diz respeito ao sujeito competente para celebrar tratados, alega, em apertada síntese, que, nos tratados internacionais, não é a União que concede isenção, e sim a República Federativa do Brasil, encampando esta a vontade dos demais entes políticos parciais, quais sejam, União, Estados, Distrito e Municípios.

Além desse argumento, alguns doutrinadores justificam ainda seu posicionamento, alegando que a norma internacional deve prevalecer sobre as leis estaduais, municipais e distritais. Uns por entendê-la hierarquicamente superior, por força do artigo 98 do CTN⁴⁹⁶, outros, por julgá-la especial⁴⁹⁷. Nestes termos, o tratado que concede a isenção seria uma norma especial, em face da norma geral que institui o tributo.

Do outro lado, estão aqueles que não admitem, sequer pela via dos tratados internacionais, a concessão de isenção que não seja feita pela própria pessoa política titular da competência. Prevelem como principal argumento o princípio da autonomia federativa e a proibição expressa do art. 151, III, como garantia desta cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I da CF)⁴⁹⁸.

Justamente, em razão do princípio da autonomia federativa e municipal, rebatem o artigo 98, sob o argumento de que, mesmo considerando a norma do tratado superior às demais leis ordinárias dos Entes, ela, ainda sim, estaria abaixo da Constituição.

⁴⁹⁶ COELHO, Sacha Navarro Calmon. Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). **Revista de Direito Tributário**, n.º.59, São Paulo: Malheiros, p.184-189.

⁴⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.179.

⁴⁹⁸ Constituição Federal: “Art. 60. (...) § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado”.

11.2.3 Da impropriedade em se admitir “isenções heterônomas”

No capítulo 8, em que se tratou da diferença existente entre imunidade e isenção, fixou-se como premissa básica que a isenção pressupõe competência, neste sentido, apenas a pessoa política que possui aptidão para instituir o tributo poderá isentá-lo.

Logo, se a competência tributária é pressuposto lógico normativo para que o Ente possa isentar, desde logo, as denominadas “isenções heterônomas”, querendo significar que uma pessoa política possa conceder isenção de tributo que não é de sua competência, revela-se totalmente imprópria.

Seguindo esse caminho, obtempera Clélio Chiesa⁴⁹⁹:

Nota-se, então que a desoneração da tributação veiculada por meio de tratados internacionais, seja quanto à sua instituição seja quanto à sua supressão, não há dúvida que se submete a regras específicas que não se confundem com as isenções nacionais concedidas pelo Estado brasileiro no âmbito interno.

(...)

As desonerações veiculadas por meio de tratados são fruto de um acordo entre Estados que visam, na maioria das vezes, a reduzir ou suprimir a carga tributária interna de cada uma das unidades pactuantes, devendo, no caso do Brasil, tal pacto ser referendado pelo Congresso Nacional.

(...)

Vislumbra-se, portanto, que essas são peculiaridades suficientes para justificar um tratamento autônomo e diferenciado das desonerações tributárias veiculadas por meio de tratados internacionais, erigindo-as em uma categoria própria que preferimos denominar isenções interestatais.

⁴⁹⁹ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.83-84.

Outro argumento que reforça nosso posicionamento de que tal limitação prevista no tratado não possa ser considerada isenção, dá-se em função da própria Carta Constitucional, ao dispor, em seu artigo 150, § 6º, que:

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

Ao interpretarmos o dispositivo acima, chegamos à conclusão de que o Poder Constituinte Derivado inseriu no sistema uma regra condicionando a validade das normas isentivas. Estas somente serão válidas desde que sejam inseridas por lei específica federal, estadual ou municipal, ou, desde que venham inseridas junto com a norma que instituiu o tributo.

Observe-se que o legislador constitucional, ao prescrever que as isenções somente poderão ser inseridas no sistema por lei específica federal, municipal ou estadual, já avalia a isenção como regra exonerativa própria das pessoas políticas de direito interno.

Assim, diante das razões expostas, preferimos não adotar o termo isenção. Escolhendo tratá-lo como limitação ao exercício da competência veiculada em tratado, porquanto esta não é inserida pelas pessoas políticas de direito interno, surge em decorrência de um acordo firmado entre Nações.

11.2.3.1 O significado do artigo 151, III da Constituição

Como já mencionado, o artigo 151, III, previsto na Constituição, proíbe a União de instituir normas isentivas de tributos que não estejam abarcados em sua competência.

Sobre esse enunciado, manifestamos nossa opinião, no sentido de que, ele apenas confirma o que já se encontra dito, por meio das regras definidoras da competência tributária, ou seja, ele apenas visa combater, em razão da nossa incipiente autonomia federativa, que a União, mediante suas leis ordinárias, pela característica de serem federais, e aí se entenda valem para todo território nacional, possa vir, de algum modo, sobrepujar a competência tributária que foi expressamente conferida aos demais entes políticos, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, estamos com aqueles doutrinadores que entendem tal norma ser dirigida apenas à União, como pessoa política de direito interno. Outro ponto que reforça nosso entendimento dá-se em razão de considerarmos os tratados como fonte normativa e não o decreto-legislativo, além disso, como já se mencionou, segundo posicionamento defendido, as vedações impostas nos tratados não são “isenções”.

Como fonte normativa, o tratado, como já visto, possui regras próprias conferidas pelo sistema para sua elaboração, diferindo, portanto, seu processo de enunciação das demais “leis ordinárias”, quer sejam elas federais, estaduais, municipais ou distritais.

Além disso, quem celebra o tratado não é a União, posto que esta não é pessoa jurídica de direito internacional, não tendo, portanto, sequer competência para participar do processo de elaboração do conteúdo dos acordos internacionais. Esclarece José Afonso da Silva⁵⁰⁰, a respeito da elaboração dos tratados internacionais, que: *“não é a União que aparece nesses atos, mas a República*

⁵⁰⁰ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.402.

Federativa do Brasil, porque é esta que tem personalidade internacional, não a União, que é entidade constitucional e pessoa jurídica de Direito Interno”.

Daí, a primeira conclusão, tal regra enunciada no artigo 151, III da Constituição, não se dirige à República Federativa do Brasil, apenas, à União como pessoa jurídica de direito interno.

Torna-se conveniente destacar que o Supremo Tribunal Federal, na ADI 1600⁵⁰¹, analisou o artigo 151, III, entendendo que este tem aplicação apenas para a União, na condição de pessoa jurídica de Direito Público Interno, é o que se observa do seguinte aresto:

Constitucional. Tributário. Lei complementar 87/96. Icms e sua instituição. Arts. 150, ii; 155, § 2º, vii 'a', e inciso viii, cf. Conceitos de passageiro e de destinatário do serviço. Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. **Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais - reciprocidade.** Viagens nacional ou internacional - diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. **Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a união quando esta se apresenta na ordem externa.** Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros - intermunicipal, interestadual e internacional. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Ação julgada, parcialmente procedente. (Grifos nossos).

Por outro lado, afirmar que tal regra se dirige apenas à União e se restringe ao campo das isenções não resolve totalmente o problema. Resta, ainda, como questão crucial a ser resolvida, o problema em verificar, diante da nossa ordem

⁵⁰¹ Supremo Tribunal Federal: ADI 1600 / UF - UNIÃO FEDERAL; AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE; Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES; Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM; Julgamento: 26/11/2001; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 20-06-2003, p.00056 EMENT VOL.02115-09, p.01751.

constitucional, se norma prevista em tratado internacional pode interferir em exercício de competência tributária, e, portanto, indiretamente, na própria demarcação da competência tributária.

11.2.4 Interpretação do artigo 98 do CTN diante do disposto no artigo 146 da CF

Já nos posicionamos no sentido de que, para verificar a hierarquia de um enunciado, diante de outro, há que se considerar dois elementos, primeiramente, o veículo introdutor da norma, assim, um enunciado cuja fonte seja a Constituição será, por força deste veículo, superior a outro enunciado, que foi introduzido por uma lei ordinária; o outro elemento a ser analisado diz respeito ao fundamento de validade, se o enunciado retira seu fundamento de validade de outro.

Admitindo o tratado como fonte normativa, e não o decreto-legislativo, a investigação sobre a hierarquia dos enunciados previstos na norma internacional deverá ser verificada à luz da Constituição.

Com efeito, é a lei maior que tem de nos dar a resposta sobre a prevalência ou não dos enunciados previstos em tratados que regulam matéria tributária em face das outras normas tributárias veiculadas pelos entes políticos, por meio de suas respectivas leis.

Trilhando por esse caminho, em buscar na Constituição o fundamento para se conferir ou não a primazia aos tratados que envolvam matéria tributária, deparamo-nos com o artigo 146⁵⁰², o qual determina, expressamente, *in verbis*, competir à lei

⁵⁰² Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

complementar tratar, dentre outras, das seguintes matérias: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Já manifestamos nossa posição acerca do citado artigo, entendendo, assim, que cabe à lei complementar não só tratar dos casos envolvendo conflito e limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também normas gerais de direito tributário.

Como também já foi dito, o Código Tributário Nacional em que pese ser “formalmente” uma lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição, lógico, naquilo que não era contrário a ela, por força do art. 146, como lei “materialmente” complementar, cumprindo tal diploma, portanto, a função de disciplinar as matérias acima mencionadas.

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Ainda na persecução de sentido, em se estabelecer a primazia do tratado em face das demais leis tributárias, nos deparamos com o artigo 96 do Código Tributário Nacional, determinando que:

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

Em seguida, o artigo 98 estabelece, expressamente, a primazia dos enunciados veiculados nos tratados, ao dispor:

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

Diante de tais enunciados, não nos resta outra conclusão senão que: Primeiro, a Constituição, fonte da qual o Código Tributário Nacional extrai seu fundamento de validade, outorgou ao Congresso Nacional, por meio de maioria absoluta, a função de legislar sobre algumas matérias, dentre elas, normas gerais de direito tributário, conflito de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar;

Segundo, e não menos importante, como a Constituição foi publicada em 1988 e o Código Tributário Nacional em 1966, a Constituição o recepcionou como veículo introdutor válido a dar tratamento àquelas matérias previstas no artigo 146, observe-se, deste modo, que os entes políticos, ao exercerem sua competência tributária, mediante suas respectivas leis, deverão observar o que determina o Código Tributário Nacional, portanto, além da Constituição, deverão também observar este veículo, que lhes serve como fundamento de validade. Neste ponto, verifica-se, claramente, a prevalência dos enunciados previstos no Código em

relação aos demais enunciados veiculados pelas leis da União, Estados, Distrito e Municípios.

Para pôr fim a qualquer fio de dúvida, acerca da primazia do Código Tributário Nacional, em função de ser ele fundamento de validade das demais normas tributárias, permite-se, novamente, tomar emprestadas as palavras de Tárek Moysés Moussalem⁵⁰³, cuja clareza do discurso é digna de nota: “A lei complementar somente será superior à lei ordinária quando for fundamento de validade desta, como é o caso do Código Tributário Nacional (lei nacional) em relação às leis federais, estaduais e municipais.”

Finalmente, a terceira conclusão, o Código Tributário Nacional, ao cumprir a função para a qual foi destinado, trouxe uma regra de estrutura, definindo que as normas veiculadas em tratados internacionais deveriam prevalecer sobre as demais leis tributárias.⁵⁰⁴

Note-se que, para se desconsiderar o Código Tributário Nacional, ou o artigo 98, um dos dois, veículo ou o enunciado, teria de estar em desconformidade com a Constituição. Não vemos, todavia, na Constituição, qualquer regra que pudesse fundamentar a invalidade do Código, nem sequer do artigo 98.

Não obstante, não se vislumbra, no artigo 98, nenhum vício no que diz respeito à sua validade. Existe, por outro lado, uma impropriedade técnica no que se refere à palavra “revogação”.⁵⁰⁵

⁵⁰³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

⁵⁰⁴ Neste sentido, Heleno Taveira Tôrres, na visão de quem o artigo 98: “...enquanto parte integrante do Código Tributário Nacional – norma geral em matéria de legislação tributária – tendo sido recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar, Lei Nacional, dispõe sobre a relação entre o direito interno e as normas convencionais de Direito Internacional Tributário”. TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: RT, 2001, p.98.

⁵⁰⁵ Esclarece José Souto Maior Borges, que a impropriedade técnica do 98, no que diz respeito ao uso da palavra revogação, não pode significar inconstitucionalidade. BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.498.

11.2.4.1 Impropriedade técnica do artigo 98 no emprego do termo revogação

O primeiro problema diz respeito ao próprio significado da palavra “revogação”, adverte Tárek Moysés Moussallem⁵⁰⁶, literalmente, doutor em revogação, que este termo é dotado de ambigüidade e vaguidade, podendo assumir diferentes significados.

Assim, desde logo, pretende-se deixar claro que, quando falamos em impropriedade do termo revogação, deve ser no sentido de entendê-la como sinônimo de supressão de validade. Posto que, uma vez considerado o tratado internacional como fonte normativa, não se vê a possibilidade deste revogar outras fontes jurídicas internas.

Ao analisar o artigo 98, José Souto Maior Borges assevera que é impossível “... a revogação de lei interna pelo tratado e reversamente de tratado pela legislação interna, porque esses se fundam em âmbitos diversos de competência.”.

Assim sendo, só podemos interpretar o artigo 98 no plano da eficácia, qual seja, definir diante de duas regras jurídicas válidas, qual deverá ser aplicada.

Destaca Heleno Taveira Tôrres⁵⁰⁷ que o artigo 98 teria duas funções:

Recepção sistêmica das normas convencionais e, quanto à execução destas, um comando comportamental-modalizado deonticamente como “proibido”- destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração, *in fieri*, por via unilateral do que fora pactuado, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars...*

⁵⁰⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p.171.

⁵⁰⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: RT, 2001, p.579.

Alberto Xavier e Helena de Araújo Lopes Xavier⁵⁰⁸, também, interpretam o artigo 98 como regra definidora de hierarquia, ao enunciarem que “...o *artigo 98 do Código Tributário Nacional – que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário – é expreso ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados*”.

Dessa forma, pensamos que a melhor solução, diante do caso apresentado, será aplicar a norma da GATT, afastando, naquela hipótese, a regra matriz de incidência sobre a cobrança do cominho.

11.2.5 Análise do caminho trilhado pela jurisprudência

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como já tratado anteriormente, trilha no sentido aqui exposto, ou seja, defende a primazia da norma internacional em face da legislação interna.

Vale a advertência de que a regra do GATT não estabelece, propriamente, uma “isenção”, além disso, deve-se estar atento que esta limitação ao exercício da competência somente se dará como um meio para se garantir a igualdade tributária entre o produto (mercadoria, serviço) interno e nacional.

Esclarece o saudoso Hely Lopes Meirelles⁵⁰⁹ que o GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), mormente em seus dispositivos II, letra "b" e III, nº 1, visa combater a desigualdade à medida que:

... impõe, para todas as mercadorias importadas das Nações Pactuantes, a igualdade de tratamento tributário com os produtos similares nacionais, não podendo recair sobre aquelas quaisquer imposições internas não incidentes sobre estes.

⁵⁰⁸ XAVIER, Alberto e XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados – superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, nº.66, São Paulo: Malheiros, p.48.

⁵⁰⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. Estudo sobre o Gatt in: **Revista de Direito Público**, 1/64.

Portanto, nesta parte, o princípio que orienta o acordo internacional em exame é claro (quer pelo GATT/47 ou pelo GATT/94) no sentido de que os produtos importados de países signatários do GATT e os produtos nacionais sejam tratados da mesma forma, isto é, tratamento tributário uniforme, idêntico, igualitário, sem qualquer discriminação ou diferenciação⁵¹⁰.

Consoante com a explicação de Hamilton Dias de Souza⁵¹¹,

... o chamado GATT/94 (parte integrante da OMC a partir de 1º de janeiro de 1995), além de trazer uma série de 'entendimentos' sobre disposições que já existiam no Acordo original (GATT/1947), criando cláusulas interpretativas do que lá se continha, inova no tocante à parte tarifária, pretendendo a eliminação de tarifas e demais entraves ou gravames ao comércio internacional.

No mesmo artigo, lembra o doutrinador que⁵¹²:

Pelo breve exposto podemos apontar as seguintes premissas do Acordo do GATS:(...)

b) os serviços similares, nacionais e provenientes de outros países Membros, devem ter tratamento igualitário para que um deles não seja beneficiado em detrimento do outro (art. XVII). (Loc. cit.).

Dessa forma, tal limitação ao exercício da competência surge para manter o equilíbrio, o tratamento isonômico, visa, tal regra, abolir as denominadas “distinções odiosas”.

⁵¹⁰ Apesar das intenções, a prática nem sempre é condizente com a realidade. Observe-se, a propósito, o seguinte comentário feito por Bruno Ratti (*loc. cit.*): “Os países mais adiantados costumavam agir de acordo com seus interesses e sem dar muita satisfação ao GATT. Após a criação da OMC, foi aceita uma queixa do Brasil e da Venezuela contra a prática protecionista do governo norte-americano, na importação de gasolina (seus critérios para julgar a emissão de poluentes são mais rigorosos para a gasolina importada do que para a nacional). Ao tomar conhecimento da aceitação da queixa, Mickey Kantor, o principal assessor de comércio do Presidente Clinton, declarou que a ‘decisão do grupo de juizes da OMC ou a do seu conselho de apelações não tem força diante das leis americanas’... Até o momento, os maiores infratores das normas da OMC tem sido: União Européia, Japão e Estados Unidos. O Brasil também infringiu essas normas ao impor cotas para a importação de veículos atendendo a pressões da indústria montadora nacional, tendo recebido uma advertência daquela entidade.”

⁵¹¹ SOUZA, Hamilton Dias de. OMC e Mercosul in: **Repertório IOB de Jurisprudência**. Primeira Quinzena de abril de 1998, nº 7/98, Caderno I, p. 173/159.

⁵¹² Loc. cit.

Demonstra o Superior Tribunal de Justiça estar atento para o conteúdo da norma do GATT, o que se pode deduzir diante do seguinte aresto:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. **BACALHAU**. IMPORTAÇÃO. GATT. CONVÊNIO N.º 60/91. SÚMULA N.º 20/STJ. SÚMULA N.º 575/STF. 1. Cuida-se de recurso especial em que se discute a incidência do ICMS sobre as importações de **bacalhau** de país signatário do GATT. 2. A isenção do bacalhau, proclamada na Súmula n.º 71/STJ, **tem origem em norma de Direito Internacional que determina seja dado aos bens importados de países signatários do GATT o mesmo tratamento fiscal aplicado aos similares nacionais**. 3. Na hipótese dos autos, três são os esquisitos para que um produto importado esteja fora do campo de tributação: a) seja proveniente de país signatário do GATT; b) exista um similar nacional; c) esteja o similar sob regime de isenção. 4. O CONFAZ, por intermédio do Convênio n.º 60/91, permitiu que os Estados e o Distrito Federal concedessem isenção do ICMS sobre as operações internas com pescado, excetuando-se, dentre outros, o **bacalhau**. 5. **Ante a previsão do Convênio, não havendo regime isencional a beneficiar as operações internas ou interestaduais relativas ao bacalhau, não se poderá isentar o similar estrangeiro nas operações de importação. Conclusão diversa levaria ao absurdo de prestigiar-se o produto importado em detrimento daquele de origem nacional, sem que para tanto exista, sequer, previsão no GATT, já que o Acordo somente exige tratamento igualitário e não regime privilegiado**. 6. Aplica-se, à hipótese dos autos, a Súmula n.º 20/STJ, que contempla previsão genérica segundo a qual "a mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional". 7. "À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional" (Súmula n.º 575/STF). 8. Recurso provido. (Grifou-se).

Embora discordemos do Superior Tribunal de Justiça no que diz respeito a denominar tal regra prevista no tratado de "isenção", por outro, entendemos que a decisão não oferece dúvidas no que se reporta ao objetivo de tal norma. Desse modo, há que atentar para o conteúdo da legislação interna, se ela estabelece uma isenção para um produto interno, o Estado terá que manter a mesma isenção. Por outro lado, se não existe regra isentiva, ou seja, existe no Estado a tributação de produto, aí não há que se falar em isenção.

Visto que se houvesse, a norma do GATT estaria sendo descumprida, posto que o seu enunciado reze pela "igualdade no tratamento tributário".

É, portanto, a interpretação que deve ser feita da súmula 575 do Supremo Tribunal Federal: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias concedida a similar nacional” e da Súmula nº.20 do Superior Tribunal de Justiça: “ A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”.Assim, cada caso, será um caso devendo ser interpretado à luz de suas especificidades.

Deve ser observado, ainda, que o enunciado do GATT não representa violação do artigo 60, § 4º, I, porquanto não suprime a competência tributária dos Entes Tributantes. Por outro lado, tal norma, ao proibir a distinção no tratamento tributário aplicado ao produto interno e nacional, está em plena consonância com o artigo 4º da Constituição, segundo o qual, Brasil deverá buscar, nas suas relações internacionais, estar atento para alguns princípios, tais como, prevalência dos direitos humanos e igualdade entre os estados.

11.4 REFLEXÃO SOBRE A POSSIBILIDADE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS, EM FACE DO DISPOSTO NO 5º, § 2º, § 3º, ESTABELECIEREM LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR EQUIPARADA ÀS CONSTITUCIONAIS

Ao lidar-se com o direito positivo tributário, especialmente, as relações jurídicas tributárias, vê-se, de um lado, a competência tributária e, do outro, as normas regulando o exercício de tal competência. Constantemente, verifica-se o conflito entre duas normas igualmente fundamentais, uma, cujo objetivo é resguardar

o próprio estado, a federação, e outra, os indivíduos, cujos direitos devam ser protegidos, posto serem fundamentais.

A competência tributária, indiscutivelmente, é a forma que se tem de preservar a federação, uma vez que não há como se falar em autonomia político-legislativa sem autonomia financeira.

Por outro lado, não podem as pessoas políticas, no exercício de suas competências tributárias, infringirem direitos eleitos pela Constituição como fundamentais.

Verificou-se que as imunidades tributárias, assim como os princípios constitucionais tributários, são os instrumentos eleitos pela Carta Constitucional, com objetivo de se contrapor à competência tributária, cumprindo a função de garantir de determinados direitos.

A grande questão, que hoje se coloca, em face do art. 5º, § 2º e § 3º da Constituição, relaciona-se à possibilidade dos tratados internacionais (uma vez admitido este como fonte) incorporarem, na ordem jurídica interna, enunciados prescritivos com a equivalência constitucional das denominadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Pensamos que sim. A resposta vem dos próprios enunciados constitucionais, bem como da doutrina e da jurisprudência dominante. O legislador constitucional fez questão de ressaltar o artigo 5º, § 2º, em que: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Assim sendo, as limitações constitucionais ao poder de tributar têm como objetivo resguardar valores eleitos como fundamentais, assim como os tratados de direitos humanos, a diferença, portanto, não está no conteúdo e sim na forma.

Nesse sentido, diz-se direito e garantia fundamental quando tais enunciados são introduzidos ou pela Constituição ou por meio das Emendas⁵¹³, por outro lado, denomina-se de direitos humanos, quando tais normas são introduzidas na ordem jurídica mediante tratados internacionais.

Ricardo Lobo Torres⁵¹⁴, também, admite expressamente a possibilidade dos tratados internacionais veicularem limitações tributárias, ao enunciar: **“Os grandes textos internacionais afirmam direitos humanos diante da tributação”**.⁵¹⁵ (Grifou-se).

Apenas, para demonstrar que não se está aqui falando do impossível, merece, a título de exemplo, citar-se a controvérsia acerca da “tributação dos inativos”, que, como é cediço, foi introduzida na Constituição por força da Emenda 41/2003, a contribuição previdenciária dos aposentados e pensionistas, *verbis*:

⁵¹³ José Souto Maior Borges define direitos fundamentais como: “categoria do direito constitucional positivo. Subjetivação da ordem jurídica positiva”. BORGES, José Souto Maior. *Relações entre tributos e direitos fundamentais*. Octavio Campos Fischer (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p.217.

⁵¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.18.

⁵¹⁵ Ricardo Lobo Torres, enumera vários tratados internacionais, em que se podem encontrar garantias tributárias: “A declaração universal dos direitos do homem, aprovada pela ONU em 1948, embora contenha poucos princípios sobre a liberdade fiscal, teve o mérito de proclamar o direito ao mínimo existencial. A carta da organização dos Estados Americanos, de 1948, expressou que, a fim de acelerar seu desenvolvimento econômico e social, os Estados-Membros deveriam envidar esforços para alcançar a ‘distribuição equitativa de renda nacional’ e ‘sistemas tributários adequados e equitativos (art.31, b e c). A convenção americana sobre direitos humanos (‘Pacto de San José de Costa Rica’), de 1969, apesar de não conter dispositivos explícitos sobre a liberdade fiscal, proclama inúmeros princípios que projetam conseqüências no campo tributário, como sejam os referentes as garantias judiciais, à legalidade, à irretroatividade, aos direitos de circulação e de residência e à igualdade perante a lei. Mas nos tratados de Dupla Tributação assinados pelo Brasil que se encontram as normas básicas sobre a não-discriminação e outros direitos humanos”. (Grifou-se). Idem, **ibidem**, p.18-19.

Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o caput incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:

I - cinqüenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União.

Diante dessa novel exação, foi proposta ação direta de inconstitucionalidade, tendo como argumentos principais a violação de vários direitos fundamentais, dentre os que reuniam condições para se aposentar até 19 de dezembro de 2003; b) princípio da isonomia (art. 150,II), posto que o parágrafo único do artigo 4º estabelece entre “os atuais inativos” e os “antigos” e, ainda, diferença de tratamento no que se refere aos servidores estaduais, federais, municipais e federais; e c) questões envolvendo bitributação, entre a mencionada contribuição e o imposto de renda, tendo em vista que a contribuição teria como hipótese de incidência a percepção de proventos e pensão, rendimentos estes já tributados pelo imposto de renda.

O Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, entendendo ser constitucional a instituição da contribuição, refutando, portanto, os argumentos da violação do direito adquirido, bitributação e isonomia. Por outro lado, considerou inconstitucional: “ as expressões “cinqüenta por cento do” e “sessenta por cento do”, contidas, respectivamente, nos incisos 00I e 0II

do parágrafo único do artigo 004º da Emenda Constitucional nº 041/2003, forma pela qual aplica-se, então, o § 018 do artigo 40 do texto permanente da Constituição”.⁵¹⁶

Inconformados com a decisão do Supremo Tribunal Federal, a Associação Nacional dos Servidores Públicos da Previdência Social formalizou denúncia na Corte Interamericana, alegando que a referida emenda 45, ao introduzir o art.4º, fere normas de direitos humanos, dentre os quais, dignidade da pessoa humana, igualdade, propriedade privada, normas estas veiculadas no Pacto de San José da Costa Rica, também, denominada de Convenção Americana de Direitos Humanos.⁵¹⁷

Observe-se que tanto a Constituição Federal como a Convenção Americana de Direitos Humanos prevêm os mesmos direitos que foram objeto de violação,

⁵¹⁶ Ementa que resume o Julgamento da ADI 3.105 proferida pelo Ministro Relator, Cezar Peluso: “ADI 3 Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, da CF, e art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento.” (ADI 3.105, **Rel. p/ac Min. Cezar Peluso**, DJ 18/02/05).

⁵¹⁷ Convenção Americana de Direitos Humanos:

“Artigo 21 – Direito à propriedade privada:

1. Toda pessoa tem direito ao uso e gozo de seus bens. A lei pode subordinar esse uso e gozo ao interesse social.
2. Nenhuma pessoa pode ser privada de seus bens, salvo mediante o pagamento de indenização justa, por motivo de utilidade pública ou de interesse social e nos casos e na forma estabelecidos pela lei.
3. Tanto a usura, como qualquer outra forma de exploração do homem pelo homem, devem ser reprimidas pela lei”. (...).

“Artigo 24 – Igualdade perante a lei: Todas as pessoas são iguais perante a lei. Por conseguinte, têm direito, sem discriminação alguma, à igual proteção da lei.”

todavia, diante da Corte Interamericana, utilizou-se a expressão violação de direitos humanos e, em face do Supremo Tribunal Federal, de direitos fundamentais.⁵¹⁸

Não nos cabe aqui analisar a validade ou não da instituição da contribuição sobre os inativos, e nem o procedimento de tal julgamento na Corte Interamericana, pretende-se, todavia, demonstrar e comprovar que os tratados de direitos humanos podem veicular princípios e garantias tributárias, enunciados estes que visam proteger os contribuintes dos avanços da tributação.⁵¹⁹

Objetivou-se, por meio dessa hipótese concreta, demonstrar, na prática, o que se pretendeu na teoria, que os tratados internacionais, em face de disposição expressa no artigo 5º, § 2º e principalmente, agora, diante do novel § 3º, poderão dispor sobre matéria tributária, concernentes a direitos e garantias dos contribuintes.

Em face da realidade jurídica que ora se revela, deverá o aplicador do direito no seu desiderato de atribuir sentido aos enunciados, ater-se em duas regras elementares que regem o direito tributário positivo, de um lado, princípio federativo e, do outro, os direitos e garantias eleitos fundamentais, assim, embora a interpretação seja tarefa necessariamente subjetiva, ela deve se nortear por certos princípios.

Por essa razão, o processo interpretativo não é um fim em si mesmo, não pode ser feito sem limites. Convencido deste limite, Lenio Luiz Streck⁵²⁰ deixa claro

⁵¹⁸ Consta no informativo da “ANASPS ON LINE”, **Ano VIII, Edição n.º 464, Brasília 29 de Julho de 2005, que a denúncia feita pelos servidores aposentados brasileiros já foi inclusive recebida na Corte Interamericana.** <http://www.anasps.org.br/index.asp?id=1395&categoria=29&subcategoria=89>).

⁵¹⁹ Torna-se conveniente ressaltar, que já existe na Corte Interamericana um precedente. Posto que no dia 28 de fevereiro de 2003, decidiu a corte em caso semelhante ao Brasileiro, condenar o Peru, determinando que fossem os inativos ressarcidos. **Segundo informação veiculada no Correio Braziliense, publicado no dia 14.05.2006, foi concedida no processo 2004.34.00.012720-1 (21 Vara Federal do Distrito Federal), em Mandado de Segurança proposto pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, em face da União Federal, “decisão inédita, onde o juiz impede a taxação de inativos invocando sentença da corte internacional que determinou ao governo do peru devolver aos aposentados o que havia descontado”.**

⁵²⁰ STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito.** 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p.312-313.

que admitir a norma como um produto da interpretação, não pode querer significar que o intérprete, ao atribuir-lhe o sentido, esteja livre para arbitrariamente “dizer qualquer coisa sobre qualquer coisa”, conferindo, arbitrariamente, sentido aos textos, “como se texto e norma estivessem separados (e, portanto, tivessem ‘existência’ autônoma)”.

Jane Reis Gonçalves,⁵²¹ ao tratar sobre os conflitos entre direitos fundamentais e bens constitucionalmente legítimos, observa que a *“tutela dos direitos fundamentais como um conjunto implica, necessariamente, que estes se restrinjam reciprocamente”*, esclarecendo que:

A positivação simultânea de diversos direitos fundamentais e fins constitucionais, que podem revelar-se conflitantes, opera como uma autorização implícita ao legislador e ao Judiciário para restringi-los, respectivamente, no momento legislativo e no momento aplicativo. O fundamento desta interpretação é o princípio da unidade da Constituição.

Dessa forma, o intérprete, na busca incessante de dar sentido ao texto positivo, deve conduzir sua interpretação de modo a não sobrepujar a forma federativa, nem os direitos fundamentais. Isto será possível por meio da ponderação de princípios.⁵²² Quem sabe tema a ser explorado no futuro, tendo em vista que, no decorrer da dissertação, despertou paixão.

⁵²¹ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direito fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar.

⁵²² Sobre ponderação, destaca Luís Roberto Barroso: “A denominada ponderação de valores ou ponderação de interesses é a técnica pela qual se procura estabelecer o peso relativo de cada um dos princípios contrapostos. Como não existe um critério abstrato que imponha a supremacia de um sobre o outro, deve-se, à vista do caso concreto, fazer concessões recíprocas, de modo a produzir um resultado socialmente desejável, sacrificando o mínimo de cada um dos princípios ou direitos fundamentais em oposição. O legislador não pode, arbitrariamente, escolher um dos interesses em jogo e anular o outro, sob pena de violar o texto constitucional. Seus balizamentos devem ser o princípio da razoabilidade e a preservação, tanto quanto possível, do núcleo mínimo do valor que esteja cedendo passo. Não há, aqui, superioridade formal de nenhum dos princípios em tensão, mas a simples determinação da solução que melhor atende ao ideário constitucional na situação apreciada”. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.330.

CONCLUSÕES

Prefacialmente foram estabelecidas premissas básicas relativas à Teoria Geral do Direito, no intuito de melhor esclarecer o discurso.

Seguidamente, ante o objeto do presente estudo, prestou-se à verificação das normas que incidem, direta ou indiretamente, sobre a Competência Tributária.

Diretamente, as imunidades, porquanto, sejam necessárias para demarcar negativamente a própria competência, e, indiretamente, as normas que pressupõem competência, mas que, de alguma forma, interferem no exercício desta - tais como os princípios constitucionais tributários, as isenções tributárias, e, especialmente, as limitações ao exercício da competência veiculadas nos Tratados Internacionais. São objeto deste estudo donde destaca-se sobre estas últimas, não ser pretensão inovar, mas, tão somente, escrever a respeito, buscando despertar nos operadores do Direito Tributário o interesse temático, que nos parece ter características distintas das demais exonerações.

Finalmente, mediante o presente trabalho, são delineadas as conclusões.

CONCLUSÕES GERAIS

1. O Direito pode ser tratado sob dois enfoques distintos: um primeiro, como direito positivo, sendo caracterizado como o conjunto de normas jurídicas válidas inseridas em determinado tempo e espaço; e um segundo, como a Ciência do Direito, que tem por objeto o próprio estudo do direito positivo, ou seja, o conhecimento que se procura estabelecer sobre o conjunto das normas jurídicas válidas em determinado sistema.

2. O estudo da linguagem tem importância vital para a compreensão do direito. Tendo em vista que o direito posto é construído com base na linguagem empregada na sua função prescritiva.

3. Considerou-se como fonte do direito o veículo introdutor de normas jurídicas num dado Ordenamento, ou seja, a enunciação capaz de criar norma e esta, por sua vez, atuar sobre determinado fato da realidade social, tornando-o jurídico.

4. As normas jurídicas, por sua vez, podem ser entendidas como sendo a significação, ou seja, o juízo que se extrai destes enunciados organizados sob uma estrutura hipotético-condicional, a qual a determinada hipótese (suposto ou antecedente) se atribui determinada consequência.

4.1. Torna-se oportuno esclarecer que as estruturas normativas que não se caracterizarem como normas jurídicas serão tratadas ora como enunciados prescritivos, assim entendidos por estarem no plano da simples literalidade da lei, ou por proposições jurídicas, estas entendidas como sendo resultantes do conteúdo que se extrai dos enunciados prescritivos, mas que ainda não se encontram organizadas sintaticamente sob o juízo hipotético-condicional.

4.2. Apesar de a nem todo texto exposto em linguagem prescritiva ser atribuída a qualidade de norma jurídica, por não ter a estrutura hipotética das normas, não resta dúvida de ser ele parte integrante do direito positivo.

4.3. A norma jurídica, para assim ser caracterizada, deve ser composta de uma estrutura bímembre, ou seja, de uma norma primária e uma norma secundária. A norma primária entendida como a norma que estabelece deveres e impõe sanção. E da norma secundária, esta norma processual, que veicularia a sanção a ser

aplicada pelo Estado-Juiz, em virtude do descumprimento dos deveres impostos pela norma primária.

5. As normas podem ser classificadas em abstratas e concretas ou gerais e individuais.

5.1. Sob o prisma do antecedente, a norma pode ser abstrata ou concreta. Abstrata, quando o fato descrito no seu antecedente ainda não foi definido no tempo e no espaço, e concreta, quando, no seu antecedente, já estiver descrito um fato jurídico delimitado no tempo e no espaço.

5.2. Analisando o conseqüente da norma, ela pode ser geral ou individual; geral, quando o sujeito passivo for indeterminado, e individual, quando o sujeito passivo já foi identificado.

6. As normas também podem se classificar em normas de estrutura ou de comportamento. Tomando como critério a forma em que se dá a atuação da norma sobre as condutas intersubjetivas, diz-se norma de comportamento, quando se busca diretamente, por meio de tal norma, regular condutas intersubjetivas. Por outro lado, as normas de estrutura seriam aquelas que dispõem sobre a elaboração, a modificação e a alteração de outras normas, regulando indiretamente as condutas intersubjetivas. Não é despiciendo enfatizar que toda norma, seja direta ou indiretamente, tem como objetivo regular condutas.

7. Fez-se estabelecida a diferença entre existência e validade. Logo, a existência é sinônimo de pertencibilidade, podendo ser identificada diante da circunstância da regra ter sido posta no sistema jurídico por um sujeito competente e segundo procedimento previsto pelo próprio direito.

8. A validade, como atributo da norma, dá-se quando a norma além de existente está de acordo com o seu fundamento de validade.

8.1. Diante desses termos, pode-se afirmar que toda norma válida é existente, mas nem toda norma existente é válida, e, principalmente, para que o sistema do direito possa operar, *deve-se considerar toda norma existente, antes de tudo, como sendo presumidamente válida.*

9. Vigência pode ser entendida como a aptidão da norma em produzir os efeitos que lhes são previstos.

10. Quanto à eficácia, ela pode se estabelecer em três níveis, eficácia técnica, jurídica e social.

10.1. Eficácia técnica, como sendo o atributo que a norma ostenta, no sentido de prever fatos, que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de produzir os seus efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais (previsão de fatos e conseqüências de impossível ocorrência) ou as impossibilidades sintáticas (falta por exemplo de normas regulamentadoras);

10.2. Eficácia jurídica como sendo o próprio mecanismo de incidência, ou seja, o fenômeno pelo qual, uma vez ocorrido o fato previsto no antecedente, surge a relação jurídica, produzindo, então, os efeitos previstos no conseqüente da norma. A eficácia jurídica não é propriamente atributo da norma, e, sim, do fato nela previsto.

10.3. Eficácia social, diz respeito a aceitação das normas pelos sujeitos aos quais são as mesmas destinadas.

11. A opção em tratar da incidência e aplicação das normas em subitem distinto decorre do fato de que, enquanto a validade, a vigência e a eficácia, excepcionada a eficácia jurídica, são atributos específicos da norma, a incidência e a aplicação são fenômenos externos.

12. A incidência pode ser entendida como o início de uma operação lógica de produção normativa, ou seja, a coincidência entre o fato descrito no antecedente da norma com a sua ocorrência no mundo social, a incidência marca, pois, a ocorrência da subsunção.

13. A aplicação é ato de produção normativa. Ato do sujeito competente (credenciado pelo próprio sistema), que, seguindo o procedimento previsto lei, introduz no sistema norma jurídica. Portanto, sem ato de aplicação, não há que se falar em incidência.

13.1. As provas são essenciais no processo de aplicação e construção normativa, porquanto são hábeis a resgatar o evento e, conseqüentemente, constituí-lo em fato jurídico.

CONCLUSÕES ESPECÍFICAS

14. A Carta Constitucional, mesmo que de forma genérica, prevê os contornos, necessários para a instituição dos tributos, uma vez que determina: a) quais os tributos possam ser criados (espécies); b) a qual Pessoa Política cabe à instituição do tributo (pessoa); e c) o procedimento necessário para que o tributo seja instituído (procedimento).

14.1. Para algumas espécies tributárias, como é o caso dos impostos, das taxas, da contribuição de melhoria e de algumas contribuições sociais, o legislador constitucional traz expresso, inclusive os eventos possíveis de serem tributados.

14.2. Em relação ao procedimento, convém destacar que, segundo a Constituição Federal, os tributos, em sua maioria, podem ser instituídos por intermédio de suas respectivas leis ordinárias. A Câmara dos Vereadores,

competente pela produção normativa dos tributos municipais, as Assembléias Legislativas, pelos estaduais, e o Congresso Nacional, pelos Federais.

14.3. Não é por acaso que a exigência de lei complementar, para instituição dos tributos, só se faz presente, e, ainda assim, de forma excepcional, naqueles tributos de competência da União. Nestes termos, somente se exige lei complementar para instituir: Imposto Residual, Empréstimo Compulsório, Contribuições Sociais Residuais, e, para aqueles que assim entendem, Grandes Fortunas.

14.4. O exercício da competência só o pode ser nos limites já delineados pela própria Constituição, que traça o arquétipo a ser seguido e, obrigatoriamente, respeitado pelos entes políticos.

14.5. Competência e Capacidade Tributária Ativa são institutos jurídicos que não se confundem. A competência consiste na outorga de poder conferida às Pessoas Políticas para criar-se, mediante lei, tributos. Por sua vez, a Capacidade tributária ativa consiste no exercício de funções ligadas, direta ou indiretamente, às atividades de cobrança, de administração e de fiscalização de tributos.

14.6. A Competência Tributária caracteriza-se pelos seguintes atributos: a) indelegabilidade, b) incabucabilidade, c) alterabilidade, d) irrenunciabilidade e f) obrigatoriedade.

14.6.1. Diz-se indelegável a competência tributária, uma vez que apenas o ente político a qual se conferiu determinada aptidão para instituir tributo poderá exercer tal mister, não podendo delegar tal competência para outra pessoa política.

14.6.2. A incaducabilidade caracteriza-se, justamente, porque não há prazo específico para que o Ente Político exerça sua competência, podendo exercer sua capacidade legislativa a qualquer tempo, vale, como exemplo, o imposto sobre

grandes fortunas, uma vez que o fato da União não tê-lo instituído até hoje não a proíbe de criá-lo no futuro.

14.6.3. Diz-se que a competência tributária é inalterável porque não pode sofrer alteração nos moldes em que fora previsto na Constituição. Todavia, vê-se com ressalvas em se admitir tal característica como atributo de competência tributária, porque entende-se que esta pode ser alterada pelo poder Constituinte Derivado. Contudo, tal alteração só será admitida, como válida, caso ela respeite os limites impostos pelo próprio poder Constituinte Originário, e, desde que observado, por exemplo, o princípio federativo e a autonomia municipal, bem como, os direitos e as garantias fundamentais.

14.6.4. Da mesma forma que as pessoas políticas não podem delegar a competência tributária, também não podem a ela renunciar, quer no todo, quer em parte. Todavia, convém advertir que a irrenunciabilidade é um atributo da Competência, e não do exercício desta, de modo que a competência é irrenunciável, mas seu exercício nem sempre. Tome, por exemplo, a isenção. Quando a pessoa política insere tal regra no sistema, em relação ao fato isento, está havendo uma renúncia ao exercício da competência, já que, embora tenha competência impositiva, resolve não exercê-la, ao deixar de instituir o tributo.

14.6.5. Do mesmo modo em que não se admite a privatividade como atributo da competência, também não se reconhece a competência como facultativa. Segundo entendimento perfilhado, a competência tributária, na condição de norma de estrutura, não é facultativa, ela é obrigatória, significando que os entes, ao exercerem sua competência tributária, deverão, forçosamente, respeitar os termos em que a ela foi desenhada na Constituição. Diversamente, poder-se-ia considerar como facultativo não a competência, mas o seu exercício. Nestes termos, os Entes

políticos teriam o “poder” para exercê-la, instituindo tributos, mas, não o “dever”. Contudo, tal entendimento também merece ressalvas, porquanto, para algumas hipóteses, revela-se o exercício da competência, obrigatório, como é o caso do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto Sobre Serviços.

15. Partindo do texto constitucional, especialmente da análise da competência impositiva tributária, ao se classificar os tributos em espécies, foram eleitos três critérios: 1) Materialidade da hipótese de incidência (vinculadas e não-vinculadas); 2) Destinação ao produto arrecadado traçada genericamente na Constituição; e 3) a obrigatoriedade, diante de pagamento devido, de sua devolução.

15.1. De acordo com os critérios eleitos, têm-se cinco espécies tributárias: (1) Impostos, (2) Taxas, (3) Contribuição de Melhoria, (4) Empréstimo Compulsório e (5) Contribuições.

15.2. Tal classificação dos tributos em espécies é essencial para que se compreendam também os limites positivos impostos à competência tributária, uma vez que as pessoas políticas estão apenas autorizadas a instituir os tributos previstos na Constituição.

16. Todavia, existem os limites negativos impostos à Competência, ou seja, eventos que não são passíveis de tributação. Nestes termos, a competência pode ser entendida como resultado de dois coeficientes: de um lado, as normas permissivas, aquelas que prevêm tributos, e, do outro, as proibitivas, as imunidades.

16.1. As limitações constitucionais ao poder de tributar, segundo o texto constitucional, é um gênero do qual são espécies os princípios constitucionais tributários e as imunidades. Enquanto os princípios se prestam à função de regular o exercício da competência tributária, as imunidades, diversamente, cumprem a

função de determinar a própria competência tributária, demarcando-a negativamente.

17. O legislador Constitucional buscou, pelos princípios, regular o exercício da competência tributária, de modo a proteger direitos fundamentais. Podem-se citar como princípios constitucionais tributários: a Legalidade, a Isonomia, a Capacidade Contributiva, a Vedação ao Confisco, a Anterioridade, a Irretroatividade, a Liberdade de Tráfego de Pessoas ou de Bens, a Uniformidade Geográfica, a Não-diferenciação tributária, a Não-cumulatividade, a Seletividade, a Progressividade, a Generalidade e a Universalidade.

18. A imunidade no plano sintático pode ser entendida como norma de estrutura formalmente constitucional, cujo conteúdo (campo semântico) é demarcar negativamente a competência tributária, e, no plano pragmático, a sua eficácia normativa é de garantia capital, quando, tiver por escopo, proteger o princípio e o direito fundamental.

18.1. A imunidade não pode ser compreendida como norma de não-incidência constitucionalmente qualificada. A razão é que a imunidade, como enunciado prescritivo, foi posta no sistema para incidir e não ao contrário. Dessa forma, para que a norma da imunidade irradie os efeitos que lhes são previstos, é necessário que ela incida.

18.2. A não-incidência, como fenômeno jurídico lógico, pode ser verificada nas hipóteses em que não há previsão abstrata do evento (na ausência de norma geral e abstrata) ou diante da ausência de norma individual e concreta.

18.3. A imunidade tem natureza distinta da isenção. Duas diferenças são marcantes. A imunidade é norma constitucional e atinge a própria competência tributária. Diversamente, a isenção opera-se no plano infraconstitucional e está

ligada ao exercício da competência tributária, nestes termos, a isenção pressupõe competência, decisão da pessoa política em tributar ou não.

18.4. Também em nada se confunde a imunidade com a remissão, causa de extinção do crédito definida como perdão de tributo. Porquanto, na imunidade, não há sequer que se falar em competência, tão menos em tributo. Também, vale ressaltar, pelos motivos já expostos, que em nada se assemelha a imunidade com a anistia, posto que esta consista em perdão de fato ilícito.

18.5. A imunidade é norma que implica incompetência tributária, todas as demais exonerações, sejam elas isenções, remissões, anistias, pressupõem competência tributária e se dão no plano infraconstitucional, por meio das leis das respectivas pessoas políticas.

18.6. Também não se confunde a imunidade com os preceitos exonerativos veiculados nos tratados internacionais, a uma, porque os enunciados veiculados nos tratados não são normas formalmente constitucionais, e atuam no plano do exercício da competência e não da sua definição.

19. Partindo do pressuposto de que a classificação é utilizada para se melhor compreender o objeto de estudo, e tendo em vista a ótica que se pretende dar às imunidades, elegem-se como critérios: 1) A interpretação das Imunidades diante do artigo 5,2º da Constituição: pode-se falar, em três espécies de imunidades: a) imunidades contidas expressamente no rol do artigo 5º da Constituição; b) imunidades expressas dispersas na Constituição e c) imunidades decorrentes dos princípios e regimes adotados pela Constituição; 2) Levando-se em conta o artigo 5º, § 1º da Constituição (Imunidades condicionadas e Incondicionadas); e 3) Considerando o conteúdo da Imunidade (art. 60, § 4º,IV): Imunidades Pétreas e Suprimíveis.

20.1. Imunidades expressas, previstas no artigo 5º da Constituição: Encontram-se previstas nos incisos XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII, deste artigo. Tais imunidades comprometem a Competência Impositiva no que diz respeito à instituição das taxas. Garante, portanto, a Constituição, no inciso XXIV, que a todos serão assegurados, independentemente do pagamento de taxas tanto o direito de Peticionar junto aos Poderes Públicos, em se tratando de defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder, como também obter certidões em repartições públicas, quando estas servirem para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; no inciso LXXIV, assegura a assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recurso; já no inciso LXXVI, protege os reconhecidamente pobres, na forma da lei, outorgando-lhes, gratuitamente, o direito aos registros de nascimento e óbito; finalmente, no inciso LXXVII, prevê a gratuidade para a propositura das ações de “...*habeas corpus e habeas data, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania*”.

20.2. Imunidades Expressas Dispersas na Constituição: São aquelas previstas expressamente na Constituição, mas fora do Título II (Dos direitos e garantias fundamentais):

20.2.1. Art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d”: É vedado aos Entes Políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) instituírem Impostos sobre: a) *Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros* (imunidade extensiva às *autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público*, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, art. 150, § 2º; b) *Templos de qualquer culto* c) *Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos (inclusive suas fundações), das entidades sindicais de trabalhadores (inclusive centrais sindicais) e das instituições de educação ou de*

assistência social sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei e d) *Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão*. 17.2.2. Art. 149, § 2º, I: É vedado à União instituir Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico, sobre receitas decorrentes de exportação.

20.2.2. Art. 153, § 3º, III: É vedado à União instituir Imposto Sobre Produtos Industrializados *destinados ao exterior*.

20.2.3. Art. 153, § 4º, II: É vedado à União instituir Imposto Territorial Rural *sobre pequenas glebas rurais, desde que o proprietário não possua outro imóvel, bem como explore a propriedade*.

20.2.4. Art. 155, § 2º, X, a, b, c e d: É vedado aos Estados e o Distrito Federal instituírem ICMS, sobre: a) operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.; b) operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) ouro, quando este se caracterizar como ativo financeiro ou instrumento cambial e d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

20.2.5. Art. 155, § 3º: É vedado aos Entes Políticos, , excepcionados o ICMS, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, instituírem Impostos sobre *operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*.

20.2.6. Art. 156, § 2º: É vedado aos Municípios e Distrito Federal instituir Imposto De Transmissão De Bens Imóveis sobre *bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital*, nem sobre a *transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa*

jurídica. Tal imunidade não se aplica nas hipóteses em que a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

20.2.7. Art. 195, § 7º: É vedado à União instituir Contribuições Sociais Previdenciárias sobre *instituições de assistência social*, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei.

20.2.8. Art. 195, II: É vedado à União instituir Contribuições Sociais Previdenciárias sobre *aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social* de que trata o artigo 201.

20.2.9. Art. 184, § 5º: É vedado aos Entes Políticos instituírem Impostos que recaiam sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

20.2.10. Art. 151, II: É vedado à União instituir tributos que incidam sobre renda proveniente das obrigações da dívida pública dos Estados, Distrito e Municípios.

20.3. Imunidades Decorrentes dos Princípios e Regime Adotado Pela Constituição: Tais imunidades, embora não expressas na Constituição decorrem de princípios e regime adotado pela Carta, por este fato, podem ser deduzidas, tal como está dito no artigo 5º, § 2º: *in verbis*: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição *não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados...*”. (Grifos nossos).

20.3.1. Citou-se, como exemplo, de imunidade decorrente do regime e dos princípios adotados, a vedação aos ENTES POLÍTICOS de instituírem IMPOSTOS em se tratando de atos praticados por *Empresas Públicas* ou *Sociedade de Economia Mista*, nos termos do art. 150, § 2º.

21. Em relação à eficácia, as imunidades podem ser, por força do art. 5º, § 2º da CF:

21.1. De aplicabilidade imediata (incondicionadas), que não permitem qualquer interferência do legislador ordinário em relação à produção dos seus efeitos.

21.2. De aplicabilidade imediata e eficácia contida (condicionada), posto que depende de lei para condicionar seus efeitos, jamais, limitar seu conteúdo.

21.2.1. Como exemplo de imunidades condicionadas, podem-se citar as previstas nos artigos a) art. 5º, LXXVI; b) art. 5º, LXXVII; c) art. 150, VI, c; d) art. 153, § 4º, e; e) 195, § 7º da Constituição.

21.2.1.1. As imunidades condicionadas, diante do disposto no artigo 146, II da Constituição, devem ser reguladas por lei complementar, todavia, conforme fora visto no presente estudo, a maioria das imunidades condicionadas são veiculadas por simples lei ordinária, podendo, portanto, recair sobre elas a alegação de vício formal.

22. A imunidade qualifica-se como norma garantia, porquanto, mediante esta norma o legislador constitucional consegue proteger direitos, resguardando-os de tributação.

22.1. Dessa forma, dependendo do conteúdo a ser protegido, dele estar ou não abarcado no artigo 60, §4º da Constituição, as imunidades poderão ser classificadas em pétreas ou suprimíveis.

22.2. Como exemplo de pétreas, podem-se citar as imunidades recíprocas, que visam proteger o princípio federativo, bem como a imunidade que põe a salvo de tributação os livros, os jornais, os periódicos e a que recai sobre templos de

qualquer culto, observe-se que, nestes dois casos, busca-se, por meio da imunidade, garantir direitos fundamentais, como liberdade de expressão e de crença.

22.3. Como exemplo de suprimíveis, permite-se citar as imunidades ligadas à exportação, a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, segundo a qual, é vedado à União instituir Contribuições sociais e Interventivas sobre as receitas decorrentes de exportação.

23. É comum qualificar-se os princípios e as imunidades, dependendo do direito que se visa preservar de “direitos e garantias fundamentais”.

24. Analisando o texto normativo, verifica-se que o legislador Constitucional, segundo o conteúdo protegido, trouxe no Título II, denominado, de direitos individuais e coletivos, uma subdivisão de várias espécies, cinco capítulos, denominando-os de: 1) direitos e garantias individuais e coletivos; 2) direitos sociais; 3) direitos de nacionalidade; 4) direitos políticos; e 5) direitos relacionados à existência, organização e participação em partidos políticos.

25. Além da distinção entre os direitos fundamentais, levando-se em consideração o conteúdo protegido, adotou-se, também, a distinção entre o direito e a garantia fundamental. Embora, ambos sejam direitos, a garantia se revela por ter como pano de fundo um direito a ser resguardado, protegido.

26. Podem ser titulares de direitos e garantias fundamentais, diante do sistema constitucional, tanto as pessoas físicas como as jurídicas.

27. Como se pôde observar, não há, em termos de conteúdo, uma diferença entre os direitos humanos e os direitos e as garantias fundamentais previstos na Carta Constitucional, para tanto, basta cotejar os dispositivos da Constituição com os enunciados veiculados nos Tratados de Direitos Humanos.

28. Assim, para se evitar a vaguides e a ambigüidade denomina-se por direitos humanos àqueles enunciados que prestigiam os valores e os princípios fundamentais, veiculados nos tratados internacionais, e de direitos e de garantias fundamentais, normas de mesmo conteúdo, todavia, que são veiculados na Constituição. Elege-se, portanto, um critério formal para diferenciar tais direitos, qual seja, o veículo introdutor, posto que, em relação ao conteúdo, tais direitos se confundem.

29. Por outro lado, os direitos humanos surgem para dar mais força aos direitos fundamentais, uma vez que propiciam: 1) consenso internacional sobre a necessidade de adotar parâmetros mínimos de proteção aos direitos humanos; 2) o direito subjetivo aos direitos de um lado, contrapondo-se aos deveres jurídicos que, então, passam a assumir os Estados; 3) Órgãos de Proteção (os Comitês, as Comissões e as Cortes Internacionais) e 4) Mecanismos de monitoramento voltados à implementação dos direitos internacionalmente assegurados (Ex. Os relatórios, as comunicações internacionais; as petições individuais e as investigações "*in loco*").

30. Na Constituição, os direitos fundamentais dos sujeitos passivos tributários encontram-se resguardados mediante os princípios constitucionais tributários e as imunidades, qualificados pelo legislador constitucional como limitações constitucionais ao poder de tributar. Todavia, observa-se que tais limitações impostas aos Entes Tributantes não se encontram restritas à Constituição, podendo ser veiculadas e reforçadas mediante Tratados Internacionais.

31. Os tratados internacionais constituem uma das principais fontes do Direito Internacional Público, e, como se pretende demonstrar, também foi eleito pelo nosso sistema como fonte do direito, hábil a inserir, na ordem jurídica, normas que limitam o exercício da competência impositiva tributária.

32. Os tratados são definidos pela Convenção de Viena como sendo “um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

33. A convenção de Viena pode ser entendida como norma de estrutura, haja vista que tenha como objetivo regular o processo de elaboração dos tratados internacionais.

34. Assim sendo, para se aferir a validade de um tratado, urge verificar se este, ao ser elaborado, respeitou as regras veiculadas na Convenção de Viena, sendo esta fundamento de validade das demais normas internacionais.

35. Há muito se discute sobre a admissão de existência de duas ordens jurídicas: uma interna e outra internacional, bem como, sobre a incorporação das normas previstas nos tratados no ordenamento jurídico interno, e, conseqüentemente, a relação hierárquica existente entre as normas veiculadas pelo Tratado e a legislação interna. Sobre tais considerações, estabeleceram-se duas correntes, uma adepta ao denominado *monismo* e outra corrente defensora do *dualismo*.

36. A corrente *monista* teve como sequaz de indiscutível expressão o jurista Hans Kelsen, o qual assenta, em linhas gerais, que o direito internacional e o direito interno têm origem em uma única ordem jurídica, uma norma fundamental, que daria origem a ambos ordenamentos.

36.1. Justamente por entenderem que existe uma única ordem jurídica, surge, para os adeptos dessa corrente, uma divergência no que diz respeito ao conflito que, eventualmente, possa existir entre ordem interna e internacional e, no caso de conflito, ao tratar sobre qual ordem deverá prevalecer, a doutrina *monista* adota,

basicamente, três posicionamentos, correntemente denominados de: 1) Monismo Internacionlista; 2) Monismo Nacionalista; e 3) Monismo Moderado⁵²³ (Conciliatório).

37. Os partidários da corrente dualista, dentre os quais destacam-se Triepel e Anziolotti, defendem a coexistência de duas ordens jurídicas distintas, uma interna e outra externa. Admite-se, pois, a *ordem jurídica interna*, representada pela Constituição e demais leis internas de cada país, e a *ordem jurídica internacional*, tendo como, principal fonte, os tratados internacionais esculpido e desenhado pela vontade soberana dos Estados.

38. Torna-se necessário esclarecer que as divergências apontadas pela doutrina nacional não giram apenas em torno da questão de reconhecer ou não dois sistemas normativos, quais sejam, a ordem internacional e a ordem interna.

38.1. A doutrina, ao pretender separar monistas e dualistas, não deixando claro o critério distintivo, dificulta a compreensão do assunto. Ora utiliza como critério o fato de admitir ou não a existência de duas ordens jurídicas distintas, ora distingue monistas e dualistas, adotando-se como critério o fato de admitir ou não o tratado como fonte normativa.

38.2. No presente trabalho, o posicionamento da doutrina foi tratado sob a perspectiva de admitir-se ou não o tratado como veículo normativo.

39. Sem deixar de lado e respeitando todos os posicionamentos doutrinários, buscou-se oferecer uma proposta sobre a incorporação dos enunciados veiculados nos Atos Internacionais, na ordem jurídica interna, à luz dos institutos da validade, da vigência e da eficácia das normas.

40. Existem, na doutrina, basicamente, dois posicionamentos acerca dos tratados, uns que admitem o próprio tratado como fonte normativa, e outros que

⁵²³ Sobre o tema vide MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Direito internacional público – parte geral. 3º Ed. São Paulo: RT, 2006, p.73-76.

julgam ser necessário o decreto-legislativo, para que os enunciados dos tratados passem a pertencer, existir, na ordem jurídica interna.

41. Considerou-se, no presente estudo, que o tratado, uma vez celebrado, já se considera existente e presumidamente válido. Por celebração, entende-se o ato de formação do tratado, deste modo, se o tratado, ao ser produzido, observou todos os requisitos necessários para sua formação, quais sejam, agente capaz, objeto lícito e forma juridicamente não defesa em lei, ele já se considera existente e presumidamente válido, tal entendimento decorre da interpretação do artigo 84, VIII da Constituição.

42. Com efeito, segundo o posicionamento ora defendido, uma vez celebrado o tratado, este já se torna existente, e, conseqüentemente as normas nele veiculadas, até mesmo porque a existência é condição lógica necessária para que o Congresso possa referendá-lo ou não. Não há como estar de acordo ou não com “algo” inexistente.

43. Logo, o decreto-legislativo não cria o tratado. Nestes termos, a “aprovação” dada pelo Congresso Nacional, mediante decreto-legislativo, não cria normas, estas foram elaboradas durante a celebração dos tratados. Por outro lado, o referendo do Congresso é ato essencial para conferir eficácia técnica aos tratados.

44. Alguns argumentos podem ser utilizados na defesa de que o Decreto-legislativo é necessário para conferir eficácia técnico-sintática ao tratado e não existência.

44.1. A Constituição, em diversos artigos, faz referência ao termo “tratados internacionais”, elegendo-o, portanto, ao lado de tantas outras fontes, como veículo introdutor de normas no sistema jurídico interno.

44.2. Outro argumento, de que o Decreto-Legislativo confere apenas eficácia técnica para que as normas veiculadas no tratado possam produzir efeitos no ordenamento jurídico interno, diz respeito ao conteúdo veiculado nos tratados, vale dizer, não são os congressistas, por meio do decreto-legislativo, que decidem o conteúdo dos tratados.

44.3. Finalmente, outro ponto que merece a atenção refere-se à própria revogação do tratado, uma vez que o Congresso Nacional não tem competência para revogar os enunciados veiculados nos tratados. A revogação do tratado apenas poderá ser feita mediante a denúncia, ato este, como a celebração, de Competência do Presidente da República.

45. Outro ponto assaz divergente em matéria sobre a incorporação dos tratados relaciona-se ao decreto presidencial. Alguns doutrinadores entendem que o decreto é necessário para conferir validade jurídica interna para as normas veiculadas no tratado, outros sequer tratam da função do decreto presidencial, cuidando apenas do decreto legislativo, e há ainda aqueles que atribuem ao decreto presidencial efeitos meramente administrativos.

46. Entende-se o Decreto do Presidente como ato necessário para conferir ao tratado a publicidade necessária para que ele possa finalmente vigor. Por sua vez, há que se deixar claro que a vigência do veículo não se confunde com as dos seus enunciados.

46.1. Desse modo, caberá às próprias partes contratantes definir o prazo de vigência do tratado no plano internacional, é esta a regra geral que pode ser inferida do artigo 24 da Convenção de Viena.

46.2. Já no Ordenamento jurídico interno, o tratado, para produzir efeitos, dependerá, forçosamente, da publicação, que se dará por meio de decreto, e caberá a este tratar do prazo da vigência do tratado no ordenamento jurídico Interno.

47. Como foi possível observar, não existe, na Constituição brasileira como existe em outras Cartas Constitucionais, uma regra geral dispondo sobre a eficácia das normas veiculadas nos tratados, em face dos enunciados existentes na ordem jurídica interna.

48. Diante dessa falta de regramento, coube-nos, como pesquisadores do direito, a tarefa de investigar os enunciados prescritivos existentes, que se relacionavam, direta ou indiretamente, com esta matéria, para que, finalmente, fosse possível uma solução. Para tanto, também foi necessária uma vasta pesquisa doutrinária e jurisprudencial acerca da controvérsia.

49. Antes de apontar qualquer posicionamento acerca da eficácia das normas veiculadas nos tratados, não é demais lembrar que o tratado é visto como fonte normativa, veículo introdutor de normas.

50. Justamente por não adotar o decreto-legislativo como fonte normativa, é que não se pode adotar como premissa, pois os tratados, uma vez internalizados, via decreto-legislativo passariam a sê-lo pela qualidade que este veículo ostenta na lei ordinária.

51. Com efeito, o próprio Poder Constituinte demonstra ter admitido o tratado como veículo, e não o decreto-legislativo, ao tratar, no artigo 102, II, b, do controle de inconstitucionalidade de *tratado* ou lei federal.

52. É certo que não pode o intérprete utilizar-se apenas da literalidade como critério hábil, na tarefa de construção de sentido, todavia, por outro lado, não se pode ignorá-lo, com efeito, tem o suporte físico grande importância para o intérprete,

porquanto ele representa um elemento objetivo a ser considerado no processo de construção de sentido das proposições jurídicas.

53. Uma vez admitindo-se o tratado como fonte hábil a injetar na ordem jurídica interna enunciados prescritivos. Deve-se estar preparado para um problema, qual seja: diante de duas normas jurídicas existentes e válidas, a veiculada no tratado e a existente na ordem interna, qual deverá prevalecer, ou seja, como deverá agir o aplicador, em caso, de antinomia?

54. Não é demais lembrar que, diante da hipótese de antinomias, podem ser eleitos três critérios para solução de conflitos: 1) o hierárquico (em que a norma superior prevalece sobre a inferior); 2) o cronológico (prevalecendo a norma posterior) e, finalmente, 3) o da especialidade (prevalecendo a norma especial em face da geral).

55. Conforme se buscou demonstrar no presente trabalho, o critério a ser eleito dependerá da matéria veiculada no tratado, desta forma, diante do caso concreto, poderá o aplicador fazer uso de um dos três critérios citados acima.

56. De todos os critérios, mereceu especial atenção o critério hierárquico. Para verificar a hierarquia de um enunciado, primeiramente, leva-se em consideração o próprio veículo introdutor, assim, por estar determinada a norma prevista na Constituição é que se afirma sê-la constitucional. Após esta primeira análise, deve-se ater ao fundamento de validade de tais enunciados. Por exemplo, se estiver em conflito enunciados veiculados em uma lei ordinária com outros veiculados em lei complementar, a solução será verificar o fundamento de validade.

56.1. Nestes termos, se a lei ordinária buscar fundamento de validade na lei complementar, falar-se-á em hierarquia. É o que ocorre, por exemplo, entre as normas veiculadas no Código Tributário Nacional e as normas ordinárias

instituidoras de tributos, uma vez que estas, ao buscarem fundamento de validade no Código que estabelece as normas gerais de direito tributário, tornam-se hierarquicamente inferiores.

57. Estabelecidas tais premissas, analisou-se preceitos Constitucionais que dispusessem acerca da eficácia dos enunciados veiculados nos tratados.

58. Destacou-se, nesta tarefa interpretativa, para ao art. 5º, § 2º da Constituição, uma vez que tal artigo prevê, expressamente, que outros direitos e garantias não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

58.1. Demonstrou-se que tal dispositivo autoriza, claramente, que outros direitos e garantias veiculados nos tratados possam, dependendo do núcleo do direito a ser protegido, ser incorporados ao sistema jurídico com o *status* de norma constitucional.

59. Considerou-se, também, para a interpretação da eficácia dos enunciados previstos nos pactos internacionais, a Emenda 45/2004, que inseriu, na Constituição no art. 5º, o novel § 3º, o qual confere aos tratados e às convenções de direitos humanos equivalência de emenda constitucional, mas, como condição, tais fontes internacionais deverão ser aprovadas em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros; serão equivalentes às emendas constitucionais.

59.1. Destacou-se, no presente estudo, que, caso a intenção dos legisladores, ao inserirem o parágrafo 3º, fora pôr fim às controvérsias existentes em torno do parágrafo 2º, eles fracassaram. Ficaram ainda várias questões a serem respondidas pelos aplicadores do direito.

59.2. Dentre as indagações a serem decifradas pelos operadores do direito, podem-se enumerar: 1) Admitindo-se o tratado como fonte normativa, qual eficácia das normas de direitos humanos veiculadas em tratados internacionais em face do ordenamento jurídico interno? 1.1) No caso de tratado, cujo conteúdo disponha sobre normas de direitos humanos, não ser aprovado, nos moldes do § 3º, qual será a eficácia das normas veiculadas nele? Serão elas superiores às leis ordinárias ou equiparadas a elas? 1.2) Como fica a situação dos tratados de direitos humanos ratificados antes da Emenda 45, 2) E quanto aos demais tratados, cujos enunciados veiculados não versarem sobre direitos humanos, como fica a eficácia de tais normas em face da ordem jurídica interna?

60. Após a análise dos dispositivos veiculados na Constituição, adotou-se proposta interpretativa, que considera para avaliar a eficácia das normas veiculadas nos tratados, dois critérios, um material, cuja análise recai sobre o conteúdo das normas veiculadas, e outro, formal, em que se considera o modo como se deu a aprovação do tratado, verificando-se, portanto, em que termos ocorreu o processo de eficácia sintática.

60.1. Se enunciados prescritivos veiculados em tratados internacionais que não dispõem sobre direitos humanos, produzirão, na ordem jurídica interna, efeito próprio, de norma infraconstitucional, neste caso, diante de antinomia, deverá ser aplicado o critério especial e diante da absoluta impossibilidade deste, o critério cronológico.

60.2. Se enunciados prescritivos veiculados em tratados internacionais que não dispõem sobre direitos humanos, mas que dispõem, direta ou indiretamente, sobre matéria atinente à instituição, à fiscalização, à administração, à cobrança, e à extinção de tributos, produzirão, na ordem jurídica interna, efeito próprio, de norma

infraconstitucional, mas hierarquicamente superior às leis infraconstitucionais das pessoas políticas tributantes, por força do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

60.3 Se Enunciados prescritivos veiculados em tratados internacionais de direitos humanos, há que se fazer a distinção:

60.3.1. Se antes da Emenda 45 – são de toda forma, em razão da abertura prevista expressamente no artigo no artigo 5º, § 2º, materialmente, constitucionais, vale dizer, possuem o status de norma constitucional, devendo prevalecer sobre as normas infraconstitucionais, considerando-se o primado da Segurança Jurídica.

60.3.2. Se posterior a Emenda 45 – há que se promover também necessária distinção:

60.3.2.1. Se o Congresso ao conferir eficácia técnica aos enunciados prescritivos veiculados nos tratados, adotar, a forma prevista no § 3º do artigo 5º da CF, qual seja, aprovação em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão tais normas, as normas veiculadas no tratado serão equivalentes em eficácia às emendas constitucionais, e, mais tais direitos e garantias estarão à semelhança do que ocorre, no artigo 60, § 4º, IV da CF petrificados na ordem jurídica interna.

60.3.2.2. Se o Congresso, ao conferir eficácia técnica às normas veiculadas nos tratados, não adotar a forma prevista no § 3º do artigo 5º, pressupõe-se que tais normas, não terão o *status* constitucional, sendo equiparáveis as demais normas infraconstitucionais.

61. Sobre este último posicionamento obtemperou-se que, o legislador constitucional talvez, por razões de Soberania Nacional, conferiu ao Congresso Nacional o poder decisório para determinar o grau de eficácia que tal norma veiculada no tratado produzirá no âmbito interno.

62. Aceitando como premissa que o conhecimento é a interseção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência, investigaram-se dois casos concretos relacionados com o direito tributário.

63. Examinou-se enunciado o previsto no GATT, que ao impor a igualdade de tratamento tributário entre os produtos, os serviços, as mercadorias importadas das Nações Pactuantes, e os similares nacionais, resultou em regra limitativa do exercício de competência.

63.1. Analisaram-se a natureza dessa norma e, conseqüentemente, as denominadas “isenções heterônomas”, bem como, o artigo 151, III da Constituição Federal, que proíbe a União de conceder isenções de tributos estaduais, municipais e distritais.

63.2. Sobre o artigo 151, III, manifestamos nossa opinião, no sentido de que ele apenas confirma o que já se encontra firmado, por meio das regras definidoras competência tributária, que não pode a União, pessoa política de direito interno, instituir tributos de competência estadual, municipal e federal.

63.3. Como fonte normativa, o tratado, como já visto, possui regras próprias conferidas pelo sistema para sua elaboração, possuindo, diferindo, portanto, seu processo de enunciação das demais “leis ordinárias”, quer sejam elas, federais, estaduais, municipais ou distritais, assim sendo, quem celebra o tratado não é a União, posto que esta não é pessoa jurídica de direito internacional, não tendo, portanto, sequer competência para participar do processo de elaboração do conteúdo dos acordos internacionais.

63.4. Daí, concluir-se que a regra enunciada no artigo 151, III da Constituição não se dirige à República Federativa do Brasil, apenas, à União como pessoa jurídica de direito interno.

63.5 Outro argumento que reforça o posicionamento de que tal regra exonerativa, veiculada no tratado, não possa ser considerada isenção, dá-se em função do próprio artigo 150, § 6º da Constituição. A Carta Constitucional ao determinar que “as isenções somente poderão ser inseridas no sistema por lei específica federal, municipal ou estadual”, considerou a isenção como regra exonerativa própria das pessoas políticas de direito interno.

63.1.2. Assim, diante das razões expostas, revela-se inadequado adotar o termo isenção para fazer referência às regras exonerativas, veiculadas nos tratados, preferindo tratá-las, genericamente, como limitações ao exercício da competência tributária veiculada em tratados internacionais.

64. Sobre a primazia do tratado em matéria tributária, em face das leis postas no sistema pelas Pessoas Políticas, a conclusão foi obtida mediante análise do artigo 146, III, da Constituição, em conjunto com o artigo 98, do Código Tributário Nacional. Pois, o Código Tributário Nacional ao cumprir a função prevista no artigo 146, III, da Constituição, conferiu aos enunciados veiculados nos tratados hierarquia superior às demais leis dos Entes Tributantes.

64.1. Não obstante, não se vislumbre no artigo 98 nenhum vício, no que diz respeito à sua validade, existe, por outro lado, uma impropriedade técnica no que se refere à palavra “revogação”. Assim, pretende-se enfatizar que, quando se fala em impropriedade do termo revogação, deve ser no sentido de entendê-la como sinônimo de supressão de existência. Posto que, uma vez considerado o tratado internacional como fonte normativa específica não se vê a possibilidade deste revogar outras fontes jurídicas internas, e nem estas de revogá-lo, haja vista que este veículo poderá ser revogado apenas pela denúncia ou decisão judicial, controle de constitucionalidade.

65. Como paradigma de tratado de direito humano, que pode tratar de norma de direito tributário, apontou-se, por fim, o Pacto São José da Costa Rica, também denominada de Convenção Americana de Direitos Humanos.

65.1. O pragmatismo foi obtido citando, caso envolva-se a polêmica, contribuições dos inativos. Hipótese em que os integrantes da Associação Nacional dos Servidores Públicos da Previdência Social, inconformados com a decisão do Supremo Tribunal Federal, que julgou constitucional a tributação dos inativos, formalizaram denúncia na Corte Interamericana, alegando que a instituição deste tributo fere as normas de direitos humanos, dentre os quais, a dignidade da pessoa humana, a igualdade, a propriedade privada, as normas, estas veiculadas no Pacto de San José da Costa Rica.

65.2. Ressaltou-se, ainda, que se o pedido for julgado favorável pela Corte Interamericana haverá a proibição da cobrança de tal contribuição, fundamentada em normas veiculadas em tratado internacional.

66. Finalmente, atentou-se para um ponto fundamental que se revela constantemente nas relações jurídicas tributárias, a tensão entre duas cláusulas pétreas: de um lado, a autonomia federativa; do outro, os direitos e garantias fundamentais. Destacando-se que, diante desta aparente antinomia, entre dois direitos igualmente fundamentais, revela-se necessário e importante o estudo relativo à ponderação, cabendo ao aplicador conciliar tais normas, a fim de que uma não venha aniquilar a outra.

Por derradeiro, encerramos o trabalho confidenciando que foi extremamente difícil concluí-lo, porquanto o direito positivo não é um fim em si mesmo, ele depende de interpretação, e esta é interminável, isto trouxe-nos uma sensação terrível de

impotência, a sensação de não ter falado, suficientemente, de tudo que o precisa ser dito.

Por outro lado, é justamente a magia do incerto que torna o direito deveras fascinante, saber que a sua valência não está no certo ou no errado. Ter consciência deste fato minimiza o medo do erro, do fracasso e funciona como um antídoto, uma permissão a fim de que possamos trilhar no caminho do direito positivo, dando sentido aos enunciados, sabendo apenas que não existe verdade absoluta numa dada interpretação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.792.

ABRÃO, Carlos Henrique in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

ADI 3.105, **Rel. p/ac Min. Cezar Peluso**, DJ 18/02/05.

ALLEMAR, Aguinaldo. **Direito Internacional**. Vol. IV. Curitiba: Juruá, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1964.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BAHIA, Saulo José Casali. **Tratados internacionais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARBOSA, Rui. **República**: Teoria e Prática. Textos doutrinários sobre direitos humanos e políticos consagrados na primeira Constituição da República. Brasília, Câmara dos Deputados, 1978.

BARRETO, Aires F e Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____; FINKELSTEIN, Cláudio; PEREIRA, Luis César Ramos in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Contribuições- caráter tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 34:116-145, 1985.

_____. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados: Membros e Municípios in: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 1. Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. Relações entre tributos e direitos fundamentais. Octavio Campos Fischer (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Teoria geral das isenções tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. in: **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e a teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. **Imunidade, isenção e não-incidência**. In: Barreto, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. **Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais**. Revista de Direito Tributário, nº.64, São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação dos produtos vegetais**. São Paulo: Dialética, Revista dialética de direito tributário, nº.37, outubro, 1998.

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

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Direito tributário: hipótese de incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro**. In: BARRETO, Aires. F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.47.

_____ in: IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação a Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.12, p.42 e ss.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário: delineamentos de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CHIEMENTI, Ricardo Cunha et. al. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

COELHO, Edihermes Marques. Direitos humanos: construção histórica e dimensões. In: COELHO, Edihermes Marques (Org.). **Direitos fundamentais. Reflexões críticas: teoria e efetividade**. Uberlândia, IPEDI, 2005.

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

_____. Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988). **Revista de Direito Tributário**, nº.59, São Paulo: Malheiros, p.190.

_____; Derzi, Mizabel Abreu Machado; THEODORO JR, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: RT, 1997.

Constituição Federal de 1988.

COSTA, Antônio José in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

DALLARI, Pedro B. A. **Constituição e tratados internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 90.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. São Paulo: Saraiva, 1996.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, denominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ, Roberto in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 4. ed. Rev. São Paulo: Saraiva, 2004.

FRAGA, Mirtô. **O conflito entre tratado internacional e norma de direito interno**: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais**: análise de sua concretização constitucional. 3.ª tir. Curitiba: Juruá, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GARCIA, Maria. **Desobediência civil**: direito fundamental. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

GOTTI, Alessandra Passos e RICARDO, Carolina de Mattos. **Direitos Humanos, Globalização Econômica e Integração Regional**: Desafios do Direito Constitucional Internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002.

GRECO, Marco Aurélio in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997.

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

HC 79512 / RJ - RIO DE JANEIRO HABEAS CORPUS; Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE; Julgamento: 16/12/1999; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 16-05-2003; p.-00092; EMENT VOL.02110-02, p.-00308.

HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____ e CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?. **Revista de Direito Tributário**, nº.64, São Paulo: Malheiros, 1994.

informativo da “ANASPS ON LINE”, **Ano VIII, Edição n.º 464, Brasília 29 de Julho de 2005, que a denúncia feita pelos servidores aposentados brasileiros já foi inclusive recebida na Corte Interamericana.**

<http://www.anasps.org.br/index.asp?id=1395&categoria=29&subcategoria=89>).

JAIME, Fernando G. **Direitos humanos e sua efetivação pela corte interamericana de direitos humanos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAFER, Celso. A internacionalização dos direitos humanos. **Constituição, racismo e relações internacionais**. São Paulo: Manole, 2005.

LUNARDELLI, Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**, p.94-95.

MACHADO, Hugo de Brito in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998.

_____. _____. **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 7. ed. Forense: Rio de Janeiro.

_____. **Revista dialética de direito tributário**. nº. 93, Junho de 2003, São Paulo: Dialética.

_____. **Uma introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

MALERBI, Diva in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. **Curso de especialização em direito tributário**: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Livro I, Capítulo I. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

_____. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: RT, 2006.

_____. **Direito internacional público**: parte geral. 3. ed. São Paulo: RT, 2006.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor (SAFE), 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. Estudo sobre o Gatt in: **Revista de Direito Público**, 1/64.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos.

_____. **Curso de direito internacional público**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____ in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Tomo IV. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Direitos humanos fundamentais**. Teoria geral comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil. Doutrina e jurisprudência. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva.

_____. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

OLIVEIRA JR, Dario da Silva. **Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

PACÍFICO, Andrea Maria Calazans Pacheco. **Os tratados internacionais e o direito constitucional brasileiro**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

PASIN, João Bosco in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direito fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária, no livro: Coordenador SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Direitos humanos, globalização econômica e integração regional: desafios do direito constitucional internacional**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005, p.79.

RE 407.190, **Rel. Min. Marco Aurélio**, DJ 13/05/05

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24. ed. 3ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 1999.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ROBLES, Gregório. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Tratados internacionais e vigência das isenções concedidas, em face da Constituição de 1988**. Repertório IOB de Jurisprudência, nº 5, p.91, texto nº 1/3964.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **O ICMS na importação após a emenda constitucional n. 33/2001**. Juris Síntese nº 40 - MAR/ABR de 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Lançamento tributário**. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA, Felipe Ferreira. **Tributário - a relação entre a ordem jurídica interna e os tratados internacionais**. Curitiba: Juruá, 2002.

SILVA, Ives Gandra. MARTINS. **Tributação no Mercosul**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Processo Constitucional de Formação das Leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1996.

SOUZA, Hamilton Dias de. OMC e Mercosul in: **Repertório IOB de Jurisprudência**. Primeira Quinzena de abril de 1998, nº 7/98, Caderno I, p. 173/159.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

STF - ADI 939 / DF - DISTRITO FEDERALIZAÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE; Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES; Julgamento: 15/12/1993; Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO; Publicação: DJ 18-03-1994, p.-05165 EMENT VOL.01737-02, p.-00160 RTJ VOL.00151-03, p.-00755.

STF – RE 407099 / RS - RIO GRANDE DO SUL; RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator (a): Min. CARLOS VELLOSO; Julgamento: 22/06/2004; Órgão Julgador: Segunda Turma; Publicação: DJ 06-08-2004, p.-00062 EMENT VOL.02158-08, p.-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, n. 314, 2005, p. 286-297.

STF - RE 428.821-4/SP - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 08.10.2004 -, p. 22.

STF- Pleno – MS nº. 22.164/SP – Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 17 nov. 1995, p.39.206.

STF: ADI-MC 1480 / DF - DISTRITO FEDERAL; MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE; Relator(a): Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 04/09/1997; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 18-05-2001, p.-00429 EMENT VOL.02031-02, p.-00213.

STF: CR-AgR 8279 / AT – ARGENTINA; AG. REG. NA CARTA ROGATÓRIA; Relator(a): Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 17/06/1998; Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO; Publicação: DJ 10-08-2000, p.-00006; EMENT VOL.01999-01, p.-00042.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

Superior Tribunal de Justiça: Processo: AgRg no REsp 259097 / RJ; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL; 2000/0046961-0; Relator(a): Ministro CASTRO MEIRA (1125); Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 04/05/2004; Data da Publicação/Fonte: DJ 18.10.2004.

Supremo Tribunal Federal: ADI 1600 / UF - UNIÃO FEDERAL; AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE; Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES; Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM; Julgamento: 26/11/2001; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Publicação: DJ 20-06-2003, p.00056 EMENT VOL.02115-09, p.-01751

Supremo Tribunal Federal: RE 253071/GO – GOIÁS RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator(a): Min. MOREIRA ALVES; Julgamento: 29/05/2001; Órgão Julgador: Primeira Turma; Publicação: DJ 29-06-2001, p.61, EMENT, vol. 2037-06, p.1131

Supremo Tribunal Federal: RE 253071/GO – GOIÁS RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator(a): Min. MOREIRA ALVES; Julgamento: 29/05/2001; Órgão Julgador: Primeira Turma; Publicação: DJ 29-06-2001, p.- 0061 EMENT VOL.02037-06, p.-01131.

Supremo Tribunal Federal: RE 297901 / RN - RIO GRANDE DO NORTE; RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator (a): Min. ELLEN GRACIE; Julgamento: 07/03/2006; Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação: DJ 1-03-2006, p.-00038 EMENT VOL.02227-03, p.-00539 RJP v. 2, n. 9, 2006, p. 121-122.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Contribuições para a seguridade social**: à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: RT, 2001.

_____. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº.86, novembro de 2002, São Paulo: Dialética.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____ in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações constitucionais ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2005.

_____ in: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad. 1997.

_____, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.

XAVIER, Alberto. **Direito internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____ e XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Tratados – superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, nº.66, São Paulo: Malheiros, p.48.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)