

# ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS PELA UNIÃO PELA CELEBRAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Alan Luiz Bonat<sup>†</sup>

Sumário: 1. Introdução; 2. Princípio Republicano; 3. Princípio Federativo; 4. Isenções; 5. Competência Tributária e o Sistema Federativo Brasileiro; 6. Autonomia e Soberania; 7. Isenções Concedidas por Tratados Internacionais; 8. Considerações Finais

Resumo: O atual estágio de globalização ocasiona um considerável aumento nas relações comerciais internacionais. Nestas relações existe a necessidade de definição de qual regime jurídico será aplicado à ela. Este fator, aliado à necessidade da integração entre os mercados, constantemente geram reflexos no campo tributário. Um destes reflexos consiste na concessão de isenções de tributos pela celebração de tratados internacionais. No sistema brasileiro, tais isenções são concedidas pela União. No presente estudo será analisado o Princípio Federativo, a discriminação de competência tributária prevista na Constituição Federal e o instituto da isenção. Ao final, será abordada a constitucionalidade da concessão de isenções heterônomas pela União, em face do artigo 21, I, da Constituição Federal.

Palavras-chave: Isenções Tributárias – Tratados Internacionais – Princípio Federativo

## 1. INTRODUÇÃO

---

<sup>†</sup> Pós graduado em Direito e Processo Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional (ABDConst). Graduado em Direito pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA).



ma das principais características do sistema federativo adotado pela Constituição Federal de 1998 foi a outorga de competência tributária para os diversos entes federados. Trata-se de competência privativa, de modo que a competência outorgada a determinado ente exclui os demais da mesma atribuição<sup>1</sup>.

Esta atribuição de competências usualmente repercute sobre a possibilidade de instituição de isenções de tributos pela União Federal, através da celebração de tratados internacionais, quando a competência para instituição destes tributos não seja dela (União), e sim de outros entes federados (Estados Membros, Distrito Federal ou Municípios).

Estaria a União, nesta hipótese, ultrapassando os limites impostos constitucionalmente para sua competência e, desta forma, desrespeitando o sistema federativo insculpido na Constituição Federal de 1988?

Para melhor compreensão desta discussão, inicialmente faremos uma análise dos princípios republicano e federativo, da atribuição de competência tributária pelo legislador constituinte, bem como da competência outorgada à União no artigo 21 da CF, segundo a qual esta atua como representante da República Federativa do Brasil. Finalmente, contrapondo estes princípios e previsões constitucionais, pretendemos esclarecer a questão acima suscitada.

## 2. PRINCÍPIO REPUBLICANO

A Assembleia Nacional Constituinte realizada entre 1987 e 1988, ao promulgar a Constituição Federal Brasileira de 1988, adotou a Federação como forma de Estado, consoante se

---

<sup>1</sup>COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1.ed. 2.tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 46.

depreende do artigo 1º, *caput*, da referida Constituição: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”.

O dispositivo constitucional transcrito introduziu<sup>2</sup> no sistema positivo brasileiro dois conceitos de extrema importância, quais sejam, República e Federação. Passamos à análise do primeiro.

Para entendermos o princípio republicano, imprescindível inicialmente estabelecermos os contornos do que se entende por República.

De uma maneira genérica, República caracteriza a forma de governo escolhida por um poder constituinte originário. Forma de governo, esta, que diz respeito à maneira em que acontece a instituição do poder naquela sociedade, bem como à maneira em que ocorre a relação entre os governantes e os governados, esclarecendo quem deve exercer o poder e a maneira como este deve ser exercido<sup>3</sup>.

Em sua concepção clássica e original, a República fundamenta-se no ideal de igualdade. Trata-se de forma de governo aonde tudo converge para um Estado igualitário e justo, visando-se sempre o atendimento do interesse da maioria<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup>Falamos em introdução da República pela promulgação da Constituição Federal de 1988 por uma questão didática, já que esta (CF) introduziu um novo sistema jurídico positivo no Brasil. Porém, conforme ensina José Afonso da Silva, a República não foi instaurada pelo artigo 1º da Constituição Federal, e sim por esta recebida como princípio fundamental, considerando-se a evolução constitucional brasileira. A seguir as palavras do autor: “(...) *O princípio republicano* – O art. 1º da Constituição não instaura a República. Recebe-a da evolução constitucional, desde 1889. Mantém-na como princípio fundamental da ordem constitucional. Desde a Constituição de 1891, a *forma republicana de governo* figura como princípio constitucional (...)”. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 33.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 103.

<sup>3</sup>SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 102.

<sup>4</sup>CRUZ, Paulo Márcio; SCHMITZ, Sérgio Antônio. Sobre o Princípio Re-

Na forma de governo republicana, os governantes são escolhidos pelo povo, a fim de representá-lo, zelando pelos interesses deste na qualidade de autênticos rios<sup>5</sup>. Respeitando esta igualdade formal entre as pessoas, bem como visando o interesse da maioria, aos governantes é conferido o poder político, consistente no poder legitimador para elaboração de normas cogentes (ou seja, de leis propriamente ditas)<sup>6</sup>.

É por estas normas que o Estado (considerado como um grupo social máximo ou total, e dividido em inúmeros outros grupos sociais e indivíduos) regula e ordena as relações sociais entre os diversos grupos e indivíduos que o compõem, mantendo um mínimo de ordem e estimulando um máximo de progresso à vista do bem comum<sup>7</sup>.

Referido poder é exercido através de mandato eletivo, representativo, transitório e com responsabilidade<sup>8</sup>, principais características da República.

A representatividade é prevista expressamente na Constituição Federal brasileira, em seu artigo 1º, parágrafo único, o qual firma a diretriz de que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Os governantes sempre devem agir em nome do povo, como mandatários deste, sempre prevalecendo a ideia de soberania popular<sup>9</sup>, e conseqüentemente afastando qualquer espécie de favorecimento. Na República Fede-

---

publicano. In: RODRIGUES, Hugo Thami (Org.). *Constituição e Política na Atualidade*. 1.ed. Passo Fundo: Editora da UPF, 2010, v.01, p. 10.

<sup>5</sup>MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 17.

<sup>6</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 75.

<sup>7</sup>SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 107.

<sup>8</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 68.

<sup>9</sup>Ibidem, p. 72.

rativa do Brasil, o voto, que aperfeiçoa a representatividade como instrumento da representação por excelência<sup>10</sup>, é a ferramenta utilizada para escolha dos representantes<sup>11</sup>.

A transitoriedade, por sua vez, está intimamente ligada à forma republicana de governo, caracterizada pela temporariedade dos mandatos políticos. A transferência do poder deve sempre ocorrer por prazo certo. Caso não houvesse esta alternância de poder, os governantes acabariam por se perpetuar no poder, descaracterizando a República<sup>12</sup>. Esta transitoriedade, que permite a substituição dos detentores dos mandatos em determinado lapso temporal, pode até mesmo representar um sub princípio do sistema republicano, qual seja, o Princípio da Temporariedade dos Mandados Eletivos, conforme aduz Paulo Márcio Cruz<sup>13</sup>.

Já a responsabilidade tem por finalidade vincular os governantes pelas decisões políticas que tomarem, na qualidade de mandatários do povo. Dessa maneira, por não estarem as autoridades “(...) nem acima, nem fora do Direito, são responsáveis pelos danos a que derem causa, podendo, por conseguinte, ser compelidas a ressarcir-los”<sup>14</sup>.

Com seu usual brilhantismo, Geraldo Ataliba sintetiza estas características e desdobramentos do Princípio Republicano. Eis as palavras do autor:

O princípio republicano não é meramente afirmado como simples projeção retórica ou programática. É desdobrado em todas suas consequências ao longo do Texto Constitui-

---

<sup>10</sup>DO VALLE, Maurício Dalri Tim. *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI*. Curitiba, 2010. 414f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, p. 156.

<sup>11</sup>CF: Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com igual valor para todos (...).

<sup>12</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 80.

<sup>13</sup>CRUZ, Paulo Márcio. Sobre o Princípio Republicano. *Constituição...*, p. 12.

<sup>14</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 86.

cional: inúmeras regras dando conteúdo exato e precisa extensão da tripartição do poder, mandatos políticos e sua periodicidade, implicando alternância do poder, responsabilidades dos agentes públicos, proteção às liberdades políticas; prestação de contas, mecanismos de fiscalização e controle do povo sobre o governo, tanto na esfera federal como estadual ou municipal; a própria consagração dos princípios federal e da autonomia municipal; etc. tudo isso aparece, formando a textura constitucional como desdobramento, refração, consequência ou projeção do princípio, expressões concretas de suas exigências.<sup>15</sup>

Por fim, oportuno mencionar que no sistema republicano brasileiro, estas características da República não podem sequer ser objeto de proposta de alteração, porquanto foram elevadas à categoria de cláusula pétreia pelo Constituinte Originário<sup>16</sup>, consoante artigo 60, § 4º, II, da Constituição Federal, o qual prevê que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir o voto direto (relacionado à representatividade), secreto, universal e periódico (correlacionado à ideia de transitoriedade dos governantes, enquanto eleitos como mandatários do povo)<sup>17</sup>.

Estabelecidos os principais contornos do Princípio Republicano, passamos à análise do Princípio Brasileiro.

### 3. PRINCÍPIO FEDERATIVO

---

<sup>15</sup>ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2.ed., atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 18.

<sup>16</sup>DO VALLE, Maurício Dalri Timm. *Princípios...*, p. 157

<sup>17</sup>Posição divergente apresenta José Afonso da Silva, aduzindo que “(...) Desde a Constituição de 1891, a *forma republicana de governo* figura como princípio constitucional, hoje não mais protegido contra emenda constitucional, como nas constituições anteriores, já que a forma republicana não mais constitui núcleo imodificável por essa via; só a forma federativa continua a sê-lo (art. 60, § 4º, I). mas o princípio é protegido *contra os Estados*, prevista a intervenção federal naquele que o desprezeitar (art. 34, VII, a). SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 103.

Enquanto a República é a forma de governo escolhida pelo Constituinte Originário, a Federação corresponde à forma de Estado.

Singelamente, forma de Estado corresponde essencialmente à composição geral do Estado, à estrutura do poder no Estado, à configuração externa da sociedade política<sup>18</sup>. Trata-se do “(...) modo de o Estado dispor o seu poder em face de outros poderes de igual natureza (em termos de coordenação e subordinação) e quanto ao povo e ao território (que ficam sujeitos a um ou a mais de um poder político)”<sup>19</sup>.

Estabelecer um conceito de Federação não é objeto do presente estudo, tendo em vista a grande complexidade desta definição, uma vez que não existe consenso entre a doutrina sobre um conceito ou traços característicos do Estado Federal. Isto porque, em termos práticos, não existem dois Estados Federais idênticos. O que se aplica a determinado Estado, não se aplica a outro. Sobre esta reflexão, merecem destaque as palavras de Roque Antonio Carrazza:

Logo, os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem uma forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes, os Estados só são federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, aos “arquetipos eternos”, cujas origens e contornos lutam por precisar. Mas, normalmente, são os Estados Unidos da América do Norte tomados pelos estudiosos como exemplo consumado de Federação.

Olvidam-se que a Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo<sup>20</sup>.

Assim, sem a pretensão de estabelecermos um conceito

---

<sup>18</sup>MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*, tradução da edição portuguesa. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 299.

<sup>19</sup>Ibidem, p. 298-299.

<sup>20</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 145.

mais correto ou adequado sobre Federação, ou melhor definir os traços que caracterizam um Estado Federal, seguimos a linha de que a Federação é forma de Estado decorrente de uma associação de Estados, a qual implica em uma configuração jurídica de um novo Estado (Estado Federal)<sup>21</sup>, distinto daqueles Estados que participaram desta associação (Estados-membros). Nesta formação do novo Estado, os Estados-membros mantêm sua personalidade jurídica, transferindo algumas prerrogativas ao Estado Federal<sup>22</sup>.

A finalidade desta federalização está estritamente relacionada ao objetivo de repartição de atribuições, através de uma divisão de competências legislativas e de encargos administrativos, ocasionando uma “(...) racionalização no exercício das competências políticas pelas diferentes ordens de poder formadoras da Federação”<sup>23</sup>. Enquanto no Estado unitário, todo o poder é centralizado, soberano, somente existindo uma única organização política e jurídica, no Estado Federal este poder é descentralizado. Esta descentralização deve, necessariamente, ser política, ou seja, deve atribuir poder legiferante aos Estados Federados (Estados-membros)<sup>24</sup>.

Assegurar esta descentralização de poderes, através de duas ou mais ordens de governo distintas (Estado Federal e Estados-membros), especificando os poderes de competência do Estado Federal e os poderes residuais destinados aos Estados-membros, são os desdobramentos do Princípio Federativo<sup>25</sup>.

Norberto Bobbio complementa, aludindo que

O princípio constitucional no qual se baseia o Estado federal é a pluralidade de centros de poder soberanos coorde-

---

<sup>21</sup>MELO, José Eduardo. *Curso...*, p. 15.

<sup>22</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 146.

<sup>23</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 18.

<sup>24</sup>Ibidem, p. 28.

<sup>25</sup>BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 1.ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 180.



nados entre eles, de modo tal que ao Governo federal, que tem competência sobre o inteiro território da federação, seja conferida uma quantidade mínima de poderes, indispensável para garantir a unidade política e econômica, e aos Estados federais, que tem competência cada um sobre o próprio território, sejam assinalados os demais poderes<sup>26</sup>.

Importante ressaltar que esta descentralização política não pressupõe existência de hierarquia entre os entes federados, e sim a existência de competências distintas<sup>27</sup>, fixadas na própria Constituição.

Verificada a descentralização através da repartição de competências políticas entre duas espécies de órgãos sobrepostos, também constituem elementos indispensáveis para caracterização do Estado Federal a participação dos Estados-membros e do povo nas decisões e formação da vontade do Estado Federal, através da participação no órgão legislativo deste<sup>28</sup>.

E como último elemento característico da Federação, necessária que exista a autonomia dos Estados-membros, sob o ponto de vista político e jurídico. Sobre a descentralização política, Flávio de Azambuja explica a necessidade de transferência de poder político, sob dois aspectos: poder de auto constituição e poder de auto legislação. Eis as palavras do autor: “Descentralização política (...) não significa simplesmente uma transferência de funções de um ente central para entes periféricos, senão também a transferência de poder político, quer sob a forma do poder de auto-constituição, quer sob a forma do poder de auto-legislação”<sup>29</sup>.

Neste ponto o Sistema Federativo Brasileiro apresenta interessante peculiaridade. Em que pese os Municípios e o Distrito Federal não terem participado do pacto federativo, e não

---

<sup>26</sup>BOBBIO, Norberto. *Diccionario de Política*. Vol.1. 5.ed. Brasília: UnB, 2001, p. 481.

<sup>27</sup>MELO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 16.

<sup>28</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 32.

<sup>29</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 43.

possuírem representantes no âmbito do Congresso Federal, possuem sim autonomia e integram a Federação Brasileira.

Mesmo não sendo essenciais para a formação da federação, na qualidade de unidades federadas, os Municípios e o Distrito Federal (e a própria União) são decorrentes da federação, representando assim verdadeiras unidades federativas<sup>30</sup>. Este também é a lição de Paulo Napoleão Nogueira da Silva:

No sistema brasileiro – tal como no norte-americano, relembre-se – a federação existe essencialmente em virtude da união de Estados. Assim, é esta que lhe dá existência. Juridicamente, essa união é representada por uma entidade que tem o nome, precisamente, de ‘União Federal’. (...) de qualquer modo, porém, considera-se que sem unidades federadas – reunidas politicamente – não pode haver federação, e essas unidades são os Estados. As demais entidades – a própria União e os Municípios – sem as quais a federação prossegue sua existência, são unidades ‘federativas’, decorrentes da federação. (...) em conclusão, ‘federadas’ são as entidades cuja existência possibilita a da federação, enquanto que ‘federativas’ são aquelas cuja inexistência não obsta a federação.<sup>31</sup>

A autonomia é percebida na Constituição Federação Brasileira, especialmente quando observamos o disposto no artigo 25 da Constituição Federal, que concede aos Estados-membros o poder para promulgarem suas próprias Constituições Estaduais, se auto organizando, instituindo seus próprios órgãos, estruturando seus pertinentes poderes e exercendo atividade legislativa de sua competência<sup>32</sup>.

Quanto aos Municípios e ao Distrito Federal, a autonomia é percebida na medida em que se tratam de entidades com personalidade jurídica própria, descentralizadas e destacadas constitucionalmente, sendo titulares de um poder normativo

---

<sup>30</sup>Ibidem, p. 46.

<sup>31</sup>SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 567-568. In BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 46. Por uma questão didática, optamos por chamar também a União, os Municípios e o Distrito Federal como entes federados.

<sup>32</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 39.

pleno e incontestável, um poder de auto determinação e de produção de norma jurídica, independente e próprio<sup>33</sup> (artigos 23, 29, 30 e 32, todos da Constituição Federal).

Por fim, Maurício Dalri Timm do Valle aponta a necessidade de elementos capazes de manter a Federação, destacando a rigidez constitucional e a existência de órgão que realize o controle de constitucionalidade das leis:

A rigidez constitucional é necessária, pois, caso fosse a Carta Magna flexível, o legislador ordinário poderia, alterando-a, fazer sucumbir a Federação, dando lugar a um Estado de forma unitária. Percebemos, portanto, que não só a rigidez constitucional como um todo, mas especificamente a impossibilidade de modificação da constituição, no concernente à Federação, incluindo-a no rol das cláusulas imodificáveis, possibilitam a manutenção da forma federativa do Estado.

Com relação à necessária existência de órgão competente para realizar o controle de constitucionalidade das leis, ela justifica-se por ser a Constituição o diploma que confere fundamento de validade de toda produção legislativa infra-constitucional. Caso não existisse tal controle, leis que enfraquecessem a Federação, poderiam, paulatinamente, extingui-la.<sup>34</sup>

E no Brasil a Federação foi a forma de governo escolhida pelo Poder Constituinte Originário, consoante se depreende do artigo 1º, caput, da Constituição Federal, quando este prescreve que “A república Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”. E a própria Constituição Federal garante a manutenção da Federação Brasileira, porquanto qualificou esta forma de governo como cláusula pétreia, vedando qualquer proposta de emenda constitucional que vise abolir a forma federativa de Estado<sup>35</sup>, segun-

---

<sup>33</sup>FALCÃO, Almícar. *Introdução ao Direito Tributário*. 5.ed. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 93.

<sup>34</sup>DO VALLE, Maurício Dalri Timm. *Princípios*, p. 160.

<sup>35</sup>CF: Art. 60. A constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) §4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

do as lições de José Afonso da Silva<sup>36</sup>. Por sua vez, estabeleceu que o controle de constitucionalidade das leis cabe ao Supremo Tribunal Federal, quando fixou a competência deste para a guarda da Constituição, nos termos do artigo 102 da CF.

#### 4. ISENÇÕES

Não obstante o objeto do presente ensaio seja constatar se existe ou não ofensa constitucional pela concessão de isenção pela União através da celebração de tratados internacionais, quando a competência para instituição destes tributos não seja dela (União), e sim de outros entes federados (Estados Membros, Distrito Federal ou Municípios), entendemos significativa a apreciação da natureza das isenções.

Respeitáveis doutrinadores brasileiros ocuparam-se com o estudo do instituto da isenção. Dentre as inúmeras teorias desenvolvidas, destacamos aquelas aperfeiçoadas por Rubens Gomes de Souza, considerando a isenção como um favor legal decorrente da dispensa do pagamento do tributo; Alfredo Augusto Becker, cujas lições remetem à situação em que a regra de isenção incide para que não incida a regra de tributação; José Souto Maior Borges, para quem a isenção corresponde a uma hipótese de incidência não tributária legalmente qualificada; e Paulo de Barros Carvalho, edificando sua teoria na distinção das normas jurídicas em normas de comportamento e normas de estrutura e, incluindo nestas, as normas de isenção<sup>37</sup>.

Para a teoria que considera a isenção como uma dispensa legal do pagamento do tributo, o fato jurídico tributário<sup>38</sup> ocorre, instaurando-se assim a relação jurídico tributária, com o

---

I – a forma federativa de Estado;

<sup>36</sup>SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 103.

<sup>37</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 980-990.

<sup>38</sup>Termo utilizado por Paulo de Barros Carvalho. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 248.

consequente nascimento da respectiva obrigação. Entretanto, a lei dispensa o pagamento do tributo pelo sujeito passivo. Algumas críticas podem ser apontadas para esta teoria, como por exemplo o conflito com o interesse público e com a isonomia fiscal. Pertinentes, aqui, as palavras de Seabra Fagundes, citado por José Souto Maior Borges:

A faculdade de isentar já não se regula sob critérios estritamente políticos. Os princípios da igualdade de todos perante a lei (...) e da proporcionalidade dos impostos (...) não permitem gravar arbitrariamente algumas pessoas, coisas ou atividades, e isentar, ao mesmo tempo, pessoas, coisas ou atividades em situações idênticas. Por isso o uso do poder de isentar, como corolário do de impor, só se legitima quando assente em razões especiais, que coloquem o beneficiário da medida em posição distinta da peculiar à generalidade dos contribuintes. Tal sucede quando a isenção se condiciona ao exercício de determinadas obrigações (...), não constituindo mero favor para o beneficiário, em contraste com o dever de contribuir incidente sobre a generalidade dos que exercem atividade da mesma natureza.<sup>39</sup>

Além disso, considerar a isenção como a dispensa legal do pagamento do tributo implica em reconhecer importância cronológica na atuação das normas de tributação e de isenção, porquanto aquela incidiria primeiro sobre determinado evento, e esta incidiria depois. Paulo de Barros Carvalho explica, aduzindo a inexistência de “(...) cronologia na atuação das normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado”<sup>40</sup>.

Paulo de Barros Carvalho atenta para o fato de que a teo-

---

<sup>39</sup>BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3.ed., rev. e atual. 2.tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 64.

<sup>40</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 486.

ria, desenvolvida por Alfredo Augusto Becker<sup>41</sup>, que considera a incidência da norma de isenção para que não incida a norma de tributação comete o mesmo equívoco, uma vez que “outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior. Inverte, como se vê, a dinâmica da juridicização do evento que, ao invés de sofrer primeiramente o impacto da regra de tributação, como queria a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva”<sup>42</sup>.

A partir das lições de Becker, José Souto Maior Borges, influenciado por estudos estritamente normativistas, formulou a teoria que considera a isenção como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, conforme esclarecido por André Parmo Folloni em tese para obtenção de título de Doutor junto à Universidade Federal do Paraná:

(...) o principal objetivo da obra é refutar a teoria da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido, na forma de um pretensão privilégio legal. Para mestre SOUTO, não há tributo devido quando há isenção: a norma legal que isenta prescreve a não incidência tributária, por ela qualificada. (...) <sup>43</sup>

Os argumentos da obra envolvem a consideração segundo a qual não se dá dispensa de tributo devido, precisamente, porque não há tributo devido. E não há tributo devido porque, nos casos de isenção tributária, não ocorre o “fato gerador”. O fato que ocorre é isento, e não gera tributo algum, porque corresponde não a uma hipótese de incidência tributária, mas a uma hipótese de não incidência tributária, assim qualificada pela lei.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup>BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 276-277.

<sup>42</sup>Ibidem, p. 487-488.

<sup>43</sup>FOLLONI, André Parmo. *Clareiras e Caminhos do Direito Tributário – Crítica da Ciência do Direito Tributário a Partir da Obra de José Souto Maior Borges*. Curitiba, 2011. 562 f. (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, p. 163.

<sup>44</sup>Ibidem, p. 164.

Finalmente, a teoria apresentada por Paulo de Barros Carvalho consiste em, a partir de uma divisão dualista das normas jurídicas em normas de comportamento e normas de estrutura, considerar a norma de isenção uma norma de estrutura.<sup>45</sup>

As normas de comportamento são aquelas que regulam diretamente a conduta das pessoas, ou seja, o mandamento normativo expede um comando voltado ao comportamento das pessoas. Diversamente, as normas de estrutura dirigem-se ao relacionamento que as normas de comportamento mantêm entre si, ou seja, o mandamento normativo expede um comando que atingem outras normas<sup>46</sup>. Nas palavras de Flávio de Azambuja Berti (denominando as normas de comportamento de primárias, e as normas de estrutura de secundárias), as normas de comportamento são “aquelas estabelecidas sob a forma de regras e que visam, através de um modal deôntico, regular o comportamento dos sujeitos de direito, obrigando, permitindo ou proibindo condutas e por normas secundárias, aquelas decorrentes de regras e de princípios e que visam definir a maneira (procedimento e competência) como as normas primárias devem ser produzidas”<sup>47</sup>.

Partindo desta distinção, as normas de isenção são normas de estrutura que afetam um ou mais dos critérios da regra matriz de incidência tributária (RMIT)<sup>48</sup>, sempre de maneira parcial, a fim de não eliminar a RMIT. Estas são as palavras do ilustre doutrinador:

---

<sup>45</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 488.

<sup>46</sup>Ibidem, p. 489.

<sup>47</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 68.

<sup>48</sup>Adotando, aqui, a definição estipulada pelo próprio autor, segundo a qual a regra matriz de incidência tributária divide-se em hipótese de incidência e fato jurídico tributário. Aquela se subdivide em critérios material, espacial e temporal; este, em critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Carvalho, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 245-357.

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra-matriz de incidência? É o que descreveremos.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do consequente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena classe.<sup>49</sup>

Destarte, entendemos isenção como uma norma impeditiva do exercício da competência tributária em determinadas situações, em face da eliminação de um (ou alguns) dos critérios da regra matriz de incidência tributária<sup>50</sup>.

## 5. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA O SISTEMA FEDERATIVO BRASILEIRO

Lembremo-nos, a Federação foi a forma de Estado adotada pelo Constituinte Originário quando da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Característica essencial do Sistema Federativo é a repartição de atribuições, por meio de uma descentralização política do governo. Diferentemente do Estado Unitário, no qual o po-

---

<sup>49</sup>Ibidem, p. 490-491.

<sup>50</sup>COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 275.



der político é concentrado em um único ente central, no Estado Federal o poder político é partilhado entre os entes federados.

Existe, assim, no Estado Federal, uma pluralidade de centros de poder soberanos e coordenados entre si, de modo que o governo central deve ser conferida uma quantidade mínima de poderes, a fim de garantir a unidade política e econômica do Estado, sendo os demais poderes garantidos aos demais entes<sup>51</sup>.

Singelamente, o poder político é exercido pela divisão e outorga de competências para os entes federados, os quais, como ordens de poder periféricas, mantém convivência autônoma e em conjunto com o governo central, possuindo competências próprias. Competências que “podem ser específicas e expressas, que sob anunciação taxativa, quer sob enunciação exemplificativa de dispositivos constitucionais ou, ainda, mediante a titularidade de competências residuais, dependendo de como seja repartido o poder jurídico político pelo legislador constituinte”<sup>52</sup>.

As competências legislativas outorgadas aos entes federados (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) correspondem à aptidão para criação de regras jurídicas, com a finalidade de inovar o ordenamento positivo, por meio de uma série de atos que caracterizam o procedimento legislativo<sup>53</sup>.

Mas para a configuração do Estado Federal não basta a simples atribuição de competências aos entes que o compõem. É necessário que estes disponham dos recursos necessários para efetivar o exercício destas competências com autonomia, sem a necessidade de sujeição ao governo central. Oportunas aqui as lições de Berti:

Considerando o fato de existirem diferentes tipos de federação (...), há que se observar também que, a propósito da crescente descentralização do Estado enquanto organização jurídico-política (...), ao se tratar de Estados Federais não há

---

<sup>51</sup>BOBBIO, Norberto. *Diccionario...*, p. 481.

<sup>52</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 38.

<sup>53</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 217.

como harmonizar a federalização com as implicações daí decorrentes (autonomização de governos regionais, descentralização de poder etc.) com o centralismo político).

A questão é bem colocada sob a perspectiva das receitas próprias das entidades políticas federadas diante da autonomia que se pretenda tenham estas à vista da Federação constituída. (...) há que se preservar também as competentes fontes de recursos para que eles possam efetivar o exercício das mencionadas competências sem se sujeitarem aos ditames e ingerências do Governo central.<sup>54</sup>

Conferir uma autonomia aos entes regionais, sem lhes garantir uma autonomia financeira, é o mesmo que conferir uma falsa autonomia, pois os aqueles continuarão dependentes do governo central<sup>55</sup>. Por esta razão, imprescindível que todo ente disponha de recursos financeiros para custear suas próprias despesas<sup>56</sup>.

Porém, são poucos os meios de que dispõem para a captação destes recursos. Aliomar Baleeiro indica cinco fontes de receitas, que oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, em face do período histórico e das necessidades do Estado: a) extorsões sobre outros povos, ou recebimento de doações voluntárias destes; b) recolhimento das rendas oriundas de bens e serviços do Estado; c) exigência coativa de tributos ou de penalidades; d) obtenção de empréstimos; e) fabricação de dinheiro metálico ou de papel<sup>57</sup>.

Surgem os tributos, destarte, como principal fonte de arrecadação estatal, viabilizando as ações governamentais e a manutenção da estrutura política do próprio Estado<sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 76.

<sup>55</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 51.

<sup>56</sup>PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 4.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 11.

<sup>57</sup>BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

<sup>58</sup>PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributá-*

Desse modo, a fim de conferir também autonomia financeira aos entes federados, o Legislador Constituinte Originário conferiu-lhes, dentre diversas faculdades legislativas, a possibilidade de veiculação de normas sobre a matéria tributária. Corresponde a uma das “prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”<sup>59</sup>.

É a aptidão para criação de tributos através de lei (em obediência ao Princípio da Legalidade e da Estrita Legalidade Tributária previstos nos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal<sup>60</sup> e ao conceito de tributo insculpido no artigo 3º, do Código Tributário Nacional<sup>61</sup>) e de forma abstrata, indicando todos os elementos da regra matriz de incidência (elementos da hipótese de incidência – critérios material, temporal e espacial – e do fato jurídico tributário – critérios pessoal e quantitativo)<sup>62</sup>.

Ante a importância da competência tributária como instrumento de confirmação de descentralização política (e, portanto, do próprio Princípio Federativo), a Constituição Federal

---

*rio à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 09-10.

<sup>59</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 218.

<sup>60</sup>CF: 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 seguintes termos: (...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>61</sup>CTN: Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>62</sup>MELO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, p. 145.

distribuiu de maneira cuidadosa e exaustiva a competência tributária de cada uma das pessoas políticas<sup>63</sup>.

Melhor compreensão acerca competência tributária é possível através da análise de suas características. São seis estas características, consoante ensina Roque Antonio Carrazza<sup>64</sup>:

a) privatividade ou exclusividade: as pessoas políticas possuem faixas privativas de competência tributária, de modo que a competência outorgada a um ente político exclui os demais desta atribuição;

b) indelegabilidade: a competência tributária outorgada a determinado ente político não pode ser delegada a terceiro;

c) incaducabilidade: o não exercício da competência tributária pelo ente político não implica a perda do direito de exercê-la, não havendo qualquer óbice temporal neste sentido;

d) inalterabilidade: a competência tributária não pode ter seus limites ampliados pela própria pessoa política que a detém;

e) irrenunciabilidade: é vedada a renúncia da competência tributária. As pessoas políticas não podem abrir mão de suas atribuições, em face da indisponibilidade do interesse público; e

f) facultatividade: possibilita o livre exercício da competência tributária pelo ente político que a detém<sup>65</sup>.

E do mesmo modo que os entes federados podem criar tributos ante as competências tributárias que lhes foram outorgadas, podem instituir isenções sobre estes mesmos tributos. Esta é a previsão do artigo 151, III, da Constituição Federal<sup>66</sup>, o qual veda a concessão de isenções heterônomas, assim entendidas aquelas concedidas “(...) por pessoa política distinta da

---

<sup>63</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 564.

<sup>64</sup>Ibidem, p. 582-589.

<sup>65</sup>COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 42-44.

<sup>66</sup>CF: Art. 151. É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

que possui a competência para instituir o tributo”<sup>67</sup>.

Corroborando esta opinião José Souto Maior Borges, aduzindo que a faculdade de isentar está contida na outorga de competência tributária pela Constituição Federal, afirmando que o poder de isentar é corolário do poder de tributar<sup>68</sup>.

E do mesmo modo que a lei é o instrumento necessário para a criação de tributos, é também o instrumento necessário para a instituição de isenção, de modo que a lei instituidora da isenção decorra necessariamente da mesma pessoa política competente para instituir o tributo objeto da isenção<sup>69</sup>.

Assim, os entes federados possuem faixas de competência tributária privativas, incluída nesta competência a faculdade para instituírem isenções.

## 6. AUTONOMIA E SOBERANIA

Vimos que a forma de Estado adotada pela República Federativa do Brasil foi a forma federal. Singelamente, esta forma de Estado pode ser conceituada como uma aliança ou união de, na qual estes renunciam à sua soberania no momento de formação da federação, mantendo, entretanto, uma autonomia política. Estas são as palavras de Dalmo de Abreu Dallari: “(...) os Estados que ingressam na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política limitada”<sup>70</sup>.

Destarte, para compreensão da competência atribuída à União pelo artigo 21, I, da CF, é necessário examinar, ainda que de forma breve, o que se entende por soberania e por autonomia, a fim de posteriormente traçarmos uma distinção entre

---

<sup>67</sup>COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 276.

<sup>68</sup>BORGES, José Souto Maior. *Teoria...*, p. 38.

<sup>69</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 214.

<sup>70</sup>DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 227.

o Estado brasileiro e entes federados que o compõe<sup>71</sup>.

Não temos a pretensão de aprofundar a evolução do conceito de soberania, tarefa que se afastaria do escopo do presente ensaio, demandando estudo próprio, em face de sua complexidade<sup>72</sup>. Por esta razão, pretendemos somente tecer alguns esclarecimentos sobre o que se entende por soberania.

A partir das lições de Balladore Pallieri, José Afonso da Silva conceituou Estado como uma ordenação visando regular as relações sociais entre os membros de determinada população encontrada em determinado território (entendido território como um limite espacial no qual o Estado exerce seu poder de império sobre as pessoas, de modo efetivo e exclusivo)<sup>73</sup>. A seguir as palavras do autor:

*Estado é, na justa definição de Balladore Pallieri, uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território, na qual a palavra ordenação expressa a idéia de poder soberano, instituci-*

---

<sup>71</sup>Relembramos que, por questões didáticas, chamamos de entes federados a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios, atentando-se novamente para a distinção feita por Paulo Napoleão Nogueira da Silva e citada por Flávio de Azambuja Berti, para quem entes federados são somente os Estados Membros, ao passo que os demais entes são entes federativos (integram a Federação, mas não são essenciais para sua formação). SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. *Curso...*, p. 567-568. In BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 46. Sobre os Municípios, oportunas também as palavras de José Afonso da Silva: “O Estado federal brasileiro está constitucionalmente concebido como a união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 1º). Foi equívoco do constituinte incluir os Municípios como componente da federação. Município é divisão política do Estado-membro. E agora temos uma federação de Municípios e Estados, ou uma federação de Estados? Faltam outros elementos para a caracterização de federação de Municípios. a solução é: o Município é um componente da federação, mas não entidade federativa”. SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 101.

<sup>72</sup>GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 12.

<sup>73</sup>SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 98.

onalizado. O *Estado*, como se nota, constitui-se de quatro elementos essenciais: um *poder soberano* de um *povo* situado num *território* com certas *finalidades*. E a constituição, como dissemos antes, é o conjunto de normas que organizam estes elementos constitutivos do Estado: *povo, território, poder e afins*.<sup>74</sup>

No sistema federativo, presume-se a existência de diversas ordens de poder regionais dotadas de autonomia. Esta autonomia pressupõe a ideia de descentralização política, seja através da atribuição de competência legislativa própria para cada ente federado (auto legislação), seja pela possibilidade de auto constituição destes (na medida em que se auto organizam, instituem seus próprios órgãos, estruturam seus próprios poderes e etc.)<sup>75</sup>.

Ou seja, sob o prisma do Direito Público Interno, os entes federados são autônomos e dotados personalidade jurídica. Entretanto, ainda que existam diversos entes autônomos, perante as relações internacionais o Estado Federal é somente um, “(...) este sim pessoa jurídica de Direito Internacional e formado pelo conjunto de União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios”<sup>76</sup>.

Este único Estado Federal, sim, é dotado de soberania.

Em breve síntese histórica, as primeiras definições sobre soberania foram apresentadas por Jean Bodin, para quem a soberania era a característica essencial do poder de Estado, e consistia na possibilidade deste legislar para os súditos, sem o necessário consentimento destes<sup>77</sup>. Caracterizava-se, assim, a soberania como um poder absoluto, perpétuo e indivisível, de titularidade do monarca e, segundo o qual, este não estava su-

---

<sup>74</sup>Ibidem, p. 97-98.

<sup>75</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 39-43.

<sup>76</sup>MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 248.

<sup>77</sup>ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 2.ed. Tradução de Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984, p. 57-58.

bordinado a nenhum outro poder ou a qualquer outra lei humana (entretanto, estava ainda o monarca submetido à lei divina e às leis naturais)<sup>78</sup>.

Esta conceituação vinculava-se diretamente à identificação dos novos Estados independentes formados na Europa a partir do século XIII<sup>79</sup>.

Diversas modificações influenciaram o conceito de soberania, em especial a partir da obra de Rousseau, segundo quem a soberania pertencia aos indivíduos que compunham determinado Estado, na medida em que escolhiam seus representantes<sup>80</sup>.

Posteriormente, sedimentando-se sobre a Revolução Francesa, surge a doutrina da soberania estatal, pertencendo a soberania à Nação (e não aos indivíduos). Finalmente, com o surgimento do constitucionalismo clássico, a soberania passa a ser atribuída ao Estado, uma vez dotado de personalidade jurídica<sup>81</sup>.

Hodiernamente, a soberania pode ser entendida como um poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação, utilizando-se terminologia empregada por José Afonso da Silva. Aliás, brilhantes considerações a respeito da distinção entre autonomia e soberania faz o doutrinador:

*Estado federal* é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. (...)

No Estado federal há que distinguir *soberania* e *autonomia* e seus respectivos titulares. Houve muita discussão sobre a natureza jurídica do Estado federal, mas, hoje, já está definido que o Estado federal, o todo, como pessoa reconhecida pelo Direito internacional, é o único titular da soberania,

---

<sup>78</sup>BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 125.

<sup>79</sup>GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, p. 12.

<sup>80</sup>BONAVIDES, Paulo. *Ciência...*, p. 126.

<sup>81</sup>NÓBREGA, Jair Rodrigues. Noção de Soberania à Luz do Direito Internacional do Desenvolvimento. *Prim@ Facie*. João Pessoa, v.1, n.1, jul./dez. 2002, p. 49.



considerada *poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação*. Os Estados federados são titulares tão-só de autonomia, compreendida como *governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal*. (...)

Apresenta-se, pois, como *um Estado que, embora aparecendo único nas relações internacionais, é constituído por Estados-membros dotados de autonomia, notadamente quanto ao exercício de capacidade normativa sobre matérias reservadas à sua competência*.<sup>82</sup>

Ou seja, corresponde ao poder conferido ao Estado de organizar-se juridicamente, fazendo valer em seu território a universalidade das suas decisões, com a finalidade de realizar o bem comum<sup>83</sup>.

Trata-se da efetiva independência do Estado “(...) perante as demais pessoas jurídicas com as quais se relaciona e de total independência diante de qualquer outra pessoa jurídica soberana”<sup>84</sup>, conforme ensina Betina Treiger Grupenmacher, aludindo às lições de Biscaretti di Ruffia.

Não encontrando no âmbito interno outro poder maior ou igual ao seu, qualifica-se o Estado como soberano. Assim, em sua concepção clássica<sup>85</sup>, o Estado soberano é aquele que se encontra subordinado à ordem jurídica internacional, conforme esclarece Mirtô Fraga: “Do conceito de soberania como a qualidade do poder do Estado que não reconhece outro poder maior que o seu – ou igual – no plano interno, chegou-se à moderna conceituação: Estado soberano é o que se encontra, direta e imediatamente, subordinado à ordem jurídica internacional”<sup>86</sup>.

Destarte, os entes federados são dotados de autonomia,

<sup>82</sup>SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 100-101.

<sup>83</sup>REALE, Miguel. *Teoria do Direito e do Estado*. 5.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000, p.140.

<sup>84</sup>GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, p. 12-13.

<sup>85</sup>Idem.

<sup>86</sup>FRAGA, Mirtô. *O Conflito Entre Tratado Internacional e a Norma de Direito Interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira*. 3.tir. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 9.

enquanto somente o Estado Federal Brasileiro é dotado de soberania.

## 7. ISENÇÕES CONCEDIDAS POR TRATADOS INTERNACIONAIS

Na República Federativa do Brasil, a competência para manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais foi outorgada à União, conforme se depreende do artigo 21, I, da Carta Magna<sup>87</sup>.

No tocante à competência tributária discriminada na Constituição Federal<sup>88</sup>, encontramos a proibição de instituição de isenções heterônomas, ou seja, aquela concedida por pessoa política distinta da que possui competência para instituir o tributo<sup>89</sup>. Assim, não pode a União conceder isenções de tributos cuja competência seja outorgada aos Estados Membros, ao Distrito Federal ou aos Municípios (e vice e versa).

A fim de averiguar se é ou não constitucional a isenção instituída pela União pela celebração de tratados internacionais, quando a competência tributária pertença aos Estados Membros, ao Distrito Federal ou aos Municípios, imprescindível a distinção entre as atribuições da União.

Porém, antes de adentrarmos ao tema das atribuições da União, tracemos algumas considerações sobre os tratados internacionais, como exemplo a forma de celebração e recepção pelo sistema jurídico brasileiro, a partir do texto constitucional.

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados celebrada em 1969 apresenta, de modo geral, os aspectos essenciais acerca dos tratados internacionais, seja definindo-os, seja apre-

---

<sup>87</sup>CF: Art. 21. Compete à União: I – manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

<sup>88</sup>CF: Art. 151. É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

<sup>89</sup>COSTA, Regina Helena. *Curso...*, p. 276.

sentando as pessoas que podem celebrá-los, a maneira desta celebração, os meios que possibilitam a desvinculação de um tratado por um Estado signatário, bem como apresentando uma classificação dos tratados.

Consoante o artigo 2º, I, “a”, da mencionada convenção, “tratado significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento público único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

Analisando este conceito, José Francisco Rezek define tratado como um acordo formal celebrado entre sujeitos de Direito Internacional Público, destinado a produzir efeitos jurídicos<sup>90</sup>. Essas são as lições do doutrinador:

No tratado temos, antes de tudo, um ato jurídico, envolvente de pelo menos duas vontades. Esse ato tem por essência um acordo, noção que conduz, simultaneamente, a distingui-lo do ato jurídico unilateral, e a entendê-lo resultante da livre manifestação do consentimento das partes (...).

Sujeitos de direito internacional público são os Estados independentes (...) e as organizações internacionais. Aí não vai uma verdade eterna, senão uma dedução segura daquilo que nos mostra a cena internacional contemporânea.<sup>91</sup>

Desse modo, os tratados resultam em produção de novas normas jurídicas que devem ser observadas pelos Estados signatários, visando o bem viver na comunidade internacional<sup>92</sup>.

Estas novas normas jurídicas são passíveis de internaliza-

---

<sup>90</sup>REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 21.

<sup>91</sup>Ibidem, p. 21-25.

<sup>92</sup>Ainda, ressalta a ilustre professora da Universidade Federal do Paraná que, por esta razão, os Estados signatários abrem mão de parcela de sua soberania: “Os tratados internacionais refletem hipóteses em que cada um dos Estados signatários abre mão de parcela de sua soberania acatando as disposições de uma convenção que reconhece como expressão máxima das regras de bem viver na comunidade internacional.” GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, p. 72.

ção ao ordenamento jurídico nacional, observados os procedimentos estipulados para esta internalização<sup>93</sup>.

No ordenamento jurídico pátrio, o Legislador Constituinte conferiu exclusivamente ao Presidente da República, na qualidade de Chefe de Estado<sup>94</sup>, a competência para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, nos termos do artigo 84, VIII, da Constituição Federal, sujeitando estes a referendo do Congresso Nacional<sup>95</sup>. Trata-se da regra geral (hipótese na qual se incluem os tratados que concedem isenções tributárias), uma vez que os tratados que versem sobre direitos e garantias individuais são imediatamente incorporados ao ordenamento interno, conforme previsão do artigo 5º, §§ 1º e 2º, da CF<sup>96</sup>. A existência de duas possibilidades de recepção de tratados internacionais confere a característica de um sistema misto ao ordena-

---

<sup>93</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 220-221.

<sup>94</sup>Nesta qualidade, o Presidente da República representa o Estado Federal brasileiro perante as relações internacionais, diversamente da função de Chefe de Governo, também atribuída ao Presidente da República. Nestes termos esclarece Alexandre Moraes: “Assim, como chefe de Estado, o presidente representa, pois, nas suas relações internacionais (art. 84, VII e VIII, XIX), bem como corporifica, a unidade interna do Estado. Como chefe de Governo, a função presidencial corresponde à representação interna, na gerência dos negócios internos, tanto os de natureza política (participação no processo legislativo), como nos de natureza eminentemente administrativa (art. 84, I, II, III, IV, V, VI, IX a XVII). Assim, o Chefe de Governo exercerá a liderança da política nacional, pela orientação das decisões gerais e pela direção da máquina administrativa”. MORAES, Alexandre de. *Direito...*, p. 427.

<sup>95</sup>CF: Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

<sup>96</sup>CF: Art. 5º. Todos são iguais perante a lei (...): §1º. As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. §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.

mento jurídico brasileiro<sup>97</sup>.

Ou seja, para os tratados há a necessidade de colaboração entre os Poderes Executivo e Legislativo (novamente aduzimos à regra geral, com a exceção dos tratados que versem sobre direitos e garantias individuais), consoante se manifesta Flávia Piovesan:

A Constituição de 1988, em seu art. 84, VIII, determina que é da competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. Por sua vez, o art. 49, I, da mesma Carta prevê ser da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais. Consagra-se, assim, a colaboração entre Executivo e Legislativo na conclusão de tratados internacionais, que não se aperfeiçoa enquanto a vontade do Poder Executivo, manifestada pelo Presidente da República, não se somar à vontade do Congresso Nacional. Logo, os tratados internacionais demandam, para seu aperfeiçoamento, um ato complexo no qual se integram a vontade do Presidente da República, que os celebra, e a do Congresso Nacional, que os aprova, mediante decreto legislativo.<sup>98</sup>

Entretanto, somente a aprovação do tratado pelo Congresso Nacional não confere vinculação daquele (tratado) no plano interno. Isto porque existe a necessidade de ratificação do tratado pelo Executivo, por meio da edição de um decreto executivo, e somente após esta ratificação o tratado é incorporado à ordem jurídica interna<sup>99</sup>.

<sup>97</sup>Neste sentido são as lições de Betina Treiger Grupenmacher: “Optou, o constituinte, pelo sistema monista, quanto à matéria atinente aos direitos e garantias individuais (art. 5º, § 2º da Constituição Federal). Preferiu, por outro turno, o sistema dualista moderado para os tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional, quando estabeleceu, nos arts. 84, VIII, e 49, I, a necessidade de prévia aprovação pelo Congresso Nacional das disposições de tais tratados internacionais”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, p. 72.

<sup>98</sup>PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 48.

<sup>99</sup>GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, p. 64.

Constata-se deste trâmite (desde a celebração, até a efetiva internalização dos tratados) que todo o processo de normatização referente aos tratados concentra-se no âmbito da União, celebrando os tratados através do Presidente da República, aprovando-o (ou não) pelo Congresso Nacional, e ratificando-o ou não novamente pelo Presidente da República<sup>100</sup>.

Isto decorre do caráter dúplice atribuído à União. Enquanto os entes federados, na qualidade de pessoas jurídicas de direito público interno foram dotados de inúmeras competências, conforme mencionamos anteriormente, a União, além destas competências, recebeu também a atribuição de representar a soberania do Estado Brasileiro. Oportunas são as palavras de Paulo Napoleão Nogueira da Silva:

A natureza da União é de pessoa jurídica de direito público interno, dotada de capacidade política, ora se manifestando em nome próprio, ora em nome da federação; esta circunstância, aliás, aproxima o Estado federal do Estado unitário. Quando atua internamente, exerce a competência de entidade autônoma, implementando as atribuições que lhes são próprias nessa condição; quando representa a soberania da República Federativa do Brasil em face do exterior, atua como o próprio Estado brasileiro na sua integridade.<sup>101</sup>

Este entendimento demonstra-se bastante sedimentado na doutrina brasileira, segundo demonstra Flávio de Azambuja Berti<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup>BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 223.

<sup>101</sup>SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. *Curso...*, p. 570.

<sup>102</sup>Em apurado levantamento bibliográfico sobre o tema, o doutrinador alude às lições de Heleno Taveira Tôrres: “Na composição federativa, por rigor, deve-se ter sempre em mente a distinção entre ordem jurídica global, inerente à República Federativa do Brasil, sujeito de direito público externo, definida como sistema de normas nacionais, e as ordens jurídicas parciais. (...) Entre os entes formadores das ordens jurídicas parciais não há preeminência ou relação hierárquica de uma sobre a outra, visto serem autônomas e isônomas entre si...” e Celso Renato Duvivier de Albuquerque Mello: “A diferença entre o Estado unitário e o Estado federal se encontra no fato de que neste último a descentralização é maior e os Estados-membros conser-

Reside, fundamentalmente, na diferença entre o Estado brasileiro, qualificado como soberano, e os entes federados que o compõe. A União é um ente federado, constituindo em pessoa jurídica de Direito Público Interno. Mas é a representante do Estado brasileiro, este uno e soberano, constituindo pessoa jurídica de Direito Público Internacional, e formado pelo conjunto da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, pode a União agir ora em nome próprio, ora em nome de toda a Federação<sup>103</sup>.

Quando celebra tratados internacionais, atua a União nesta segunda modalidade, ou seja, representando o Estado brasileiro.

Este raciocínio aplica-se também às isenções concedidas pela União pela celebração de tratados internacionais. Nessa hipótese a União atua no âmbito internacional, fora da ordem interna da Federação brasileira. Nesta encontra-se no mesmo patamar hierárquico dos demais entes federados, enquanto naquele atua de maneira soberana, representando o próprio Estado. Por esta razão, não fica limitada a União pela autonomia dos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios<sup>104</sup>.

A única limitação plausível às mencionadas isenções é se foram observados os trâmites formais estabelecidos na Constituição Federal para os fins de recepção e eficácia do tratado no

---

vam sua autonomia. No direito internacional a personalidade é da União, sendo ela, em consequência, quem possui o direito de convenção, de legação e ainda a responsabilidade no plano internacional. O estado federal surge, deste modo, unitariamente no direito internacional". BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 224.

<sup>103</sup>MORAES, Alexandre de. *Direito...*, p. 248.

<sup>104</sup>Neste sentido manifesta-se Heleno Taveira Torres, citado por Flávio de Azambuja Berti: "(...) a União, na qualidade de pessoa de direito público internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, 'in casu', ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou dos princípios e regras de direito internacional. BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 226.

âmbito interno<sup>105</sup>.

Mesmo partilhando este entendimento, registramos o raciocínio de Roque Antonio Carrazza, para quem mesmo pela celebração de tratados internacionais a União não pode conceder isenções heterônomas. Como a União está subordinada à Constituição Federal, e inexistente supremacia dos tratados internacionais sobre as leis internas, a concessão de isenções pela União resultaria em ofensa à autonomia dos demais entes federados<sup>106</sup>.

Neste raciocínio chamamos a atenção para a inexistência de supremacia entre os tratados internacionais e as leis internas, porquanto efetivamente inexistente qualquer supremacia neste sentido, uma vez que não existe qualquer norma assegurando esta prevalência e hierarquia dos tratados<sup>107</sup>. Uma vez incorporados ao direito brasileiro, os tratados situam-se no mesmo patamar das leis ordinárias, seja no plano de validade, eficácia ou autoridade<sup>108</sup>.

---

<sup>105</sup>Idem.

<sup>106</sup>Nestas palavras manifesta-se o ilustre doutrinador: “Ora, se a União, como ordem jurídica global (nacional), está impedida de conceder isenções heterônomas (...), nada autoriza concluir – à mingua de qualquer ressalva neste sentido – que lhe é permitido fazê-lo quando comparece no cenário internacional, firmando tratados. É que a União, mesmo no plano internacional, está subordinada à Constituição; (...) e a brasileira não prescreve a supremacia dos tratados internacionais sobre as leis estaduais, municipais ou distritais (...). E, em face dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, nem esta supremacia pode ser inferida. A nosso juízo, pois, o tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências. Nem mesmo quando aprovado, ratificado e promulgado. Temos por incontroverso que à União é vedado usurpar competências que a Lei das Leis outorgou aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 1003.

<sup>107</sup>GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados...*, p. 75.

<sup>108</sup>Ainda sobre a inexistência de hierarquia dos tratados sobre normas internas, Flávio de Azambuja Berti cita as lições de Luís Roberto Barroso: “Os tratados internacionais são incorporados ao direito interno em nível de



Porém, é possível a alegação de conflito entre as isenções tributárias concedidas por tratados e incorporadas ao direito interno, com as respectivas legislações internas dos entes federados com competência tributária. A solução mais adequada para sanar esta alegação nos parece aquela sugerida por Betina Treiger Grupenmacher e corroborada por Flávio de Azambuja Berti, consistente em utilizar o critério da especialidade da norma que concedeu a isenção.

Internalizada a norma que instituiu a isenção, referida norma seria considerada especial, porquanto aplicável tão somente aos casos e sob as condições estipuladas no próprio tratado, sendo assim válida. Assim resume Berti:

Desta forma, acompanhando a boa doutrina, em especial a feliz conclusão de Betina Treiger Grupenmacher em sua obra, parece ser mais interessante entender que a solução da dicotomia dar-se-á com base no critério da especialidade, segundo o qual a isenção heterônoma decorrente da norma internacional constitui norma especial no âmbito do direito interno, posto que aplicável apenas aos casos e sob as condições estabelecidas na própria convenção ou tratado (...). Antes disso, considerando inaplicável o artigo 151, III da Constituição Federal de 1988, às situações decorrentes de convenções e pactos internacionais, tal isenção seria plenamente válida sem qualquer ofensa aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, pois, ao atuar como pessoa jurídica de direito internacional, a União não está limitada por tais princípios, passíveis de aplicação entre os entes da Federação em seu âmbito interno de atuação (...).<sup>109</sup>

Isto posto, são constitucionais as isenções concedidas pe-

---

igualdade com a legislação ordinária. Inexistindo entre o tratado e a lei relação de hierarquia, sujeitam-se eles à regra geral de que a norma posterior prevalece sobre a anterior. A derrogação do tratado pela lei não exclui eventual responsabilidade internacional do Estado, se este não se valer do meio institucional próprio de extinção de um tratado, que é a denúncia. (...) o tratado que se encontrar em vigor quando do advento de um novo texto constituinte originário, será tido como ineficaz, se for com ele incompatível". BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito...*, p. 228.

<sup>109</sup>Ibidem, p. 229.

la União pela celebração de tratados internacionais, uma vez que exerce a atribuição de representante do Estado brasileiro, desde que os referidos tratados sejam internalizados com a devida obediência aos trâmites formais previstos na Constituição Federal.

## 8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Existem fundamentos para a alegação de usurpação de competência pela União, quando ela, celebrando tratados internacionais, concede isenções de tributos cuja competência pertencem aos Estados-Membros, ao Distrito Federal ou aos Municípios, com conseqüente ofensa aos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal.

Nesta hipótese, porém, o papel desempenhado pela União é de representante do Estado brasileiro (e não como pessoa jurídica de Direito Público Interno), o qual é dotado de soberania, a qual não pode sofrer limitações pelos Princípios acima mencionados.

Assim, o único limite imposto para serem válidas as isenções consiste na internalização dos tratados que as instituíram, devendo esta internalização atentar e respeitar os trâmites previstos pela Constituição Federal.

Respeitado este trâmite, será válida a isenção.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2.ed., atual. por

- Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BOBBIO, Norberto. *Diccionario de Política*. Vol.1. 5.ed. Brasília: UnB, 2001.
- BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Teoria do Estado*. 1.ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3.ed., rev. e atual. 2.tir. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1.ed. 2.tir. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CRUZ, Paulo Márcio; SCHMITZ, Sérgio Antônio. Sobre o Princípio Republicano. In: RODRIGUES, Hugo Thamir (Org.). *Constituição e Política na Atualidade*. 1.ed. Passo Fundo: Editora da UPF, 2010, v.01.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- DO VALLE, Maurício Dalri Tim. *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI*. Curitiba, 2010. 414f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas,

- Universidade Federal do Paraná.
- FALCÃO, Almícar. *Introdução ao Direito Tributário*. 5.ed. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FRAGA, Mirtô. *O Conflito Entre Tratado Internacional e a Norma de Direito Interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira*. 3.tir. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- FOLLONI, André Parmo. *Clareiras e Caminhos do Direito Tributário – Crítica da Ciência do Direito Tributário a Partir da Obra de José Souto Maior Borges*. Curitiba, 2011. 562 f. (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 18.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- NÓBREGA, Jair Rodrigues. Noção de Soberania à Luz do Direito Internacional do Desenvolvimento. *Revista Prim@Facies*. João Pessoa, v.1, n.1, jul./dez. 2002.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 4.ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- REALE, Miguel. *Teoria do Direito e do Estado*. 5.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

- REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 33.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 567-568. In BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 2.ed. Tradução de Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984.