

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. (Tradução da 18ª edição alemã por Luiz Dória Furquim). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

A imunidade das exportações como cláusula pétrea tributária*

A insuficiência do critério formal para a delimitação das cláusulas pétreas tributárias

O objetivo deste trabalho é investigar se o reconhecimento da não incidência de tributos na exportação, tal como con figurada atualmente na CF de 1988, pode ser reconhecida como cláusula pétrea em nosso sistema constitucional.

Nas constituições rígidas, como a brasileira, as cláusulas pétreas retiram das maiorias políticas eventuais decisões políticas e valores fundamentais que constituem o núcleo do projeto constitucional inaugurado pela manifestação do poder constituinte originário.¹⁸⁶

A Constituição de 1988 regulou de forma detalhista a matéria tributária, dispondo sobre questões que, na significativa maioria dos países democráticos, são decididas em âmbito infraconstitucional. Se a previsão de determinadas normas tributárias em âmbito constitucional já cria difi-

* Originalmente publicado em "Estudos sobre Direito do Comércio Internacional: homenagem ao professor Adilson Rodrigues Pires", Marcos André Vinhas Cação e Marcus Livio Gomes (org.) Terceira Editora, 2012.

¹⁸⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159.

culdades para os governos democraticamente eleitos, que precisam obter maiorias qualificadas para realizar sua política fiscal, a possibilidade de invalidação pelo Judiciário de emendas constitucionais é questão que deve despertar ainda mais questionamentos e reforça a necessidade do estabelecimento de parâmetros para o exercício de tal controle.

Há questões relacionadas à matéria fiscal que *precisam* ser alçadas à condição de cláusulas pétreas, em razão de sua intrínseca ligação com os direitos fundamentais (art. 60, §4º, inciso IV da CF) ou ainda em função do grau de relevância que possam desempenhar na manutenção de uma decisão fundamental adotada pelo constituinte originário, como a perenidade da forma federativa do Estado (art. 60, §4º, inciso I, da CF).

Com efeito, embora a Assembleia Constituinte tenha sido convocada por emenda constitucional (Emenda nº 26/1985) à Carta autoritária de 1967/69, não se pode afirmar que a Constituição de 1988 foi fruto de uma mera reforma constitucional. É inegável que a Constituição de 1988 constituiu verdadeira ruptura no sistema político vigente, sendo legítima manifestação do poder constituinte originário e constitui motivo de orgulho na história brasileira, pois possibilitou a transição vitoriosa de um regime autoritário para um regime democrático.

As correntes políticas divergentes precisam reconhecer nas normas constitucionais que compõem as cláusulas pétreas um conjunto de parâmetros mínimos que devem ser respeitados, ainda que tenham ideologias diversas, por meio de uma postura de respeito recíproco.¹⁸⁷

¹⁸⁷ OLIVEIRA, Marcelo Andrade Carton. A legitimidade democrática da Constitui-

Habermas destaca que a Constituição precisa ter “abertura para o futuro”, e ser vista como verdadeiro projeto no qual as gerações posteriores possam se engajar na tarefa de densificação do sistema de direitos estatuído pela carta constitucional.¹⁸⁸ No caso brasileiro, em que os direitos fundamentais constituem cláusulas pétreas explicitamente previstas no art. 60, §4º, IV da Constituição, o trabalho de delimitação dos direitos fundamentais se torna ainda mais relevante como forma de impor limites ao poder de reforma do texto constitucional.

Outra relevante função que a delimitação das cláusulas pétreas tributárias poderia cumprir seria fornecer ao Poder Legislativo (e ao Poder Executivo, que é legitimado para flagrar o processo de emenda à Constituição) um arcabouço teórico capaz de possibilitar que os limites de atuação do poder de reforma em matéria tributária já sejam conhecidos no próprio processo legislativo de emenda ao texto constitucional.¹⁸⁹

ção da República Federativa do Brasil: uma reflexão sobre o projeto constituinte do estado democrático de direito no marco da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBJOIN, Gustavo. (Orgs.). *Vinte anos da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 245.

¹⁸⁸ HABERMAS, Jürgen. O Estado Democrático de Direito: uma amarração paraxial de princípios contraditórios? In: *A era das transições*. Tradução de Flávio Siebenchler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 165.

¹⁸⁹ Cumpre mencionar as seguintes considerações de Dieter Grimm: “Em contraste, os sistemas políticos dotados de controle judicial de constitucionalidade gozam, por meio da mera existência da corte com poderes para exercer a jurisdição constitucional, as vantagens de uma avaliação prévia e mais ou menos neutra acerca das províncias constitucionais. Num sistema como esses, os atores políticos são forçados a antecipar a opinião da corte para evitar derrotas. Enquanto argumentos como conveniência e inuitabilidade política frequentemente prevalecem num processo de tomada de decisão, eles são agora informados por argumentos de natureza legal.” GRIMM, Dieter. Jurisdição constitucional e democracia. *Revista de Direito do Estado*, n. 4, 2006, p. 12.

A definição de que determinado tema pode ser reconhecido como cláusula pétrea possui ainda a relevante função de identificá-lo como uma decisão política fundamental que o constituinte adotou em cada um dos campos de regulação constitucional, inclusive a tributação. Tais decisões funcionarão como princípios que vão orientar todo o trabalho de interpretação constitucional no campo identificado, como bem destaca Luis Roberto Barroso. Tais princípios fundamentais podem ainda dar conteúdo ao conceito de preceito fundamental para efeito de cabimento da ação de descumprimento de preceito fundamental prevista no art. 102, §1º, da Constituição e regulada pela Lei nº 9.882/2001.¹⁹⁰

A doutrina constitucionalista majoritária resalta a necessidade da adoção, pelo Judiciário, de uma postura de cautela na interpretação das cláusulas pétreas. Interpretações expansivas do conteúdo das cláusulas pétreas tendem a diminuir consideravelmente o espaço de liberdade das maiorias democráticas de empreender modificações no texto constitucional, além de comprometer a própria capacidade de adaptação da Constituição para acompanhar a evolução social, estimulando o descumprimento sistemático da supremacia constitucional ou a necessidade de nova convocação do poder constituinte.¹⁹¹ Tal posição dou-

¹⁹⁰ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159, nota de rodapé 63.

¹⁹¹ Gilmar Mendes assevera que a interpretação ortodoxa das cláusulas pétreas, "às invés de assegurar a continuidade do sistema constitucional, pode antecipar sua ruptura, permitindo que o desenvolvimento constitucional se realize fora de eventual camisa de força do regime da imutabilidade". MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da revisão: cláusulas pétreas ou garantias de eternidade: possibilidade jurídica de sua superação.

trinária já projetou efeitos no Supremo Tribunal Federal, tendo sido adotada explicitamente em significativos votos de ministros da corte.¹⁹²

Ademais, a doutrina constitucionalista brasileira desenvolve esforços no sentido de conferir uma interpretação do art. 60, §4º, IV da CF que aposta em critérios materiais em detrimento de critérios formais. Assim, Luis Roberto Barroso sustenta que a interpretação do dispositivo deve ser conjugada com o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF), sendo a partir do núcleo essencial do mencionado princípio que se irradiam todos os direitos materialmente fundamentais que merecem receber a proteção máxima.¹⁹³ Na mesma linha, Rodrigo Brandão rejeita a ideia de que todos os direitos fundamentais formalmente previstos na Constituição necessariamente estariam englobados no limite ao constituinte derivado imposto pelo art. 60, §4º, inciso IV, propondo no sentido do reconhecimento da tese de que apenas os direitos materialmente fundamentais seriam cláusulas pétreas.¹⁹⁴

Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 2, 1994, p. 17. Oscar Vilhena Vieira, em sentido semelhante, sustenta que se as cláusulas pétreas forem interpretadas de forma adequada "não constituem obstáculo à democracia, mas servirão como mecanismos que, num momento de reformulação da ordem constitucional, permitirão a continuidade e o aperfeiçoamento do sistema constitucional democrático, habilitando cada geração a escolher se próprio destino, sem, no entanto, estar constitucionalmente autorizada a furtrar esse mesmo direito às gerações futuras." VIEIRA, Oscar Vilhena. *A Constituição e sua reserva de justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 247.

¹⁹² Neste sentido, voto do Ministro Sepúlveda Pertence na ADIN 3.128 (DJ 18.02.2005).

¹⁹³ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179.

¹⁹⁴ BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de

De fato, a definição de quais direitos fundamentais tributários constituem cláusulas pétreas não poderá ocorrer de forma satisfatória com fulcro em critérios formais. Logo, a mera previsão formal no texto constitucional de dispositivo protegendo algum interesse do contribuinte não implica no seu reconhecimento como direito fundamental suscetível de ser oponível ao constituinte derivado, pois será necessário perquirir se aquele interesse possui ou não uma ligação intrínseca com algum direito materialmente fundamental.¹⁹⁵

Tal conclusão produz importantes consequências no âmbito da imunidade tributária. A Constituição de 1988 possui diversas normas ventilando hipóteses de não incidências tributárias. A doutrina brasileira amplamente majoritária costuma entender que toda não incidência tributária constitucional configura imunidade, que possui *status* de direito individual insuscetível de mudança por meio de emenda constitucional por força da limitação prevista no art. 60, §4º, IV.¹⁹⁶

Todaya, se considerarmos, com base nas lições de Ricardo Lobo Torres, que a imunidade tributária liga-se aos direitos fundamentais e constitui “impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade”,¹⁹⁷ apenas as não incidências constitucionais do-

Janeiro: Renovar, 2008, p. 190.

¹⁹⁵ As ideias mencionadas foram desenvolvidas com mais detalhes em OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 48, 2010, p. 127/146.

¹⁹⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 68.

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol.

tadas de tais atributos poderiam ser consideradas imunidades protegidas por cláusula pétrea.¹⁹⁸ Dessa forma, se não for possível reconduzir determinada norma de não incidência constitucional aos direitos fundamentais, será lícito ao constituinte derivado modificá-la sem que seja possível falar em violação de cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV da CF.¹⁹⁹

Coerente com a afirmação de que o critério formal não é decisivo para o reconhecimento de cláusula pétrea, caberá afirmar que a simples ausência formal no texto constitucional de determinado direito que possa ser considerado materialmente fundamental não autoriza sua modificação ou restrição ilegítima pelo constituinte derivado. A própria dicção do art. 5º, §2º, combinada com a regra do *caput* do art. 150 da CF (que conjugadas revelam o caráter exemplificativo dos direitos fundamentais tributários expressos) autoriza tal conclusão.

Exemplo emblemático consiste no direito ao mínimo existencial.²⁰⁰ Embora não tenha uma previsão formal no texto da Constituição de 1998, é inegável sua íntima conexão com a tábua axiológica de valores constitucionais, sendo lícito considerá-lo o próprio núcleo material do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso II-D).²⁰¹ No campo tributário, o direito ao mínimo existencial

IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 59.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 89.

¹⁹⁹ *Ibid.*, p. 90.

²⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 13.

²⁰¹ BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*. O princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 230: “(...) a

projeta importantíssimas consequências, como reconhecem Ricardo Lobo Torres,²⁰² Adilson Rodrigues Pires²⁰³ e Luís Cesar Souza de Queiroz.²⁰⁴

O Supremo Tribunal Federal, no conhecido precedente da ADIN 939, aduziu que as imunidades descritas no art. 150, VI, da CF são cláusulas pétreas que não podem ser afastadas por emenda constitucional.²⁰⁵ O julgado serviu para que parte significativa da doutrina reforçasse a noção de que todas as hipóteses de não incidência constitucionais seriam cláusulas pétreas por representarem manifestação dos direitos fundamentais na tributação (art. 60, §4º, IV, CF).

Ocorre que tal interpretação já foi desautorizada por precedente da Segunda Turma do STF no RE 372.600,²⁰⁶

violação do mínimo existencial — isto é: a não garantia de tais considerações elementares — importa o desrespeito do princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, ou seja, uma ação ou omissão inconstitucional. Em suma: mínimo existencial e núcleo material do princípio da dignidade humana descrevem o mesmo fenômeno." A aproximação entre o direito ao mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana também é feita por SILVA, Anabelle Macedo. *Concretizando a Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 216-217.

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 188. "O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência."

²⁰³ PIRES, Adilson Rodrigues. *Contribuições no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 53. "O titular do rendimento mais baixo, privado de um mínimo necessário à sobrevivência digna, estaria em situação desigual em relação a outro que abdicaria do supérfluo ou, pelo menos, do não essencial."

²⁰⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 271. "Daí ser correto afirmar dizer que apenas surgirá capacidade contributiva relativa ao IR quando alguém for titular de um montante de riqueza que ultrapasse os limites do mínimo existencial."

²⁰⁵ ADI 939, DJ 15/12/93.

²⁰⁶ Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJ 23/04/04.

que considerou improcedente a alegação de que a EC n° 20/1998 teria incorrido em violação da cláusula pétrea pela revogação expressa do inciso II do parágrafo 2º do art. 153 da CF. O dispositivo estabelecia a não incidência do imposto sobre a renda de rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência a pessoas com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total fosse constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. A Turma considerou que a norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social, de modo que sua supressão do texto constitucional não representou violação da cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso IV, da CF.

O voto da Ministra Ellen Gracie, relatora do feito, fez expressa menção ao precedente da ADI 939, aduzindo que o entendimento firmado pelo Tribunal naquela ocasião não se aplicava à hipótese de revogação da imunidade prevista no art. 153, §2º, inciso II da CF. Em sentido semelhante, o voto do Ministro Gilmar Mendes não reconheceu violação de cláusula pétrea na revogação efetuada pela EC n° 20/1998.

Em linha oposta ao que restou decidido pela Segunda Turma, importantes vozes doutrinárias, como as de Ri-

cardo Lobo Torres²⁰⁷ e Roque Carrazza,²⁰⁸ sustentaram a inconstitucionalidade do dispositivo da emenda constitucional pela violação da cláusula pétrea constante do art. 60, §4º, IV, da CF.

Independentemente do juízo de mérito que se possa fazer acerca do precedente do STF, ele reforça a noção de que não se pode considerar toda hipótese de não incidência constitucional (critério formal) como cláusula pétrea. Cabe, portanto, investigar se a imunidade das exportações seria verdadeira cláusula pétrea tributária de acordo com as decisões políticas fundamentais adotadas pelo constituinte.

Princípio do país de destino e tributação no comércio exterior

Há muito tempo prevalece amplamente no comércio internacional o princípio do país de destino, segundo o qual a tributação deve ser deixada para o país onde os bens serão consumidos. Logo, as exportações sofrem desonerações tributárias, mas nas importações deve haver incidência do imposto compensatório capaz de igualar o preço

²⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 192: "Quanto à imunidade dos velhos ao imposto de renda, que era assegurada pelo art. 153, §2º, II, da CF, foi revogada pela Emenda Constitucional no. 20, de 15.12.98. A revogação é manifestamente inconstitucional, pois a imunidade dos idosos, ancorada nos direitos humanos, é cláusula pétrea, insuscetível de modificação por emenda constitucional (art. 60, §4º, da CF). Enquanto não recupera a visibilidade, subsistirá como imunidade implícita."

²⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 815: "(...) a Emenda Constitucional 20/1998 revogou, pura e simplesmente (art. 17), o inciso II do §2º do art. 153 da CF. Todavia, dentro da linha de pensamento que adotamos, estamos convencidos de que este dispositivo continua em vigor e irradiando efeitos. Realmente, tratando de imunidade tributária (*direito fundamental do contribuinte*), ele veicula cláusula pétrea (cf. art. 60, §4º, IV, da CF), imodificável, pois, por meio de emenda constitucional, fruto do mero poder constituinte derivado." Grifos no original

da mercadoria estrangeira ao preço da mercadoria nacional. Dessa forma, a incidência de impostos na importação detém uma função equalizadora, vinculada à última etapa da circulação internacional da mercadoria, como destaca com propriedade Adilson Rodrigues Pires.²⁰⁹

A desoneração tributária das exportações é especialmente importante em países como o Brasil, que ainda concentram sua tributação nos impostos sobre o consumo.²¹⁰ O fenômeno da progressiva globalização dos mercados torna inviável a possibilidade de os países tributarem suas exportações, de forma que é regra praticamente universal a eliminação integral do ônus tributário que possa afetar a competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional.

²⁰⁹ Adilson Rodrigues Pires: "Os impostos sobre a importação têm por objetivo nivelar os preços interno e externo de bens similares, incidindo apenas na medida em que elimine a vantagem obtida em função da dispensa de tributos, pela exportação, no país de origem da mercadoria." Não Discriminação. In: Ricardo Lobo Torres, Eduardo Takemi Kataoka, Flavio Galvão. (Org.). *Dicionário de Principios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 874. No mesmo sentido, DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional no. 42/03. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 348.

²¹⁰ Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Alêm: "Quando os tributos indiretos representam, basicamente, impostos sobre o valor adicionado, a competição entre os produtos de um país A e de outro B tende a ser feita em bases tributáveis similares, no sentido de que cada país taxa os produtos importados assim como os nacionais, ao mesmo tempo que desonera as exportações do peso desses tributos. Em contraste com isso, quando um país tem, como o Brasil, uma estrutura tributária com forte presença de impostos cumulativos, não passíveis de desoneração plena, ele sofre um duplo problema, ao fabricar bens cujo preço está 'inchado' por esses tributos, contrariamente ao que ocorre nos demais países. Primeiro, o produto nacional torna-se caro em face do similar importado. E segundo, esse mesmo produto, no mercado externo, enfrenta a concorrência de produtos sem essa carga tributária – em outras palavras, o país taxa as suas exportações." *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 265.

Aliomar Baleeiro já aduzia ser muito antiga a cons-tatação de que a tributação da exportação seria “irracional e antieconômica”, de modo que “desenvolvimento e industrialização dificilmente se conciliariam com impostos internos que sobrecarregam os preços dos produtos industrializados nos mercados internacionais disputados por nações já desenvolvidas”.²¹¹

Baleeiro já noticiava que o STF rejeitou o argumento levantado por alguns Estados de que, com fulcro no art. 24, §5º da CF de 67, os produtos industrializados e outros (os não industrializados) deveriam ser definidos por lei. Em relação aos produtos industrializados, a imunidade era objetiva e não dependia de regulamentação. A lei somente seria exigida para assegurar a não incidência em relação aos outros produtos. O raciocínio foi consagrado na Súmula 536 do Tribunal e consistia em interpretação mais adequada à finalidade da norma que era o fomento das exportações.

Misabel Derzi, em nota de atualização à obra²¹² do mestre da Uerj, destaca que o Ministro Aliomar Baleeiro

²¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, atualização de Misabel Derzi, p. 779/780. Baleeiro menciona reportagem feita pelo tesoureiro-mor do Erário do Rio de Janeiro, José Caetano Gomes, que endereçou ao Regente (futuro D. João VI) sugerindo a extinção do imposto de exportação: “É um tributo estabelecido contra todos os princípios da Economia Política, e que as nações mais esclarecidas e que conhecem seus verdadeiros interesses não têm; antes animam a exportação com prêmio... Parece já talvez estranho que o tesoureiro-mor de um Erário, que conhece a grande dívida do Estado, fale em se abolirem impostos: porém, Senhor, quando estes são gravosos e desanimam a indústria, é preciso praticar esse ato, não só de justiça, mas de interesse (Viveiros de Castro, A. O. História tributária do Brasil. In: Revista do Instituto Histórico, t. 78, p. 34)

²¹² *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, atualização de Misabel Derzi, p. 779/780. Também destacando a liderança de Baleeiro no STF acerca do tema: MORAES, José V. Pasquali de. Imunidade de ICMS e IPI nas operações destinadas à exportação. In: *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. DIENI, Luiz Felipe Silveira (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 154.

liderou diversos julgados no STF defendendo a interpretação de que deveria ser adotado o conceito largo de industrialização, tal como definia o art. 46 CTN, para caracterização do IPI e do reconhecimento dos produtos que estariam imunes do ICM nas exportações. Em seus votos, Baleeiro deixava evidenciado que a disposição contida na CF de 67/69 fora concebida “no interesse de incentivar as exportações, armar o país na competição internacional e defender-lhe o equilíbrio do balanço de pagamentos, suporte do esforço nacional para a estabilização da moeda”.²¹³

O texto original da CF de 1988 estabeleceu a exonerção tributária total apenas em relação ao IPI.²¹⁴ Em relação ao ICMS, estabeleceu a não incidência sobre produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar. A LC n° 87/1996 ampliou a imunidade para todos os produtos primários e semielaborados, o que restou ratificado pela EC n° 42/2003, que reconheceu a ampla imunidade do ICMS.²¹⁵ A EC n° 33/2001 estabeleceu a imunidade das receitas decorrentes de exportações em relação às contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.²¹⁶ A EC n° 3/1993 estabeleceu que caberia à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior.²¹⁷

Luís Eduardo Schoueri classifica as imunidades em tela como de natureza técnica, não vislumbrando a prote-

²¹³ RE 70.213, DJ 18/12/1970.

²¹⁴ Art. 153, §3º, III, CF.

²¹⁵ Art. 155, X, a, CF.

²¹⁶ Art. 149, §2º, I, CF.

²¹⁷ Art. 156, §3º, CF.

ção de liberdade fundamental como sua justificativa, embora reconheça que a adoção praticamente universal do critério da tributação no destino torne inviável a opção pela tributação por critério diverso.²¹⁸ Ricardo Lodi Ribeiro expressamente admite a possibilidade de supressão da imunidade de contribuições para as receitas de exportação (art. 149, §2º, I, CF), pois não considera que esteja baseada em direito fundamental, e sim em “interesses econômicos conjunturais levados à Constituição em nome de certa estabilidade normativa”.²¹⁹

Em sentido diverso, Ricardo Lobo Torres sustenta que *tais imunidades encontram ligação com a proteção de direitos fundamentais*, como forma de assegurar plenamente a liberdade de comércio internacional.²²⁰

O art. 3º da CF estabelece como objetivo fundamental “garantir o desenvolvimento nacional”. Já no art. 4º, que elenca os princípios que regem a relação do Brasil com outros países, estabelece o princípio da “igualdade entre os Estados”. A “busca do pleno emprego” constitui um dos princípios gerais da ordem econômica, elencados no art. 170 da CF.

Pensamos que a conjugação desses dispositivos constitucionais com os dados da realidade do comércio internacional permite o reconhecimento das seguintes conclusões que consagram a imunidade das exportações como cláusula pétrea: o fomento às exportações constitui uma

²¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 405.

²¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 15.

²²⁰ TORRES, Ricardo Lobo *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 150.

das formas mais usadas para possibilitar o desenvolvimento nacional, de modo que auxilia diretamente o alcance do objetivo do pleno emprego. Como o princípio do país de destino é utilizado por praticamente todos os países que competem no mercado internacional, o Brasil, para se tornar “igual” aos demais Estados nesse campo, não pode deixar de adotar tal princípio.

A ligação de tal imunidade com os direitos fundamentais tocados pelo atributo da imutabilidade (art. 60, §4º, IV) não se torna difícil de evidenciar se constatarmos que o conceito contemporâneo da liberdade vai muito além de sua dimensão como mera proteção às agressões estatais. O dever de proteção da liberdade impõe também ao Estado que não embarace o desenvolvimento das diversas potencialidades que as pessoas podem desenvolver, incluindo o que Amartya Sen qualificou como *facilidades econômicas*. Estas seriam oportunidades para que as pessoas possam utilizar recursos econômicos para o consumo, produção ou troca, por mecanismos de mercado que permitam a livre circulação de pessoas e produtos na economia.²²¹

Ora, em matéria de comércio exterior, a única possibilidade de o Estado assegurar facilidade econômica que possibilite de modo efetivo e equânime a livre circulação de produtos entre os países é adotar sistema tributário moldado pelo respeito ao princípio do país de destino, de modo que os produtos exportados não sofram a incidência

²²¹ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 136. “Mas o argumento mais imediato em favor da liberdade de transações de mercado baseia-se na importância fundamental da própria liberdade. Temos boas razões para comprar e vender, para trocar e para buscar um tipo de vida que possa prosperar com base nas transações. Negar essa liberdade seria, sem si, uma grande falha da sociedade.”

de tributos que inviabilizem a competitividade no mercado externo.²²²

O princípio do país de destino busca evitar distorções na concorrência de forma que a mesma transação de consumo seja tributada apenas uma vez, de modo que as mercadorias estrangeiras tenham o mesmo ônus fiscal que as mercadorias nacionais.²²³ Nesse sentido se pode dizer que o princípio do país de destino (conjugado com o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade), configura princípio-chave, ao lado da nação não favorecida, do sistema multilateral do comércio.²²⁴

Ademais, é preciso ressaltar que a desoneração das exportações que embasa a imunidade examinada não se encontra em conflito com as normas da Organização Mundial do Comércio. Não é possível enquadrá-la no conceito de “subsídio”, tal como definido na Rodada Uruguai, como destaca Luís Eduardo Schoueri.²²⁵

²²² RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 283. “Com isso, a Constituição teria criado as condições jurídicas fundamentais para a adoção do desenvolvimento autocentrado, nacional e popular, que, não sendo sinônimo de isolamento e ou autarquização econômica, possibilitaria marchar para um sistema econômico desenvolvido, em que a burguesia local e seu Estado tenham domínio da reprodução da força de trabalho, da centralização do excedente de produção, do mercado e a capacidade de competir no mercado mundial, dos recursos naturais e, enfim, da tecnologia.”

²²³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 265.

²²⁴ BEVILACQUA, Lucas. Auxílios do Estado em face da Organização Mundial do Comércio. In: *Direito Tributário Atual*. n. 24. COSTA, Alcides Jorge et al (org.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 332/334, p. 340.

²²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias induzidas e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 213: “Merece nota, nos exemplos arrolados acima, que eles cuidam de excluir do conceito de subsídios os casos de restituição de tributos indiretos, ainda que cumulativos e incidentes em etapas anteriores à exportação.

É preciso deixar evidenciado que o que se pode reconhecer como cláusula pétrea tributária não é propriamente o afastamento da incidência do imposto A, B ou C, mas o princípio subjacente a tais normas de não incidência: a impossibilidade de tributação dos produtos destinados à exportação. Logo, as normas de não incidência pontuais devem ser reconhecidas como manifestações específicas do princípio da imunidade das exportações (este, sim, cláusula pétrea). Pode causar surpresa o fato de se defender que normas constitucionais veiculadas por emendas constitucionais poderiam ser consideradas cláusulas pétreas, mas tal constatação guarda coerência com o afirmado anteriormente de que é possível reconhecer como cláusula pétrea mesmo uma norma que não esteja expressamente prevista na Constituição.

Trata-se de conclusão que guarda ainda coerência com o fato de que cláusulas pétreas precisam ser dotadas do elemento perenidade ou vocação de permanência. Ora, o princípio da imunidade das exportações é dotado desse elemento. Já uma manifestação pontual do princípio — a não incidência do tributo A — pode ser temporária em virtude da configuração específica do sistema tributário em cada momento. Em outros termos, se ocorrer a reformulação tributária de modo que outros tributos sejam criados em substituição ao tributo A, o princípio da imunidade das exportações exigirá que o constituinte derivado mantenha a desoneração das exportações em relação aos novos tributos de igual perfil.

Trata-se de autorização de aplicação do princípio do destino, segundo o qual os produtos exportados se tributam apenas no país de destino, isentando-os de tributação na origem.”

Entretanto como considerar cláusula pétrea a imunidade das exportações se o próprio texto original de 1988 não atendia plenamente tal princípio? De fato, textualmente, pela dicção de 1988, apenas o IPI e o ICMS (excluídos os semielaborados) não incidiriam nas exportações. A não incidência total do ICMS, do ISS e das contribuições incidentes sobre as receitas de exportações só vieram por emenda constitucional. Como falar, em tal linha, de cláusulas pétreas?

Duas soluções podem ser cogitadas. Podemos considerar o critério formal para reconhecer que apenas as não incidências originárias do texto de 1988 seriam tocadas pelo atributo de cláusula pétrea. Assim, as intributabilidades instituídas por emendas não seriam cláusulas pétreas também pelo critério formal. Outro caminho é considerar que todas as intributabilidades ligadas à exportação, mesmo as que foram inseridas por emendas, não seriam cláusulas pétreas, pois não guardariam relação com a proteção dos direitos de liberdade.

Para quem sustenta que a imunidade das exportações não possui ligação com os direitos fundamentais, parece mais adequado sustentar que todas as situações de não incidência tributária (provenientes do texto original ou por emendas) são passíveis de modificação por emenda constitucional, pois não seriam, por definição, cláusulas pétreas.

Todavia, para os que, na linha do que se defende no presente estudo, entendem existir uma ligação estreita entre a imunidade das exportações e os direitos fundamentais, de modo a considerar que tais imunidades ostentam a condição de cláusulas pétreas, não parece coerente adotar

o critério formal para definir que apenas as intributabilidades do texto original de 1988 seriam cláusulas pétreas. Como tal raciocínio está pautado na consideração de que *cláusula pétrea é o princípio subjacente a cada uma daquelas normas que afastam a tributação das exportações* (ou seja, o princípio da tributação no país de destino, adotado por praticamente todos os países do mundo, como único caminho para assegurar a possibilidade de competição dos produtos nacionais no comércio exterior) a circunstância de haver previsão formal da impossibilidade de tributação pelo tributo A ou B, ou mesmo o reconhecimento de que tal norma é do texto original de 1988 ou foi incluída por emenda não se torna relevante.

Por evidente que tal teoria só faz sentido se estivermos filiados ao pensamento de Ricardo Lobo Torres, que considera as normas de imunidade tributária como preconstitucionais, limitações implícitas ao poder de tributar, impossibilidade de o Estado embarçar por meio de tributos o pleno exercício dos direitos da liberdade. Assim, a imunidade das exportações representa limitação ao poder de tributar que não depende de consagração expressa nas normas constitucionais, pois é limitação que decorre da configuração do sistema de tributação no comércio exterior que há várias décadas consagra o princípio do país de destino.

Apoiados em tal critério material, não se torna incoerente dizer que mesmo as normas constitucionais de imunidade das exportações estabelecidas por emendas constitucionais, por serem meras explicitações textuais do princípio da imunidade, também são tocadas pelo atributo da imutabilidade, tal como as normas do texto original de

1988 que consagram a não incidência tributária em tais hipóteses.

Ademais, do ponto de vista prático, a consideração de que o critério puramente formal (previsão no texto de 1988 da hipótese de imunidade) para a definição de cláusula pétrea tributária não produz resultados satisfatórios para a efetividade do direito que se busca proteger com a imunidade é confirmada. Ora, a principal forma de desoneração das exportações brasileira veio justamente pela via da Emenda Constitucional n.º 33, que estabeleceu a não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação. O efeito danoso que a incidência de contribuições como PIS, Cofins e CPMF causavam nas exportações brasileiras era assunto frequente na década de 1990. Nessa linha, considerar que a imunidade das exportações em relação ao IPI seria cláusula pétrea (por constar do texto do constituinte de 1988), mas a imunidade das receitas decorrentes de exportação não estaria tocada pelo mesmo atributo não colabora para a proteção do direito.

Aliás, o motivo pelo qual o constituinte de 1988 não previu explicitamente a imunidade em relação às contribuições das receitas decorrentes de exportação é claro: não era possível imaginar naquele momento histórico o gigantismo que as contribuições iriam ocupar em nosso sistema, fato que só foi consolidado anos depois da promulgação da Constituição. Esse é um dado que reforça a tese de que as *cláusulas pétreas tributárias precisam ser delimitadas por meio de critérios materiais que guardem certa autonomia dos enunciados semânticos constitucionais*. Tivesse as contribuições o papel que hoje desempenham no nosso sistema em 1988, seria

certa a previsão textual da imunidade das exportações, em obediência ao princípio do país de destino na tributação do comércio exterior, que deve ser observado independentemente do nome que se dá a cada um dos tributos que oneram a circulação de bens em dado momento. É justamente a pretensão de perenidade do conteúdo de tal princípio que o torna suscetível de ser elevado ao status de cláusula pétrea, que, no sistema constitucional alemão, são denominadas, de modo coerente com tal raciocínio, de “cláusulas de eternidade”.

A análise das propostas de emendas constitucionais em curso no Congresso revela que as mudanças cogitadas no sistema tributário levam em consideração a necessidade de desoneração das exportações.

Nesta linha, a PEC 233/2008, encaminhada pelo Poder Executivo, que estabelece a previsão da criação do chamado IVA-federal (imposto sobre operações com bens e prestações de serviços), é fiel ao princípio do país de destino, determinando a incidência nas importações bem como a não incidência nas exportações, “garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores” (nova redação proposta ao art. 153 da CF). Em relação ao novo ICMS, mantido na competência estadual, a proposta também preservou a incidência na importação e a não-incidência nas exportações (inclusão do art. 155-A). A última versão da PEC 31/2007 (Deputado Virgílio Guimarães), que passou a centralizar diversas outras propostas de modificação do sistema tributário, também manteve a desoneração das exportações.

A importância da cláusula pétrea como princípio fundamental de interpretação da tributação no comércio exterior

A imunidade das exportações, baseada no princípio do país de destino, já se tornou verdadeiro axioma na tributação do comércio exterior. Assim, é bastante improvável que seja aprovada (ou mesmo cogitada) qualquer emenda constitucional que procure diminuir o alcance da imunidade das exportações. Sendo assim, qual a relevância prática de reconhecer sua condição de cláusula pétrea? Se o papel das cláusulas pétreas em nosso sistema fosse exclusivamente limitar o poder de reforma constitucional, o esforço desenvolvido no presente estudo até poderia ser classificado como de pouca relevância.

No entanto, como já afirmado, a cláusula pétrea possui outra função de grande relevância, que é evidenciar uma decisão política fundamental que o constituinte adotou em cada um dos campos de regulação constitucional, inclusive a tributação. Tais decisões funcionarão como princípios fundamentais que devem orientar todo o trabalho de interpretação constitucional no campo identificado.

Definir que a imunidade das exportações configura cláusula pétrea implica no reconhecimento de que os diversos temas tributários que giram em torno da matéria precisam ser interpretados de acordo com tal princípio fundamental, especialmente pelo Judiciário.

Não são poucos os problemas relacionados ao direito à imunidade tributária nas exportações que chegam ao Judiciário. A legislação infraconstitucional que regula o tema precisa ser interpretada à luz da consideração de que a imunidade tributária das exportações é princípio nucle-

ar do sistema tributário, verdadeira condição para que as exportações brasileiras tenham condições de competir em mercados cada vez mais disputados.

Assim, a lei infraconstitucional precisa ser interpretada de modo a assegurar a concretização em grau máximo do fundamento da imunidade, que pode ser resumido na conhecida expressão: nenhum país “exporta tributos”. Logo, *não se pode interpretar a legislação ordinária como se a imunidade em exame fosse um favor legal cujo alcance depende da boa vontade do legislador de ocasião*. O raciocínio deve ser inverso: a imunidade das exportações é decisão política fundamental do sistema tributário brasileiro que deve ser observada obrigatoriamente pelo legislador ordinário. Suas atitudes ou omissões que menosprezem tal decisão devem ser combatidas pelos diversos mecanismos do controle de constitucionalidade.

Nessa linha, é relevante destacar a lição de Ricardo Lobo Torres, advogando a necessidade de que a interpretação da imunidade das exportações no Brasil seja feita com largueza de perspectiva, para que “se recupere o tempo perdido, adotando-se interpretação que fortaleça a liberdade de comércio que contribua para a afirmação dos direitos humanos, tudo o que trará reflexos econômicos positivos para o País”.²²⁶

O Superior Tribunal de Justiça possui alguns precedentes importantes no sentido de conferir à interpretação da legislação infraconstitucional o alcance necessário para que o escopo constitucional de desoneração das exportações não se transforme em ideal simbólico.

²²⁶ TORRES, Ricardo Lobo *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 153.

Nessa linha, cabe destacar as diversas decisões das turmas de direito público no sentido de que o art. 14 da lei nº 10.637/2002 deve ser lido à luz da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente, de modo a afastar a incidência do PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas.²²⁷

O Superior Tribunal de Justiça, na mesma linha de assegurar a efetividade da imunidade das exportações, também consolidou entendimento de que a previsão do art. 25, §1º, da lei complementar nº 87/1996, que possibilita a transferência de crédito acumulado de ICMS, a contribuintes do mesmo estado, de créditos oriundos de operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior não depende de norma de lei estadual regulamentadora, pois se trata de norma de eficácia plena. Ante a autoplacabilidade do § 1º do art. 25 da lei complementar nº 87/1996, o legislador estadual não pode impor a vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS.²²⁸

Conclusão

Adilson Rodrigues Pires já registrava em 1994 a dificuldade de o Brasil conquistar mercados externos:

A industrialização abriu caminho para o comércio com outros países. Todavia, o superávit obtido ainda não era suficien-

²²⁷ REsp 1.059.041/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008. No mesmo sentido, na Primeira Turma, o AgRg no REsp 1.143.779/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/11/10.

²²⁸ REsp 1252683/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 29/06/2011.

te para que o país mantivesse o ritmo de desenvolvimento econômico necessário à satisfação das necessidades de consumo e bem-estar geral. É ingenuidade pensar que a exportação de produtos excedentes, por si só, forneceria ao erário os recursos de que este carecia. A conquista de mercado externo não se faz de uma hora para outra. No Brasil, algo em torno de 70% das nossas exportações advém da iniciativa de compradores no exterior, o que demonstra a fragilidade de nosso poder de conquista de mercados.²²⁹

Boa parte da dificuldade aduzida pelo professor pode ser creditada à demora na consolidação entre nós, no texto constitucional, do princípio do país de destino na tributação do comércio exterior.

O reconhecimento de que temos na hipótese verdadeira cláusula pétrea tributária contribuirá para a que o país caminhe no sentido de tornar possível que as empresas brasileiras possam competir com chances reais de vitórias em mercados cada vez mais complexos e disputados.

²²⁹ *Constatções no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 65.

Referências bibliográficas

- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010, atualização de Miasabel Derzi.
- BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BEVILACQUA, Lucas. Auxílios do Estado em face da Organização Mundial do Comércio. In: *Direito Tributário Atual*. n. 24. COSTA, Alcides Jorge et al (org.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 332/334.
- BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*: Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2008.
- DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional no. 42/03. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 339/355.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas*: teoria e prática no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GRIMM, Dieter. Jurisdição constitucional e democracia. *Revista de Direito do Estado*, n. 4. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 3-22.
- HABERMAS, Jürgen. O Estado Democrático de Direito: uma amarração paradoxal de princípios contraditórios? In: *A era das transições*. Tradução de Flávio Siebenichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da revisão: cláusulas pétreas ou garantias de eternidade: possibilidade jurídica de sua superação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 2, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 2, 1994, p. 15-19.
- MORAES, José V. Pasquali de. Imunidade de ICMS e IPI nas operações destinadas à exportação. In: *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 149/164.
- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 48, 2010, p. 127/146.
- OLIVEIRA, Marcelo Andrade Catroni. A legitimidade democrática da Constituição da República Federativa do Brasil: uma reflexão sobre o projeto constituinte do estado democrático de direito no marco da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; Sarmento, Daniel; BINENBJOIN, Gustavo. (Orgs.). *Vinte anos da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- _____. Não Discriminação. In: Ricardo Lobo Torres, Eduardo Takemi Kataoka, Flavio Galdino. (Org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 874.
- QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda*: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

- RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- SCHOQUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, Anabelle Macedo. *Concretizando a Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VIEIRA, Oscar Vilhena. *A Constituição e sua reserva de justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.