

# O PODER DE ISENTAR IMPLICA O PODER DE DESTRUIR

*Limites jurídico-constitucionais à concessão de isenções*

Ana de Almeida Andrade<sup>1</sup>

## RESUMO

Este estudo trata sobretudo de hermenêutica constitucional tributária, com ênfase na função pragmática dos enunciados normativos, pois busca demonstrar a inadequação da compreensão do “poder de isentar” como simples reverso do “poder de tributar”, uma vez que a própria existência do Estado moderno de natureza fiscal exige um “poder tributário” sistematizado e coerente, de modo a evitar que as concessões de isenções prejudiquem ou destruam o ordenamento jurídico-constitucional entre os entes federados. Para este fim, analisou-se a Zona Franca de Manaus como exemplo – desde sua criação até o regime jurídico atual aplicável, discute-se a possibilidade de prorrogação deste programa de isenções fiscais via emendas constitucionais.

*Palavras-chave:* Direito Tributário Constitucional; Isenções; Zona Franca de Manaus.

## ABSTRACT

Above all, this study is dedicated to the tax constitutional hermeneutics, with emphasis on the pragmatic function of normative statements, as it seeks to demonstrate the inadequacy of understanding the "power to exempt" simply as the opposite to the "power to tax", since the very existence of the modern State of tax requires a systematic and coherent "taxation power" in order to prevent that the granting of exemptions should undermine or destroy the legal-constitutional order among federal entities. For this purpose, the Manaus Tax Free Zone was analyzed as an example - from its creation to its current legal regime, the possibility of extending this tax relief program via constitutional amendments is discussed.

*Key-words:* Constitutional Tax Law; Exemptions; Manaus Tax Free Zone.

---

<sup>1</sup> Advogada, mestranda em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia.

## INTRODUÇÃO

O presente artigo gira em torno dos limites jurídico-constitucionais à concessão de isenções, como o título o sugere: “O poder de isentar implica o poder de destruir”; parafraseando e atualizando o célebre enunciado de John Marshall, Juiz da Suprema Corte norte-americana, “*o poder de tributar implica o poder de destruir*”, ao julgar caso envolvendo a tributação de Banco Nacional por um Estado da Federação. Se no início do século XIX os operadores jurídicos tinham como preocupação maior impedir que a voracidade dos fiscos destruísse os direitos individuais, agora temos mais um desafio; impedir que a indiscriminada concessão de isenções prejudique o pacto federativo, cláusula pétreia do sistema jurídico-constitucional inaugurado com a Constituição Federal de 1988.

Em um primeiro momento, analisa-se a doutrina vigente e algumas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a legitimidade de concessões de isenções, buscando demonstrar os absurdos hermenêuticos que validam isenções heterônomas, em detrimento de sua expressa impossibilidade. No estudo dos limites jurídico-constitucionais à concessão de isenções, e já na segunda parte deste trabalho, aborda-se a esdrúxula garantia de vigência indefinida a um Decreto-lei isentivo (nº 288/67), norma instituidora da Zona Franca de Manaus, via emenda constitucional aos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Partindo do pressuposto de que nos Estados modernos e de natureza fiscal, o “poder tributário” configura-se como um complexo sistema de regras, normas e princípios jurídicos que não podem ser compreendidos como um mero “poder de tributar” da União, do Estado, do DF ou dos Municípios, ressalta-se a importância dos limites impostos pela própria CF/88, que regulamentou detalhadamente o exercício de tal poder tributário, cuidando para que não seja desvirtuado, pois isto colocaria em risco a própria Federação.

### 1. COMPETÊNCIA PARA CONCEDER ISENÇÕES

Na primeira parte deste trabalho analisaremos o regime jurídico aplicável às isenções tributárias, em especial os limites jurídico-constitucionais à concessão de tais isenções.

#### 1.1. Poder de tributar

De acordo com Hugo de Brito Machado, “o poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.”<sup>1</sup> Assim, o Estado, soberano, teria em mãos a prerrogativa de impor tributos aos cidadãos, e sendo “uma norma (seja ela de que classe for) sem sanção como um sino sem badalo”<sup>2</sup>, dada a não-prestação devida estaria

aquele autorizado a lançar mão do aparato estatal como meio coercitivo ao cumprimento da obrigação imposta.

Ainda que essas afirmativas sejam esclarecedoras, Hugo de Brito Machado chama a atenção para a inexistência de uma relação propriamente de *poder*: “a relação de tributação não é simples relação de poder (...) É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado.”<sup>3</sup> A soberania do Estado é, todavia, conceito ilusório, como tão bem aponta o professor Souto Maior Borges:

A soberania considerada como um poder estatal absoluto, atributo essencial do Estado, o ser o Estado uma autoridade suprema, não passa de uma ilusão – menos ainda que uma ficção jurídica<sup>4</sup>.

Em um Estado moderno de direito, portanto, o estabelecimento de vínculos tributários é antes o exercício de uma competência, realizada através de relações *jurídicas*, que a imposição de um poder soberano – neste sentido, Dino Jarach:

O tributo é uma prestação coativa. Porém esta coerção não deriva de uma manifestação de vontade da administração pública, a qual, por sua iniciativa, tenha o direito de impô-las aos sujeitos particulares. Isto pode ter sido verdade em alguma época histórica, mas não o é mais no Estado moderno de direito, no qual está assentado o princípio fundamental da legalidade da prestação tributária (...) <sup>5</sup>

A partir dessas considerações, conclui o autor: “a fonte de coerção é, pois, exclusivamente a lei”.<sup>6</sup> E não é outra a conclusão de Souto Maior quando afirma que “a produção de normas jurídicas é a eficácia, o modo de atuação do poder tributário”.<sup>7</sup> O poder de tributar deve hoje ser entendido como a *competência* para instituir tributos.

## 1.2. O outro lado da moeda

Por diversas vezes nos deparamos com a comparação entre o “poder de tributar” e o “poder de isentar”. Tais poderes formariam, segundo abalizada doutrina, os dois lados da mesma moeda. De acordo com Souto Maior Borges, “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao reverso”.<sup>8</sup> Assim, já que o Estado é competente para tributar, seria ele também competente para conceder isenções.

São afirmações que, pela sua aparente clareza, parecem dispensar maiores explicações. No entanto, apresenta-se imprescindível ao menos a busca por respostas que nos permitam a melhor apreensão de como tais *poderes* se relacionam. Como vimos logo acima, melhor seria falarmos em competências, e Carrazza, sensível à nomenclatura mais adequada, leciona: “a competência para tributar e a competência para isentar são como o verso e o anverso de uma mesma moeda.”<sup>9</sup>

Mais especificamente, Souto Maior Borges discorre sobre a relação de cara e coroa entre os poderes de isentar e tributar quando diz:

assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam do verso e reverso da mesma medalha.<sup>10</sup>

Tal metáfora foi rigorosamente repetida pelos juristas nacionais, e sedimentou-se na doutrina como um mantra: “o poder para conceder isenções tributárias apresenta-se qual o anverso do poder de tributar.”<sup>11</sup>

Carrazza prefere, outras vezes, a denominação “faculdade de isentar” – e conclui que esta seria a consequência lógica da aptidão para tributar<sup>12</sup>, com o que discordamos, pois a inferência nos parece precipitada. A mera abstenção do poder de tributar é a correspondente cara da coroa *poder de tributar*. Se o Estado tem o poder de tributar, logo é possível que ele não tribute, caso contrário estaríamos diante de um *dever* de tributação. Como estamos buscando clareza<sup>13</sup> e limites definidos para os conceitos jurídicos, não poderíamos, sem expressivo prejuízo, igualar duas situações distintas, quais sejam: a possibilidade de concessão de isenções e a abstenção do poder de tributar.

De acordo com o art. 153 da atual Constituição brasileira compete à União instituir impostos sobre (inciso VI) grandes fortunas. Como sabemos, até o presente momento não há tributo que incida sobre tais riquezas. No entanto, a Constituição outorga a competência para a sua instituição à União por meio de Lei Complementar. Como a União não possui o dever de exercer este poder que lhe é atribuído, nada impede o não-exercício desta competência. É esta a consequência lógica do *poder de tributar*: abster-se dele (e abstenção significa o não-exercício de um direito) não pode corresponder ao poder de isentar, uma vez que a concessão de isenções pressupõe o exercício prévio do poder de tributar.

Ao definirmos, portanto, a capacidade de conceder isenções como o anverso do poder de tributar estaríamos a propagar a equivocada ideia de que este, assim como aquele, estão submetidos às mesmas regras e regime jurídico. Não é o caso, como tentaremos demonstrar.

A metáfora do poder de isentar como o outro lado da moeda parece, à primeira vista, trazer conclusões proveitosas para o estudo do regime jurídico ao qual a concessão de isenções está submetida. Por exemplo, tendo em mente a imagem da moeda, é fácil apreender que ambas as competências (tributar/isentar) estão submetidas ao princípio da legalidade. Carrazza chega à mesma conclusão por outro caminho: “assim, por integrarem o sistema constitucional tributário brasileiro, elas [isenções] precisam também submeter-se aos seus princípios diretores (legalidade, igualdade, segurança jurídica etc.)”<sup>14</sup>. Nossa atual Constituição prevê expressamente “o princípio da estrita legalidade” para as isenções, em seu art. 150, § 6º. Observe-se:

qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g<sup>15</sup>.

Como não poderia deixar de ser, a concessão de isenções integra o sistema constitucional brasileiro e, portanto, submete-se às suas limitações – e nesta mesma linha afirmamos que o poder tributário contém o poder de isentar, assim como é integrado pelo poder de tributar. A relação entre poder de isentar e poder de tributar é a de dois galhos que provém de um mesmo tronco, e não o de dois lados de uma mesma moeda. A Constituição brasileira de 1988 trata a concessão de isenções com independência em relação ao poder de tributar, apesar de estarem ambos submetidos aos mesmos princípios, uma vez que emanam de um mesmo tronco, ao qual chamaremos de “poder tributário”, cujo sentido extrapola o poder de tributar. Naquele podemos apontar elementos que não integram nem o “poder de tributar”, nem o “poder de isentar”, o que demonstra a inadequação da metáfora da moeda, uma vez que esta nos remete à equivocada ideia de que o poder de isentar é a consequência lógica do poder de tributar<sup>16</sup>. No entanto, ao analisarmos nosso ordenamento jurídico, veremos que tal noção não pode prosperar. Um exemplo: são os Estados da Federação competentes para instituir imposto sobre a circulação de mercadorias, mas prevê a Constituição que só lei complementar federal poderá excluir da incidência do tributo os serviços e produtos nas operações de comércio exterior. Estaríamos diante de moeda sem reverso<sup>17</sup>? Ou ainda, como veremos, nas isenções concedidas via tratado internacional pelo Chefe de Estado, não teria ele em mãos o poder de isentar, apesar de ser absolutamente incompetente para a instituição de tributos? Ainda que na maioria dos casos a possibilidade de conceder isenções esteja nas mãos do ente responsável pela instituição do tributo, isso se dá não por decorrência lógica, mas por escolha político-legislativa<sup>18</sup>.

Reconhecemos a utilidade da difundida metáfora do poder de isentar como o reverso da moeda do poder de tributar, especialmente quando nos indica os riscos inerentes ao seu exercício arbitrário. Todavia, acreditamos que com maiores benefícios didáticos deveríamos abandonar a ideia de que o “poder de isentar” é corolário lógico do “poder de tributar”, pois o *poder de isentar* não passa de *competência* constitucionalmente conferida a determinadas pessoas de direito público para que dentro de determinados limites possam exercer a sua capacidade isentiva, sempre subordinadas aos princípios que regem toda a Administração Pública, bem como o Sistema Tributário brasileiro.

### *1.3 O poder de isentar implica o poder de destruir*

No começo do século XIX, o eminente Juiz da Suprema Corte Norte-americana, John Marshall, ao julgar caso envolvendo a tributação de Banco Nacional por um Estado da Federação<sup>19</sup>, proferiu a famosa expressão: “o poder de tributar implica o poder de destruir”. Ouçamos o Juiz Marshall:

An unlimited power to tax involves, necessarily, a power to destroy (...)

A right to tax, without limit or control, is essentially a power to destroy. (...)

A right to tax, is a right to destroy, is the whole amount of the argument, however varied by ingenuity, or embellished by eloquence<sup>20</sup>.

A argumentação de Marshall girava em torno da falta de legitimidade do governo de apenas uma parcela da população para impor seus tributos ao resto dos habitantes daquele país, os quais nunca deliberaram sobre o imposto, mas que teriam, não obstante, de arcar com os custos que o Banco Nacional haveria de pagar ao Estado (Maryland). Este episódio é muitas vezes citado em defesa das imunidades tributárias, vistas como limitação ao poder de tributar do Estado.

Os autores Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo comentam o caso em seu *Curso de Direito Constitucional*, não, contudo, para falar das limitações ao poder de tributar, mas para chegar a uma interessante conclusão, a nosso ver correta, e que nos será de grande utilidade no presente trabalho. Em trecho a seguir transcrito os autores estão a tratar da possibilidade de concessão de isenções heterônomas:

(...) a anomalia, consagrada no art. 19, § 2º, da mesma Constituição de 1967, que permitiu à União, mediante lei complementar, atendendo à relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais, uma faculdade incompatível com o sistema federativo, na medida em que – parafraseando o que disse John Marshall no Julgamento do caso *MacCulloch v. Maryland* – não apenas o poder de tributar, mas também o poder de isentar envolve o poder de destruir<sup>21</sup>.

O poder de isentar, veremos a seguir, assim como o poder de tributar, traz como consequência, necessariamente, o poder de destruir, e exige que a hermenêutica jurídica esteja sempre atenta a este fato. Ciente deste potencial destrutivo, a Constituição de 1988 impõe rigorosos limites para a concessão de isenções pelos entes da Federação. O exercício de tal poder será, inevitavelmente, ilegítimo e inconstitucional na medida em que extrapolar os limites previstos na Constituição.

#### 1.4. Classificação das isenções

Por seu rigor didático, utilizaremos a classificação das isenções traçada por Souto Maior Borges, em sua obra *Teoria Geral da Isenção Tributária* (São Paulo: Malheiros, 3ª ed, 2011). O autor divide primeiramente as isenções em (a) isenções de direito internacional e (b) isenções de direito interno. Podem elas ser classificadas ainda em (a) objetivas - *rationae materiae*; ou (b) subjetivas - *rationae personae*<sup>22</sup>; ou ainda em (a) absolutas ou (b) relativas; (a) gerais ou (b) especiais; (a) totais ou (b) parciais; e, finalmente, em isenções (a) permanentes ou (b) transitórias.

Além das classificações acima referidas, Souto Maior Borges traz proveitosa distinção entre isenções heterônomas e isenções autônomas.

Pareceu-nos relevante especificar qual a classificação de isenções utilizada neste trabalho, cujas conclusões não poderiam dispensar algumas noções básicas sobre isenções tributárias e o regime jurídico a elas aplicado. Para o estudo aprofundado de cada uma dessas classificações remetemos o leitor à própria obra de Souto Maior, rica em exemplos, porquanto aqui comentaremos apenas duas delas mais detidamente: as isenções heterônomas e as isenções via tratado internacional. É preciso entender o conceito de isenções heterônomas para apreensão do porque são vedadas, e de como diferentes constituições trataram o tema, o que exemplarmente demonstra a virada para uma nova ordem jurídica. Logo em seguida, serão feitos alguns comentários sobre as isenções concedidas por meio de tratados internacionais, para que possamos demonstrar que aí há exceção à vedação de isenções heterônomas.

#### 1.4.1. Isenções heterônomas

A ideia é bastante elementar: os casos nos quais a concessão de isenção é realizada pelo próprio ente tributante, haverá isenções autônomas; por outro lado, na hipótese de isenção concedida por ente diverso daquele que seria competente para tributar, teríamos a isenção heterônoma.

Assim, quando o município concede isenção de IPTU, esta isenção será autônoma. Esta é a regra em nosso ordenamento jurídico, cujas exceções restaram expressamente vedadas pela Constituição Federal de 1988:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

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

Este dispositivo abarca a regra (não o princípio) de vedação à concessão de isenções heterônomas. De acordo com esta regra, cabe a cada ente político, dentro da sua autonomia política e legislativa, estabelecer isenções somente em relação aos seus respectivos tributos, além de afastar definitivamente a isenção heterônoma prevista na Emenda Constitucional nº 1 de 1969 que outorgou expressamente à União a possibilidade de conceder isenções de tributos estaduais e municipais (art. 19, § 2º<sup>23</sup>).

A atual regra constitucional que veda a concessão heterônoma de isenções garante a manutenção da Federação, impedindo que a União, como ente federativo, manipule livremente as receitas tributárias dos demais entes federados, única forma de lhes garantir uma certa autonomia.

Nesta linha, em 2008, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede de recurso extraordinário, que a concessão de benefícios fiscais deve restringir-se à parte do produto da

arrecadação tributária pertinente aos estados e à União, preservando-se a parcela destinada aos municípios<sup>24</sup>, visando evitar que um ente federativo faça a cortesia com chapéu alheio, o que poderia provocar um desequilíbrio na repartição de receitas tributárias, pilar de uma federação cooperativa.

A única exceção à regra de que aquele ente que tributa será o competente para a concessão de isenções, segundo Souto Maior, seria a possibilidade de lei complementar federal excluir da incidência de ICMS, produtos ou serviços de comércio exterior. Esta é a previsão do art. 155, §2º, inciso XII, alínea “e”, da própria Constituição. Nestes casos, segundo o autor, “a lei excludente da incidência será ato isentante, isenção heterônoma, entenda-se, porque aí está quebrada excepcionalmente a simetria entre o poder de tributar e o poder de isentar.”<sup>25</sup> Ressalte-se que tal previsão constitucional não se confunde com a imunidade prevista neste mesmo parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, referente aos produtos industrializados destinados à exportação.

Um último comentário se impõe: a previsão constitucional de que isenções de ICMS serão concedidas mediante convênio acordado entre os Estados-membro e de acordo com a legislação complementar não é uma exceção à regra que veda a concessão de isenções heterônomas.<sup>26</sup> A necessidade do convênio garante aos estados federados a manifestação de suas respectivas vontades políticas, o que não ocorreria caso a União impusesse as isenções unilateralmente.<sup>27</sup>

#### 1.4.2. Concessão de isenções via tratados internacionais

Em Direito Internacional, a República Federativa do Brasil exerce o seu *treaty-making power* ao celebrar tratados internacionais com outros Estados soberanos. Não raro, estes acordos resultam na concessão de isenções de não apenas tributos federais, mas também de tributos estaduais e municipais. De acordo com Hugo de Brito Machado uma “hipótese de isenção heterônoma é a relativa a impostos estaduais ou municipais, concedidos pela União mediante tratado internacional. A doutrina diverge em torno da validade de tal isenção.”<sup>28</sup>

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, entende que a regra que veda a concessão de isenções heterônomas pela União não representa óbice para que o Estado brasileiro, representado por seu Chefe do Executivo, o Presidente da República, conceda isenções de tributos estaduais ou municipais. De acordo com a atual Corte Constitucional, tal concessão não seria realizada pela União, em detrimento de outros entes da Federação, mas pela própria Federação, como ente de direito público internacional. Com este discurso, pretende o STF afastar os questionamentos sobre as vedações à concessão de isenções heterônomas. É esta, inclusive, a posição defendida por Souto Maior Borges.



Reiterando tal entendimento, em 2010, o Supremo Tribunal Federal reconhece a validade de isenções concedidas pelo Brasil em acordo com a Bolívia sobre tributos locais.

Confira a ementa do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- -BOLÍVIA — RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total<sup>29</sup>.

Contudo, a nosso sentir, estamos, sim, diante de hipótese em que entidade diversa daquela competente para instituir o tributo concede isenções, pois nisto consiste justamente a definição de “isenção heterônoma”. Como ensina o próprio Souto Maior Borges: “o poder de isentar não envolve, nas isenções heterônomas, o poder de tributar”<sup>30</sup>. Ora, nestes casos, o Estado Federal brasileiro, ainda que seja pessoa jurídica de direito internacional, é ente diverso daquele que tributa. Como a Federação é incompetente para instituir tributos, e já que lhe vem sendo permitido pelo STF conceder isenções destes tributos via tratado internacional, estamos diante de isenções heterônomas. Neste ponto, assim como Hugo de Brito Machado, entendemos que o nosso atual ordenamento jurídico vem validando uma segunda exceção à vedação de concessão heterônoma,<sup>31</sup> só que sem qualquer previsão constitucional que a autorize.

A argumentação fornecida pelo STF e por Souto Maior não nos parece convincente: o fato da República Federativa do Brasil atuar como pessoa jurídica de Direito Público, representada pelo Chefe do Poder Executivo, não faculta a este celebrar tratados que contrariem dispositivos constitucionais. Os limites de tempo e espaço não nos permitem o aprofundamento da questão, mas uma rápida leitura dos dispositivos constitucionais sobre os tratados internacionais evidenciam que a preocupação do constituinte era garantir mais direitos aos cidadãos, mas sem jamais colocar em risco o princípio federativo, cujo pilar consiste em uma relativa autonomia tributária dos seus entes federados.

Observe-se que o art. 1º da CF/88 estabelece que a República Federativa do Brasil *é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal*, e não pela união indissolúvel da União Federal, Estados e Municípios, isto é, a União representa apenas o conjunto dos entes políticos federados, de modo que nos parece inconsistente propugnar que tal *União* ora atue como a representante dos entes federados (Estados, Municípios e DF) na

celebração de tratados, e ora atue como um dos próprios entes. O artigo 18 afasta tais devaneios ao esclarecer que estamos a tratar apenas da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, e esta República Federativa tem entre suas garantias o disposto no inciso I do art. 48: *Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: I - sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas.*

Ademais, em nosso ordenamento jurídico tem-se que a vigência dos tratados internacionais somente ocorre no plano do ordenamento jurídico interno após a sua promulgação mediante decreto presidencial, o que se daria depois do referendo pelo Congresso Nacional, como exige o inciso VIII do art. 84 da CF/88. Tal recepção, contudo, pelo Direito interno, não concederia ao tratado internacional um *status* imediato de emenda constitucional ou sequer de lei complementar, cuja eficácia possa, por via indireta, ferir de morte as garantias de existência dos entes federados.

#### *1.5. Limites jurídico-constitucionais à concessão de isenções*

Enfrentamos, até aqui, alguns dos principais limites constitucionalmente impostos à concessão de isenções, não são, contudo, os únicos limites previstos por nosso ordenamento jurídico. Nesta seção daremos ênfase às outras limitações à concessão de isenções.

##### 1.5.1. A Constituição de 1988

Carrazza nos relembra que:

os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só são válidos se, observados os limites constitucionais, surgirem no exercício ou do não exercício da competência tributária da pessoa política que os concede<sup>32</sup>.

(a) A Constituição delimita o modo como a competência para a concessão de isenções deverá ser exercitada, e por quem e sob que circunstâncias poderá ser exercitada. A regra geral, já o vimos, é clara: aquele que detém o poder para instituir tributo será o competente para a concessão de isenções, e assim o é pelo princípio federativo e por força do disposto no art. 151, inc. III<sup>33</sup>. Assim, quando a Constituição distribui competência tributária de cada ente federativo está a delimitar não apenas o poder de tributar, mas também o poder de conceder isenções, a não ser na exceção que ela mesma prevê.

(b) Outra importante limitação ao poder de isentar é quanto ao seu instrumento de veiculação. Somente lei específica que trate exclusivamente da matéria poderá conceder isenções em nosso ordenamento, como impõe a Constituição na seção em que trata das limitações ao poder tributário:

Art. 150, § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

(c) Linhas acima trouxemos o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que os entes competentes para a concessão de isenções não poderão atingir o montante a ser repassado a outros entes tributantes, com base no que dispõe o art. 160 da Constituição<sup>34</sup>. O repasse da quota constitucionalmente devida por força das regras de repartição de receitas tributárias não se sujeita à condição prevista em programa de benefício fiscal por outro ente federativo<sup>35</sup>. Acreditamos seja esta uma importante limitação à concessão de isenções, decorrência elementar do próprio princípio federativo.

(d) O art. 152 da Constituição<sup>36</sup>, por sua vez, constitui o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecerem diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. É esta também uma vedação à concessão de isenções que discrimine produtos ou serviços de acordo com o local de onde vêm ou para onde vão.

(e) Em relação à concessão de isenções de impostos que incidam sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados-membro, a Constituição previu limitação específica:

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Assim, a concessão de isenções incompatível com a forma prescrita em lei complementar federal e a ausência de convênio interestadual violam a Constituição Federal, por extrapolarem as limitações por ela imposta, devendo ser declaradas inconstitucionais.

(f) Em regra parecida, a Constituição determina que a lei complementar deverá dispor sobre a forma como serão concedidas isenções de impostos municipais sobre serviços:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(g) No art. 165 da Constituição Federal, quando esta trata de finanças públicas e orçamento, observa-se outra limitação à concessão de isenções, quando em seu § 6º lemos:

O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia<sup>37</sup>.

De acordo com este dispositivo, a concessão de isenções deverá ser precedida de demonstrativo regionalizado das consequências dessa medida – aqui a Constituição delimita a forma de exercício desta competência para isentar.

(h) trazemos, por último, apesar de estas provavelmente não serem as últimas das limitações constitucionais ao poder de isentar, a aplicação no campo das isenções dos princípios de justiça (arts. 5º, *caput*, I e 150, II, CF) e de segurança (art. 5º, XXXVI), em concordância com disposto por Souto Maior Borges<sup>38</sup>. Concessões violadoras desses princípios não serão admitidas pelo ordenamento jurídico pátrio.

Como sabemos, “as isenções integram a sistemática geral do direito tributário. Isenções dentro do sistema tributário, e não fora dele, ou a ele estranhas.”<sup>39</sup> Assim, outras aplicações de regras e princípios constitucionais poderão impor limitações das mais diversas à concessão de isenções, que abstratamente não poderíamos prever ou enumerar.

#### 1.5.2. Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº 101/2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e introduz limites à concessão de incentivos tributários, na tentativa de regular a forma desordenada em que vinham sendo concedidos.

A concessão de isenções, na medida em que representa renúncia fiscal<sup>40</sup>, não poderá atentar contra o equilíbrio das contas públicas do ente federativo ao qual estava destinada aquela receita. O benefício fiscal será legítimo desde que esta renúncia de receita tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária sem prejuízo às metas da lei de diretrizes orçamentárias ou que haja medidas de compensação, como a majoração de alíquotas ou da base de cálculo. É o que se depreende do art. 14 *caput* e incisos da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstraco pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetar as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensaco, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevacão de alíquotas, ampliaco da base de cálculo, majoraco ou criao de tributo ou contribuio.

Ainda de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituio, previsão e efetiva arrecadao de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federao (art. 11).

### *1.6. O Poder Tributário*

 guisa de conclusão deste capítulo, e retornando  metáfora da moeda que remete ao “poder de isentar” como o reverso do “poder de tributar”, vale distinguir os conceitos de “poder tributário” do “poder de tributar”. Se entendido o ordenamento jurídico como um sistema coerente de regras, normas e princípios, e cuja hermenêutica moderna acentua a importância dos operadores jurídicos no resgate da função pragmática da linguagem jurídica, parece-nos apropriado insistir em tal distinção.

Diferenciando-se dos Estados patrimoniais antigos, cujos tributos eram exigidos para enriquecimento do rei ou de uma casta governante, que usava e abusava das riquezas naturais provenientes do seu território e impunha aos governados deveres de pagar tributos sem quaisquer limitações jurídicas, entendemos que o Estado moderno, exige do hermenauta uma compreensão de natureza mais teleológica. Ou seja, importa que tenhamos em mente a natureza fiscal dos Estados modernos, e isto significa atribuir grande importância ao seu sistema tributário, pois são os tributos, em especial os impostos (por não exigirem uma contraprestaco), que financiam a sua própria existência.

Para os Estados modernos e de natureza fiscal, o “poder tributário” configura-se, portanto, como um complexo sistema de regras, normas e princípios jurídicos que não podem ser compreendidos como um mero “poder de tributar” da União, do Estado, do DF ou dos Municípios, e cuja abstenção corresponderia ao “poder de isentar”. Não por outra razão, a CF/88 regulamenta o exercício de tal poder tributário de maneira tão minuciosa, cuidando para que o sistema tributário não seja desvirtuado, pois isto colocaria em risco a própria Federao.

Deste modo, queremos propor outra metáfora para o “poder de isentar” no sistema tributário nacional inaugurado com a CF/88. Considerando que uma norma jurídica s ´ legítima e válida se atender aos requisitos impostos pelo sistema constitucional, parece-nos mais elucidativo na análise que busca verificar a validade jurídica de uma determinada regra isentiva, questionar se ela “brotou” de um tronco apropriado, isto ´, se tomarmos a ideia de

árvore como representando todo o sistema jurídico-constitucional que se autodenomina “República Federativa do Brasil”, e o tronco como o “poder tributário” exercido sistemicamente pelos entes federados, caberia ao hermenêuta constitucional pragmático perguntar se determinada regra isentiva contribui para o desenvolvimento da árvore, fortalecendo as suas raízes (as quais corresponderiam aos valores eleitos como desejáveis pelo ordenamento jurídico constitucional vigente), e estimulando o desenvolvimento de todos os seus galhos (sistemas previdenciário, educacional, saúde, ou se, ao contrário, a regra imposta, por não decorrer de um sistema tributário legítimo, prejudica e dificulta a obtenção dos fins a que se propõe todo o ordenamento jurídico-constitucional).

## **2. CONCESSÃO INCONSTITUCIONAL DE ISENÇÕES**

A seguir analisaremos o peculiar caso da Zona Franca de Manaus, programa de isenções fiscais, como exemplo e aplicação das ideias até aqui desenvolvidas.

### *2.1. Decreto-lei 288/67*

Durante mais de duas décadas, o Brasil viveu um regime de exceção, instalado após o golpe militar de 64, e no qual a hipertrofia do Poder Executivo afastava a interferência dos demais Poderes. Ao longo de tantos anos os grandes planos de desenvolvimento econômico para o país se justificavam através do discurso nacionalista, e não havia muito espaço para críticas.

De acordo com o Ato Institucional nº 2, art. 30, o Presidente da República poderia expedir decretos-leis sobre matéria de segurança nacional. Foi com base neste dispositivo, que o Ato Institucional nº 4 (ato convocatório do Congresso Nacional para a discussão, votação e promulgação de novo projeto de Constituição<sup>41</sup>) previu a possibilidade de “finda a convocação extraordinária e até a reunião ordinária do Congresso Nacional, o Presidente da República poderá expedir decretos com força de lei sobre matéria administrativa e financeira” (art. 9º, § 2º, AI-4)<sup>42</sup>.

Assim, o Presidente estava autorizado, entre a convocação extraordinária do Congresso até a sua próxima reunião ordinária, a expedir decretos com força de lei sobre matéria administrativa e financeira. É justamente neste ínterim de excepcional exceção que, em 28 de fevereiro 1967, o então Presidente da República, Humberto de Alencar Castello Branco, instituiu a Zona Franca de Manaus através de um decreto com força de lei, o Decreto-lei nº 288/67.

O programa de incentivos fiscais faria parte do Plano de Integração Nacional militar, sob o lema “integrar para não entregar”. Havia à época um receio que se espalhava pelo país,

e fomentado pelo governo, de que a nossa floresta amazônica pudesse escapar-nos das mãos se não fosse de pronto integrada ao resto do Brasil<sup>43</sup>.

Na verdade, a ideia de uma zona de livre comércio no delta do Amazonas antecede o próprio regime militar. Ainda em 1957, a lei nº 3.173 foi promulgada pelo Presidente Juscelino Kubitschek para a criação de uma zona franca na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas, na qual se lê, em seu art. 5º:

Art.5º - As mercadorias de procedência estrangeira, quando desembarcadas diretamente na área da zona franca de Manaus, e enquanto permanecerem dentro da mesma, não estarão sujeitas ao pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais que venham gravá-las sendo facultado o seu beneficiamento e depósito na própria zona franca de sua conservação.

Assim, as mercadorias que permanecessem dentro daquela área delimitada estariam livres de impostos, não só federais como também municipais e estaduais. Como vimos, a concessão de isenções heterônomas estão hoje proibidas pela ordem constitucional de 88 (art. XXX), o que não ocorria sob a égide das constituições anteriores.

Para os casos de circulação de mercadorias isentas para aquém dos limites da zona franca, a lei trazia regra distinta:

Art.8º - As mercadorias estocadas ou beneficiadas na área da zona franca poderão ser incorporadas à circulação nacional, mediante despacho regular e pagamento dos direitos alfandegários correspondentes e mais impostos em que incidam por esse motivo.

Apesar de a lei ter sido aprovada ainda no final da década de cinquenta, já como o fruto de um projeto de lei apresentado à Câmara dos Deputados em 1951 (PL nº 1310/51), foi apenas com o Decreto-lei nº 288 de 1967, durante o regime militar, que o projeto de instalar a Zona Franca de Manaus enfim se concretizou. Anterior a esta efetiva implantação apenas o Porto de Manaus funcionava sob este regime em um galpão alugado: o Manaus Harbour.

Na mesma época, o que havia começado como um projeto para a criação de um *porto franco* acabou estendendo-se, via Decreto-lei, a toda a Amazônia Ocidental. Em 1968, já sob a égide de uma nova Constituição<sup>44</sup>, expediu-se o Decreto-lei nº 356, o qual estendia os benefícios do Decreto-lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967, a Áreas da Amazônia Ocidental<sup>45</sup>, em relação aos bens e mercadorias recebidos, oriundos, beneficiados ou fabricados na Zona Franca de Manaus, para utilização e consumo interno naquelas áreas.

Inicialmente a Zona de Franca de Manaus foi programa para funcionar durante trinta anos<sup>46</sup> - um prazo definido é o que razoavelmente se poderia esperar de um programa tão excepcional de benefícios fiscais. Em 1988, com o advento de um novo período democrático e uma nova Constituição brasileira, era preciso regular a transição entre regimes, e, uma vez que a concessão de isenções estava prevista até 1997, inseriu-se no Ato de Disposições Transitórias o seguinte artigo:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Anteriormente à promulgação da nova Constituição já havia sido expedido decreto que prorrogava por mais dez anos o prazo de vigência das isenções concedidas à Zona Franca de Manaus: Decreto nº 92.560, de 16 de abril de 1986, assinado pelo Presidente da República à época, José Sarney. Assim, até 2007 havia a previsão de funcionamento da Zona Franca nos termos do Decreto-lei nº288 de 1967, e com o surgimento de uma nova ordem constitucional, em 1988, regulou-se a matéria para que essa concessão de isenções, ao invés de ter o seu curso interrompido<sup>47</sup>, perdurasse por mais algum tempo além do previsto sob a ordem constitucional anterior, ou seja, até 2013.

A nova ordem constitucional democrática instaurada pós '88 provocou expressivas mudanças em nosso sistema jurídico. Por uma, passamos de um regime totalitário onde o chefe do Executivo era também legislador e juiz, para uma democracia liberal na qual todo poder emana do povo e o seu exercício deve limitar-se às exigências impostas pelo Estado de Direito.

Pois bem. De acordo com a Constituição de 1988 qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas - é esta a redação de seu art. 150, § 6º.

Não obstante tenha sido este dispositivo inserido apenas em 1993, através da Emenda Constitucional de Revisão nº 3, qualquer interpretação sistemática da Lei Maior chegaria à mesma conclusão: a concessão de isenções, inserida no sistema constitucional tributário, deve ser veiculada por lei específica que regule *exclusivamente* a medida.

No entanto, em dezembro de 2003, o Congresso Nacional, presidido por José Sarney, aprovou uma Emenda Constitucional (EC nº 42/2002), que, dentre muitas outras regulações, acrescentou um artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias no qual se lê:

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

Salta aos olhos que tal norma deve ser declarada inconstitucional, não só porque contraria a vedação constitucional quanto às concessões heterônomas, como por absoluto desrespeito ao art. 150, § 6º.



## 2.2. Limites à revisão constitucional

Após a promulgação da Carta de '88, não há mais que se falar em *poder constituinte* como sinônimo de Assembleia Constituinte: Poder constituinte é força sempre atual e eficaz. O que este *poder constituinte* dá origem e fundamento é o “poder” constituído, que se contrapõe ao original, exatamente por não ser *potestas*, mas por possuir *competências* atribuídas a ele pelo poder constituinte, o qual há de ser em todas as hipóteses, originário<sup>48</sup>.

Há que se ter clara a distinção entre potência e competência quando se tratar de poder constituinte, e conseqüentemente dos limites que a ele se imponham. O poder constituinte é causa sempre originária, criadora do poder constituído, ao qual delega competências, a serem exercidas sempre nos limites do mandato.

Regras de competência, por sua vez, prescrevem as condições nas quais um ato de criação é válido: (1) determinam os sujeitos legitimados para o seu exercício; (2) descrevem o procedimento ao qual este ato se submete; (3) bem como impõem os seus limites, determinando a extensão material permitida ao ato<sup>49</sup>.

Quando se falar em legitimidade de uma proposta de emenda à Constituição é preciso abandonar a ideia que caracteriza este exercício reformador como um poder originário mas paradoxalmente derivado. Quando o Congresso Nacional promove a alteração da Constituição jurídica, está ele a exercer uma competência a ele delegada, a ser exercida nos termos e limites desta delegação.

Pergunta-se: estava aquele poder constituinte adstrito a qualquer tipo de limitação? Afinal, se é o poder constituinte a instaurar uma *nova* ordem, não seria um contrassenso pensar em limites anteriores a ele? Mas ainda que se discuta a existência de restrições à uma nova ordem constitucional que se instaura, dúvida não há quanto aos limites que a própria Constituição impõe. Para melhor compreensão utilizamos a sistematização trazida por Edvaldo Brito em sua obra *Limites da Revisão Constitucional*<sup>50</sup>, a qual analisa os limites imanentes que decorrem da própria Constituição jurídica, sejam eles materiais (implícitos ou explícitos), circunstanciais ou temporais; sejam transcendentem à ordem constitucional positivada: 1. objetivos da sociedade civil e 2. os direitos e as garantias fundamentais do homem, preservados pelo direito internacional.

A Constituição é uma convenção social sobre a necessidade de uma lei maior que se sobreponha a todas as outras. É a lei fundamental e suprema dum Estado que contém as normas referentes à formação dos poderes públicos, forma de governo, distribuição e delimitação de competências, bem como normas sobre os direitos, garantias e deveres do cidadão. A sua legitimidade decorre da forma como foi elaborada, isto é, através de um

procedimento legislativo específico capaz de lhe atribuir soberania em relação a deliberações ordinárias estatais, e a sua elaboração resulta de um consenso necessário para que se mantenha como reflexo da essência da sociedade que a aprova.

Nossa Constituição, apesar de ser *rígida*, não é imutável, assim como qualquer sociedade não o é. Partimos da concepção de que é preciso deixar uma margem de elasticidade e adaptabilidade da lei constitucional exatamente para garantir a sua permanência. E não por outra razão, o poder constituinte outorgou competências para que determinadas pessoas, sob determinadas condições e através de procedimento específico pudessem adaptar a Lei Maior aos anseios e aspirações sociais da nação.

### 2.3. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)

Quando um fato fundamental abala uma sociedade e impõe o surgimento de uma inovadora ordem jurídica é preciso regular as situações que anteriormente se harmonizavam com o ordenamento suprimido. Com a exceção, por motivos óbvios, da nossa primeira Constituição de 1824, todas as Constituições brasileiras seguintes trouxeram normas que pretendiam regular a transição de um modelo constitucional a outro.

Muitas vezes, ainda que a sociedade queira romper com a ordem vigente é preciso reconhecer a existência de situações jurídicas que, pelo próprio interesse social, não devem ser abruptamente interrompidas. E já que o seriam sem que sobre elas normas fossem emitidas, incluiu-se o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias no bojo da Constituição. Essas normas não são, contudo, tais quais normas constitucionais comuns. E por que o seriam, se foram emitidas com outros objetivos e em lugar apartado?

Quando, em 1988, a Assembleia Constituinte aprovou o art. 40 do ADCT<sup>51</sup> o fez para que o programa da Zona Franca de Manaus, programada para funcionar até 1997, e que em 1986 teve o seu prazo dilatado por mais dez anos (até 2007), não sofresse com a nova ordem constitucional, que, do contrário, não haveria recepcionado os decretos-lei que o aprovaram<sup>52</sup>.

Para que o projeto não fosse precocemente interrompido em 1988, já que programado estava para funcionar até 2007, e por razões políticas, econômicas e sociais (nesta ordem de importância), acrescentou-se às disposições *transitórias* que, a contar da promulgação daquela Constituição, por mais vinte e cinco anos restaria mantida a Zona Franca de Manaus. O que assegurou mais cinco anos ao programa de isenções, até 2013.

As normas inseridas no ADCT são normas de *direito intertemporal*, isto é, são regras jurídicas de transição – é de sua própria natureza que venham a se extinguir com o tempo. Nada mais coerente, uma vez que exatamente neste ponto aquelas se contrapõem às normas

que integram a parte dogmática da Constituição. O absurdo da inclusão de uma nova prorrogação no corpo dos ADCT é evidente, pois confere ao transitório um caráter imutável.

#### 2.4. Normas constitucionais inconstitucionais?

Sendo a Constituição a lei fundamental de um país, ela serve de parâmetro para aferição de validade de todos os outros atos do ordenamento jurídico, mas é válida a discussão sobre a existência de normas constitucionais inconstitucionais? Não parece uma contradição lógica?

De acordo com Otto Bachof, em sua obra *Normas Constitucionais Inconstitucionais?*(1951), o problema jurídico constitucional envolve duas questões: (a) questão jurídico-material, se e sob que pressupostos uma norma da Constituição pode ser inconstitucional ou inválida por infração de direito supralegal; e (b) uma questão processual sobre a faculdade judicial de controle.

Sobre a primeira questão, conclui o autor que há princípios constitucionais tão elementares, e expressão tão evidente de um direito anterior mesmo à Constituição, que obrigam o próprio legislador constitucional e que, por infração deles, outras disposições da Constituição sem a mesma dignidade podem ser consideradas nulas<sup>53</sup>. Relembramos aqui a referência aos *limites constitucionais imanes*, citados linhas acima.

Bachof, em resposta à segunda questão, e a partir de premissas semelhantes, finaliza sem hesitar que “os tribunais constitucionais podem não apenas recusar o efeito a uma norma constitucional inválida, pela via do controle incidental, como também declarar expressamente a sua invalidade.”<sup>54</sup>

Quando se discute a legitimidade de emendas constitucionais é de extrema importância saber se o Supremo Tribunal tem competência para apreciar a constitucionalidade de normas constitucionais. Parte-se muitas vezes do seguinte raciocínio: como o Congresso Nacional representa o Poder Legislativo com atribuições para promover modificações na Constituição, e, sendo ele composto de representantes do povo democraticamente eleitos, bem como sendo a democracia a soberania da vontade popular, não pode o Judiciário repudiar como inconstitucionais normas inseridas na Constituição de acordo com o procedimento que ela mesma prevê. Esta linha de raciocínio sobre vê, todavia, aspectos elementares da estrutura jurídica de um Estado Democrático de Direito.

O Congresso Nacional não é Assembleia Constituinte, não representa o poder constituinte, ele é apenas o titular de uma *competência*: a de adaptação da Constituição jurídica à sociedade que ela reflete<sup>55</sup>. E como um mandato, deve ele ser exercido limitado aos termos de sua concessão.

Uma vez extrapolada a moldura na qual uma competência constitucional deveria ser exercida, qualquer norma daí resultante estará fatalmente viciada pela inconstitucionalidade que lhe deu origem.

É o caso do artigo 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>56</sup>.

O Congresso Nacional é incompetente para transfigurar normas de direito intertemporal pensadas para regular a transição entre ordens constitucionais em normas permanentes acrescentando-lhes os prazos de vigência indefinidamente.

Por outro lado o Supremo Tribunal Federal é o órgão competente para, como guardião da supremacia constitucional, declarar a inconstitucionalidade de normas que normas emitidas em desconformidade com o sistema jurídico que ela impõe.

Quando, em 2003, as mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal promulgaram, em meio a outros tantos artigos, aquele que acrescenta dez anos ao prazo previamente estipulado em 1988 para a concessão de isenções à Zona Franca de Manaus (art. 96, ADCT), o fez inconstitucionalmente. É norma que deve ser extirpada do nosso ordenamento jurídico.

Sobre a possibilidade de alteração das normas dos Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as palavras de Edvaldo Brito:

Alterá-las [normas típicas de direito transitório], insista-se, resulta em desvio de competência. Toda competência é limitada porque quem a outorga dá a medida do seu exercício. Esse desvio avulta se se considerar uma modificação para atribuir direitos, prerrogativas, múnus, ônus, deveres, etc. a quem não tenha, originalmente titularidade ou sujeição; ou uma modificação que infirme os princípios, ou o regime, ou os preceitos ostentados no preâmbulo e na parte dogmática<sup>57</sup>.

Como consequência desta inconstitucionalidade, não apenas o Supremo será competente para declarar/constituir a inconstitucionalidade do artigo 92, ADCT, como, por força do modelo difuso adotado pela jurisdição constitucional brasileira, qualquer juiz deverá negar-lhe aplicação.

*2.5. Propostas Inconstitucionais de Emenda à Constituição: PEC 439/2009; PEC 506/2010; e PEC 103/2011.*

A Constituição Federal ao tratar da organização do Estado (Cap. III), especificamente sobre as regiões do País (Seção IV), art. 43, estabelece que lei complementar disporá sobre as condições para integração de região em desenvolvimento, e que entre os incentivos fiscais estão presentes as isenções de tributos federais<sup>58</sup>. Ou seja, restou constitucionalmente previsto o instrumento jurídico a ser utilizado para a implantação de políticas tributárias que discriminem regiões do País.

O que não se pode admitir é que o uso abusivo de alterações ao texto das disposições transitórias permita a indefinida permanência de normas que, na sua origem, não se

compatibilizam com os novos parâmetros constitucionais. Como vimos, a Constituição anterior permitia a concessão de isenções heterônomas, mas a de 1988 a nega. Em nossa atual Carta qualquer benefício fiscal ou isenção deverá ser instituída por lei específica que regule exclusivamente a matéria. Limita-se o poder de tributar da União especificamente para que ela não possa instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro. Ao mesmo tempo permite-se a concessão de *incentivos* fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, CF).

Esta concessão excepcional de *incentivos* fiscais, contudo, deverá obedecer aos estritos limites na qual é permitida e na exata maneira prescrita, quando somente então será válida. O instrumento jurídico, já vimos, deverá ser a lei complementar, a qual deverá ser específica e regular exclusivamente a matéria, não sendo permitida a concessão de isenções heterônomas. Em nota de atualização da obra *Direito Tributário Brasileiro* de Aliomar Baleeiro lê-se:

Portanto, segundo os princípios constitucionais brasileiros, as isenções, concedidas como incentivos, devem ser direcionadas, dosadas e prolongadas de acordo com o número de empregos e a receita tributária que a gerarem; a distribuição de renda entre grupos e regiões e democratização do capital que promoverem; a capacitação de mão de obra, pesquisa e tecnologia que criarem ou propiciarem; enfim, o *desenvolvimento sócio-econômico* que forem aptos a promover, como expressamente proclama o art. 151, I. Configurarão privilégios intoleráveis os incentivos que, se não forem fiscalizados em seus resultados, prolongarem-se excessivamente, ou servirem à cumulação e à concentração de renda, à proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria, à qual serão transferidos seus elevados custos sociais.<sup>59</sup>

Trazemos este trecho para que possamos refletir sobre a conveniência de estender os efeitos de um Decreto-lei, uma norma imposta em pleno regime militar de exceção, por mais de um século! Existem atualmente três propostas de emenda constitucional no Congresso Nacional, cujas tramitações devem ser interdidas pela Corte Constitucional, por serem absolutamente inconstitucionais.

A primeira proposta de emenda, de 2009 (PEC nº 439), propõe nova redação ao caput do art. 40, do ADCT, para simplesmente manter a Zona Franca de Manaus por prazo indefinido (!). O que nos interessa é demonstrar que a alteração do art. 40 do ADCT via emenda não é instrumento constitucionalmente adequado para a implantação de programas regionais de incentivos tributários, prorrogando-os indefinidamente.

Por outro lado, a PEC nº 506, de 2010, mais tímida que a anterior, propõe o acréscimo de artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que disponha sobre a prorrogação dos benefícios para a Zona Franca de Manaus “apenas” até dezembro de 2029. Não pode o Legislativo querer alçar a matéria a nível constitucional como meio de garantir a

perpetuação de benefícios fiscais, e visando subtrair-se aos limites impostos pelo poder tributário constitucionalmente sistematizado.

Em 2011, desta vez por iniciativa do próprio Poder Executivo, nova proposta de emenda constitucional é registrada: a PEC nº 103, a qual pretende o acréscimo do art. 92-A, ao ADCT, para prorrogar por mais cinquenta anos o prazo de vigência da Zona Franca de Manaus. Caso esta última proposta de emenda, à qual as anteriores estão atreladas, fosse aprovada pelo Congresso, até 2073 estariam estendidos os efeitos de uma norma de direito intertemporal e de transição, programada para extinguir-se em vinte e cinco anos, norma esta editada em 1988, e em relação a um programa excepcional de integração nacional instaurado mais de um século antes, via decreto-lei presidencial, durante a ditadura militar.

Conceder indefinidamente expressivas isenções sem que se avalie os resultados e consequências do programa, via emendas aos atos transitórios da Constituição é caminho não autorizado pelo nosso ordenamento jurídico. Os tributos que deixam de ser arrecadados deixarão fatalmente de ser investidos: são bilhões de reais que o sistema de educação, as obras de infraestrutura e a saúde deixam de receber. Ao final, as grandes beneficiárias são justamente as empresas privadas que ali se instalaram. A elas está garantido um celeiro de mão de obra barata, resultado de concentração demográfica absolutamente desordenada de população carente.

A Zona Franca de Manaus é um programa que, nos moldes de 1967, já não se justifica. Os bilhões e bilhões que anualmente deixam de ser arrecadados aos cofres públicos não são compensados por ganhos sociais e econômicos expressivos; o programa não compensa quem deveria, é o fruto de uma política irresponsável. Mas estas são discussões de outra ordem que apenas tangenciam a ordem jurídica. Importa-nos esclarecer que o art. 92 do ADCT é inconstitucional, bem como o são a PEC 439/2009, PEC 506/2010 e a PEC 103/2011. Por ser norma inconstitucional, qualquer juiz ou tribunal deve lhe negar aplicabilidade, e sua inconstitucionalidade deve ser declarada abstratamente pelo Supremo Tribunal Federal. Pois como estabelece o § 1º do art. 50 da CF/88: *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a Federação ou a República*. Para nós, violar o poder tributário constitucionalmente previsto e que visa garantir a existência dos entes federados, contrariando seus limites para a concessão de isenções, é atentar irresponsavelmente contra a República Federativa do Brasil.

## **CONCLUSÃO**

Como vimos, o poder de isentar é a competência prevista constitucionalmente para a concessão de isenções. Essa delimitação de competência está definida tanto na Constituição

Federal como na legislação complementar e ordinária. Não é relação de poder, é uma relação jurídica cujos limites estão bem definidos pelo ordenamento jurídico, fora dos quais a concessão de isenções só poderá ser ilegítima.

Os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal à concessão de benefício fiscal constitui um grande avanço na garantia do pacto federativo, mas as frequentes concessões de isenção pelo Poder Executivo (seja por via direta ou indireta, como ocorre com os tratados internacionais que resultam em renúncia fiscal, e aos quais uma retórica pouco convincente vem atribuindo validade jurídica) relativizam cada vez mais tal conquista.

A vigência da Zona Franca de Manaus além do prazo constitucionalmente previsto e que estaria esgotado em 2013, agora é assunto de natureza meramente política, tais os absurdos jurídico-normativos que pretendem eternizá-la. A tentativa de eternizar o programa de isenções fiscais via emendas constitucionais que desvirtua a natureza transitória das normas do ADCT é ilegítima e inconstitucional. Como vimos, nossa Corte Constitucional faz *tábula rasa* dos limites impostos pelo poder constituinte, sempre originário, para a concessão de isenções e benefícios fiscais, como se não percebesse o risco que isto acarreta para o próprio pacto federativo.

Diante deste quadro de hipertrofia do Poder Executivo e omissão do Poder Judiciário no que se refere à adequada hermenêutica do poder de isentar, só nos cabe seguir repetindo que o poder de isentar não é a consequência lógica do poder de tributar – embora ambos impliquem no poder de destruir.

## REFERÊNCIAS

- BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Coimbra: Atlântida, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª Ed. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1993.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. Vol. I e II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Renúncia à receita tributária, em face da nova Lei de Responsabilidade Fiscal*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2001.

- GARCIA ROCA, F. Javier. *El conflicto entre organos constiucionales*. Madrid: Editorial Tecnos S.A. 1987.
- GIANNINI, Acchile Donato. *Instituciones de Drecho Tributario*. Trad. Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- JARACH, Dino. *O fato imponible – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- KELSEN, Hans. *Jurisdição Constitucional*. Quem deve ser o guardião da Constituição. São Paulo: Martins Fontes. 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Empresa sediada na Zona Franca de Manaus que usufrui benefícios fiscais da Lei Amazonense nº 2826/03 - Autuação indevida da depositante de mercadorias da região, pelo Estado de São Paulo que, inclusive, estendeu a responsabilidade solidária à controladora da empresa amazonense - Ilegalidades e inconstitucionalidades do auto lavrado, à luz do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal*. Parecer. FISCOsoft On Line: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br), 20/03/12. Acessado em: 31/01/2014.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- RÉGNIER, João Roberto Santos. *A Norma de Isenção Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária EDUC, 1975.

## NOTAS

---

<sup>1</sup>MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37.

<sup>2</sup>BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 379.

<sup>3</sup>MACHADO, op. cit., p. 37

<sup>4</sup>BORGES, op. cit., p. 307.

<sup>5</sup>JARACH, Dino. *O fato imponible – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 42-43.

<sup>6</sup>Ibidem. p. 43.

<sup>7</sup>BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed.: São Paulo: Malheiros, 2011, p. 25.

<sup>8</sup>Ibidem, p. 31.

<sup>9</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Renúncia à receita tributária, em face da nova Lei de Responsabilidade Fiscal*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2001.

<sup>10</sup>BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed.: São Paulo: Malheiros, 2011, p. 8.

<sup>11</sup>RÉGNIER, João Roberto Santos. *A Norma de Isenção Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária EDUC, 1975, p. 31

<sup>12</sup>“(…) de fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela”. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 443.

<sup>13</sup>“Nada más difícil, sin embargo, que la claridade. Rederida al pensamiento, obliga a la mente a realizar um esfuerzo supremo dirigido a alzar la esencia das cosas y a ordenar-las en un sistema; referida al estilo, obliga al autor a manejar el lenguaje con un cuidado especialísimo, para evitar el vocablo oscuro o equívoco y para captar, quando sea procedente, la metáfora oportuna que anima da exposición e ilumina la trayectoria de las ideas”. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Estudio Preliminar in: GIANNINI, Acchile Donato. Instituciones de Drecho Tributario*. Trad. Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. XIX.

<sup>14</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 443.

<sup>15</sup>Ou mesmo o CTN em seu art. 176: a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

<sup>16</sup>Novamente nas palavras de Carrazza: “(…) de fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela”. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*.



9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 443.

<sup>17</sup> Outro exemplo é a escolha realizada pelo ordenamento constitucional imposto via Emenda Constitucional nº 1 de 1969 que outorgou expressamente à União a possibilidade de conceder isenções de tributos estaduais e municipais (art. 19, § 2º). Sobre isenções heterônomas voltaremos a tratar mais adiante.

<sup>18</sup> “A isenção é categoria dogmática. (...) Nesses termos, ora é mantida, ora é afastada, a simetria entre poder para tributar e poder para isentar. Tudo depende da opção efetivamente exercida pelo legislador constituinte.” BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 254.

<sup>19</sup> U.S. Supreme Court, *M'culloch vs. State*, 17 U.S. 316 (1819); 17 U.S. 316 (Wheat.); *M'culloch vs.. State of Maryland et al.*; February Term, 1819.

<sup>20</sup> Justice John Marshall; tradução livre: “Um ilimitado poder de tributar envolve, necessariamente, um poder para destruir (...); Um direito de tributar, sem limite ou controle, é essencialmente um poder para destruir (...); Um direito de tributar é um direito para destruir, é esse todo o argumento, por mais ingenuamente variado, ou embelezado pela eloquência.” *Ibidem*, disponível em: <http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=17&invol=316>; acessado em: 05/02/2014.

<sup>21</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 467.

<sup>22</sup> “Es necesario, sin embargo, advertir que incluso las exenciones subjetivas, en sentido próprio, encuentran su justificación em elementos de natureza política, económica o social, que son externos a los individuos declarados exentos. Las exenciones no representan, por tanto, un privilegio y, como tales, no contradicen el principio de la igualdad tributaria”. GIANNINI, Acchile Donato. *Instituciones de Drecho Tributario*. Trad. Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 111.

<sup>23</sup> É o que ainda se lê no CTN, art. 13, parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no § 1º do artigo 9º. Esta norma não foi recepcionada pela Constituição de '88.

<sup>24</sup> “EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 572.762/SC. Rel. Min. Ricardo Lewandowski; julgamento em 18/06/2008. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 10/02/2014.

<sup>25</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 373-371.

<sup>26</sup> “Isenção concedida mediante convênio celebrado pelo Estado-membro. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, da CF.”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 206.397-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 13/02/1998, Segunda Turma. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 01/02/2014.

<sup>27</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 373-374.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 200.

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 543943 AgR/PR. Rel. Min. Celso de Melo; julgamento em 30/11/2010. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 10/02/2014.

<sup>30</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 271. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 543943 AgR/PR. Rel. Min. Celso de Melo; julgamento em 30/11/2010. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 10/02/2014.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 200.

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 443.

<sup>33</sup> Constituição federal, art. 151: “É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

<sup>34</sup> Constituição Federal de 1988, art. 160: “É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos”.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 572.762/SC. Rel. Min. Ricardo Lewandowski; julgamento em 18/06/2008. Disponível em: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)>. Acesso em: 10/02/2014.

<sup>36</sup> Constituição Federal de 1988, art. 152: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

<sup>37</sup> No mesmo sentido, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, como veremos a seguir.

<sup>38</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 32.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 32.

<sup>40</sup> LRF, LC 101/00, art 14, § 1º: “A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

<sup>41</sup> “CONSIDERANDO que a Constituição Federal de 1946, além de haver recebido numerosas emendas, já não atende às exigências nacionais; (...) CONSIDERANDO que somente uma nova Constituição poderá assegurar a continuidade da obra revolucionária” - trecho da exposição de motivos do *Ato Institucional nº 4, 1966*.

<sup>42</sup> Sainz de Bujanda, ao discorrer sobre os esquemas políticos do fascismo e do nacionalsocialismo, aponta dois elementos comuns entre ambos, no que se refere ao regime de Direito financeiro: “el primero de estos elementos – destructivo – se manifestó esencialmente em la supresión del Parlamento como órgano de fiscalización política y em la negación o limitación de las facultades legislativas de la Cámara, lo que tradujo em una exaltación del Poder gubernativo, al que correspondió elaborar y aprobar el Presupuesto y dictar las leyes fiscales. El segundo elemento – organizador – se mostró, de un lado, em una planificación de la vida social y económica y, de outro, em la supresión de toda clase de autonomías políticas dentro del Estado; lo que dio origen, a su vez, em el ámbito del Derecho financeiro, a una exaltación de los intereses de la comunidad, com el consiguiente empobrecimientos de los derechos del contribuyente y a la instauración de una administración financiera férreamente centralizada.” BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1963, p. 56.

<sup>43</sup> “Tais considerações fizeram com que os governantes brasileiros, quando promulgaram o DL 288/67, tivessem em mente proteger a Amazônia contra os “olhos grandes” de outros países - nenhuma região é tão rica em minérios, biodiversidade e água como a região da Amazônia -, assim como promover o desenvolvimento da região. A melhor forma, portanto, de afastar os riscos do “direito de ingerência” que as grandes nações, de tempos em tempos, se auto-outorgam, seria inserir no texto constitucional disciplina que fixasse a população na Amazônia, promovendo a evolução econômica da região”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Empresa sediada na Zona Franca de Manaus que usufrui benefícios fiscais da Lei Amazonense nº 2826/03 - Autuação indevida da depositante de mercadorias da região, pelo Estado de São Paulo que, inclusive, estendeu a responsabilidade solidária à controladora da empresa amazonense - Ilegalidades e inconstitucionalidades do auto lavrado, à luz do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal. FISCOSoft On Line: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br), 20/03/12. Acessado em: 31/01/2014.

<sup>44</sup> Constituição de 1967, art. 58: “O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias: I - segurança nacional; II - finanças públicas. Parágrafo único - Publicado, o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação o texto será tido como aprovado”.

<sup>45</sup> Decreto-lei nº 288, 1968, art. 1º, § 1º: A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas e Acre e os Territórios Federais de Rondônia e Roraima, consoante o estabelecido no § 4 do Art. 1º do Decreto-Lei número 291, de 28 de fevereiro de 1967.

<sup>46</sup> Decreto-lei 288 de 1967, art. 42: As isenções previstas neste decreto-lei vigorarão pelo prazo de trinta anos, podendo ser prorrogadas por decreto do Poder Executivo, mediante aprovação prévia do Conselho de Segurança Nacional.

<sup>47</sup> “O princípio de segurança jurídica exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados”. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 79.

<sup>48</sup> Remetemos o leitor a estudo aprofundado sobre *oportunidade de exercício* em: BRITO, Edvaldo. *Limites da Revisão Constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1993, p. 72 et seq.

<sup>49</sup> GARCIA ROCA, F. Javier. *El conflicto entre organos constiucionales*. Madrid: Editorial Tecnos S.A. 1987.

<sup>50</sup> BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris. 1993, p. 92.

<sup>51</sup> ADCT, Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

<sup>52</sup> A este respeito, atentemos às palavras do professor Edvaldo Brito: “Os preceitos de *direito transitório* operam o efeito integrativo e, no caso do *ato*, as suas disposições assim se comportam porque é necessário conciliar a eficácia imediata da nova ordem constitucional com as pendências herdadas como efeitos futuros dos fatos pretéritos submetidos ao seu domínio, até porque essas pendências, as mais das vezes, são veiculadas por normas de nível legal que não podem conviver com a nova ordem constitucional por incompatibilidade e, por isso, não recebidas (*princípio da recepção*)”. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris. 1993, p. 92.

---

<sup>53</sup> BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Coimbra: Atlântida. 1977, p. 23.

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 37.

<sup>55</sup> Por ser *potência*, o poder constituinte tem atribuições diferentes de entes que exercem *competencia*, v.g., o legislador que *emenda* e o que *revisa* a Constituição *jurídica*. O seu procedimento, também, não é, previamente estipulado. Os seus titulares são indicados pelas circunstâncias dentro das quais as forças reais de poder manifestam as suas condições de plena consecução do seu objeto que é a criação de uma ordem nova. Logo, na *oportunidade* de uma *emenda* ou de uma *revisão* do texto da Constituição *jurídica* não há exercício do *poder constituinte*. Essas duas formas de alteração revelam funções distintas, entre si; e entre elas e o *poder constituinte*. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris. 1993, p.75-76.

<sup>56</sup> ADCT, art. 92: São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

<sup>57</sup> BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris. 1993, p.70.

<sup>58</sup> Constituição Federal, art. 43. “Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 1º - Lei complementar disporá sobre: I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento; (...) § 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”.

<sup>59</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 162.