

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

**A INTEGRAÇÃO DO MERCOSUL ATRAVÉS DO
IMPOSTO DO VALOR AGREGADO.**

VI COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

**TEMA I: EFEITOS DA IMPOSIÇÃO DIRETA E INDIRETA
ICMS/IVA**

1) A legislação brasileira, na parte em que regionalizou o imposto de valor agregado, impede a adoção de um regime jurídico único entre países, como ocorre na União Européia?

2) O fato de a jurisprudência brasileira ter ofertado aos tratados internacionais o nível de legislação ordinária, nada obstante o artigo 98 do CTN, poderá dificultar a integração tributária do Brasil com outros grupos de países, inclusive o Mercosul, em que os participantes hospedam o princípio da prevalência do tratado internacional sobre o direito interno?

3) A vedação constitucional de a União conceder isenções sobre tributos estaduais e municipais, no Brasil, estende-se à celebração de tratados internacionais - em que a União representa toda a Federação e não apenas o poder federal — tendo por objetivo isenções no âmbito dessas competências?

O Tratado de Assunção, que criou União Aduaneira para os quatro países signatários, de rigor, ainda carece de um instrumental jurídico capaz de viabilizar a efetiva integração desses países, via único tributo realmente comunitário, que é de valor agregado l

A União Europeia tem sistema tributário semelhante e um acordo tarifário único - o Mercosul dele se aproxima, através da tarifa externa comum (artigo 12 a 29 do Tratado de Maastrich - Amsterdã) —, distinguindo-se, todavia, do Mercosul por ter apenas um regime jurídico para o imposto sobre valor agregado nas relações entre os países que a compõem, o qual recai sobre a prestação de serviços e a circulação de mercadorias, que é o IVA^{1 2}

Em nível interno, todos os países adotam o sistema que lhes parecer adequado, para as operações realizadas exclusivamente

1. Coordenei o XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária - CEU, subordinado ao título "Tributação no Mercosul" (2^o. Ed. atualizada, 2002, ed. Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária), com a participação dos seguintes autores:

Angela Teresa Gobbi Estrela, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Cecília Maria Marcondes Hamati, Celso Ribeiro Bastos, Cláudio Finkelstein, Diva Malerbi, Edison Carlos Fernandes, Fernando de Oliveira Marques, Halley Henares Neto, Helenilson Cunha Pontes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Augusto Delgado, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Luis Cesar Ramos Pereira, Marco Aurélio Greco, Marcos da Costa, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, Maria Tereza de Almeida Rosa Cácomo Lobo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Maristela Basso, Moisés Akselrad, Monica Cabral da Silveira de Moura, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Paulo Lucena de Menezes, Plínio José Marafon, Ricardo Abdul Nour, Valdir de Oliveira Rocha, Vinicius T. Campanile, Vittorio Cassone, Yoshiaki Ichihara e Wagner Balera.

2. Os artigos 95 e 96 do Tratado de Maastrich (Amsterdã) estão assim redigidos: "Artigo 95. Nenhum Estado-membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.

Os Estados-membros eliminarão ou corrigirão, o mais tardar no início da segunda fase, as disposições existentes à data da entrada em vigor do presente tratado que sejam contrárias às disposições precedentes. Artigo 96. Os produtos exportados para o território de um dos Estados-membros não podem beneficiar de qualquer reembolso de imposições internas, superior às imposições que sobre eles tenham incidido, directa ou indirectamente".

dentro de seu território, sendo que a necessidade de buscar novos mercados é, de rigor, a maior barreira ao aumento indiscriminado da tributação³.

As relações comunitárias, todavia, dependem de um tributo de perfil integrativo, que é o IVA, razão pela qual seu regime jurídico, embora variável no plano interno, é único nas relações comunitárias e acordado entre os países.

É evidente que o estágio integrativo da União Européia já superou - há muito - as meras relações de um sistema centrado na união aduaneira como o Mercosul, que embora mais avançado que o de singela zona de livre comércio, sinaliza, ainda, um longo caminho a trilhar até chegar ao estágio europeu⁴.

E é, neste particular, que hão de se enfrentar alguns problemas estruturais, para a adoção de um regime jurídico único para o IVA.

Os problemas da legislação brasileira são de tríplice natureza.

O primeiro diz respeito à natureza que se oferta aos tratados internacionais no direito pátrio.

3. Os artigos 98 e 99 do Tratado de Maastrich (Amsterdã) têm a seguinte redação:

“Artigo 98. Relativamente às imposições que não sejam os impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indirectos, só podem ser concedidas exonerações e reembolsos à exportação para outros Estados-membros, ou lançados direitos de compensação às importações provenientes de Estados-membros, desde que as medidas projectadas tenham sido previamente aprovadas pelo Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão, para vigorarem por um período de tempo limitado.

Artigo 99. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 7º-A (De acordo com a nova numeração dada pelo Tratado de Amsterdã, o art. 7-A passa a artigo 14)”.

4. O acordo do Nafta é ainda uma zona de livre comércio.

Tenho para mim que os tratados internacionais sobre direitos e garantias individuais são cláusulas pétreas e valem com eficácia de norma constitucional⁵.

Dois dispositivos me permitiram tal exegese, que, todavia, não é pacífica, nas escassas formulações pretorianas, nos Tribunais Superiores e na doutrina.

Entendo, por força do artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal, que os tratados internacionais sobre direitos e garantias humanos foram incorporados em 5 de outubro de 1988, como cláusulas imodificáveis da lei suprema, estando assim redigido, o princípio da lei suprema:

5. Adoto a inteligência de Celso Bastos sobre a matéria: “Conceitua, ainda, as regras aplicáveis de direito internacional como sendo direitos consagrados no direito internacional geral ou comum, ou no direito convencional, designadamente os pactos internacionais referentes aos direitos do homem e ratificados pelo Estado português.

No Texto brasileiro não podemos notar aquela perspectiva aberta de que fala Canotilho, uma vez que a referência não é feita ao direito internacional geral, mas sim aos tratados internacionais de que faça parte o Brasil.

De qualquer sorte, essa referência é de grande importância, porque o Texto Constitucional está a permitir a inovação, pelos interessados, a partir dos tratados internacionais, o que não se admitia, então, no Brasil.

A doutrina dominante exigia a intermediação de um ato de força legislativa para tomar obrigatório à ordem interna um tratado internacional.

A menção do parágrafo em questão ao direito internacional como fonte possível de direitos e garantias deverá trazer mudanças sensíveis em alguns aspectos do nosso direito.

Não será mais possível a sustentação da tese dualista, é dizer, a de que os tratados obrigam diretamente aos Estados, mas não geram direitos subjetivos para os particulares, que ficariam na dependência da referida intermediação legislativa. Doravante será, pois, possível a invocação de tratados e convenções, dos quais o Brasil seja signatário, sem a necessidade de edição pelo Legislativo de ato com força de lei voltado à outorga de vigência interna aos acordos internacionais” (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., Ed. Saraiva, 2004, p. 425/6).

A Constituição Brasileira proíbe o aborto. O art. 5º claramente cita, entre os 5 direitos mais relevantes, considerados fundamentais, o direito à vida. Se se interpretar que a ordem de sua enunciação pressupõe a sinalização de importância, dos cinco é o mais relevante.

Está o artigo 5º “caput” assim redigido: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ...” (grifos meus).

O texto é de muito maior clareza que aquele da Constituição pretérita, que garantia apenas os “direitos concernentes à vida”, permitindo interpretações, muitas vezes convenientes, de que direitos

*“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”*⁶.

Por outro lado, a imodificabilidade dos textos acordados pelo Brasil no Plano Internacional é assegurada pelo § 4º, inciso IV, do artigo 60, com a seguinte dicção:

*“Art. 60 ... § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ... IV. Os direitos e garantias individuais”*⁷

que diriam respeito à vida estariam assegurados, mas não necessariamente o próprio direito à vida. Tanto assim é que foi considerado recepcionado o Código Penal de 1940, que admitia, em duas hipóteses, o aborto, editado um ato institucional, adotando pena de morte —nunca aplicada— para crimes contra as instituições e o Estado.

A atual Constituição, claramente, assegura “o próprio direito à vida”, reiterando, no bojo do artigo 5º, ser vedada a pena de morte no país. Assim, mesmo nos crimes mais hediondos, o criminoso não pode ser punido com a morte. Por outro lado, o § 2º do art. 5º da Carta da República declara que os tratados internacionais sobre direitos individuais são considerados incorporados ao texto supremo, significando que, tais tratados passam a ter “status” de norma constitucional —e não ordinária, como ocorre com os demais tratados internacionais. Está assim redigido: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Ora, o Brasil assinou o Pacto de São José da Costa Rica, tratado internacional sobre direitos humanos. No referido tratado, há expressa declaração que a vida principia na concepção, o que vale dizer: do ponto de vista estritamente jurídico, o Brasil adotou, ao firmá-lo, que a vida de qualquer ser humano tem origem na concepção. O artigo 4º do referido Tratado tem a seguinte dicção: “Toda pessoa tem direito a que se respeite sua vida. Este direito está protegido pela lei e, em geral, a partir do momento da concepção”. Desta forma, duplamente, o legislador supremo assegurou o direito à vida (art. 5º, “caput” e § 2º) e definiu que a vida existe desde a concepção.

Tanto o § 2º quanto o “caput” do art. 5º, por outro lado, são cláusulas pétreas e não podem ser modificados nem por emenda constitucional, como declara o § 4º inciso IV do art. 60 da lei suprema, assim redigido: “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ... IV. os direitos e garantias individuais” (Folha de São Paulo, 05/12/03, p. a-3).

6. Escrevi, inclusive, que a proibição do aborto é cláusula pétrea no país, por força deste dispositivo e do Pacto de São José: “ABORTO: UMA QUESTÃO CONSTITUCIONAL: Neste artigo, pretendo examinar a questão do aborto pelo estrito prisma da Constituição, o que vale dizer, sem conotações de natureza religiosa, pessoal, sociológica ou de qualquer outra espécie.

7. Interpretei-o: “Os direitos e garantias individuais conformam uma norma pétrea. Não são eles apenas os que estão no artigo 5º, mas, como determina o § 2º do mesmo artigo, incluem outros que se espalham

Em relação aos demais tratados, todavia, a tendência jurisprudencial é tê-los como lei ordinária, ou seja, com eficácia de lei ordinária.

O Ministro Moreira Alves, em palestra ministrada no CEU, em Simpósio sobre o Mercosul, assim se manifestou sobre esta eficácia:

“No STF há pouco tempo tivemos um debate em que essa questão se colocou, e foi justamente a ADIN 1.480, que tratou do problema da Convenção da OIT, no que diz respeito principalmente ao problema das dispensas injustificadas. E um dos nossos colegas, o Ministro Carlos Velloso, sustentou que o Tratado ingressa na ordem jurídica interna ora como lei complementar ora como lei ordinária: quando se exige lei complementar e a matéria é disciplinada em Tratado, esse Tratado entraria na ordem interna como lei complementar; quando se exige lei ordinária, entraria como lei ordinária. Essa opinião, no entanto, ficou praticamente

pelo texto constitucional e outros que decorrem de uma implicitude inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em textos constitucionais anteriores.

Tem-se discutido se, de rigor, toda a Constituição não seria um feixe de direitos e garantias individuais, na medida em que o próprio Estado deve assegurá-lo e sua preservação, de rigor, é um direito e uma garantia individual. Toda a Constituição não faz senão garantir direitos individuais, que decorrem, necessariamente, da existência do poder assecutorio (Judiciário), Legislativo (produção de leis), Executivo (executá-las a favor do cidadão).

Por esta teoria, a Constituição seria imodificável, visto que direta ou indiretamente tudo estaria voltado aos direitos e garantias individuais.

Tal formulação, todavia, peca pela própria formulação do artigo, visto que se os organismos produtores, executores e assecutorios do Direito representassem forma indireta de permanência dos direitos e garantias individuais, à evidência, todo o resto do artigo 60 seria desnecessário em face da imodificabilidade da lei suprema. O conflito fala por si só para eliminar a procedência dos argumentos dos que assim pensam.

Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no texto constitucional —e apenas nele— afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, assim como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio texto e exclusivamente por ele” (Comentários à Constituição do Brasil, 4º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 3a. ed., 2002, p. 417/419).

isolada. E a objeção capital que se fez é esta: não é possível que nós tenhamos o Tratado como uma norma jurídica que, ao ingressar na ordem jurídica interna, ele seja bifonte: ora seja uma coisa, ora seja outra. Ou ele entra como lei complementar ou ele entra como norma constitucional, ou ele entra como lei ordinária.

E a maioria do STF entendeu que o Tratado ingressa na ordem jurídica interna como lei ordinária, seguindo aliás a orientação que já é antiga no STF, (grifos meus)

Eu me lembro que, logo que ingressei na Corte, na década de 1970, houve uma discussão de que eu não participei — porque havia dado parecer como Procurador-Geral da República —, com referência a um problema não tributário, mas um problema de Direito Comercial, que era saber da possibilidade de um Decreto-lei estabelecer um requisito para título de crédito que não havia na Convenção de Genebra, que era justamente de um registro fiscal que se fazia necessário para que o título tivesse validade. Nessa discussão a maioria assentou que os Tratados ingressam na ordem jurídica interna como lei ordinária. E o argumento que naquela ocasião foi decisivo foi justamente de que, em face da Constituição da época, que era a EC 1/69, se estabelecia na competência do STF o julgamento de recurso extraordinário onde houvesse negativa de vigência de Tratado ou Lei Federal. Se concebeu que essa equivalência considerava que os Tratados estavam

abaixo da Constituição, portanto hierarquicamente inferiores às normas constitucionais. E essa colocação paritária com as leis em geral lhe dava a natureza de lei ordinária.

Essa posição foi a que prevaleceu quando se examinou a liminar nessa ADIN 1480" 8.

A meu ver, tem S. Exa. razão, apenas dando-lhe eu uma característica de lei especial⁹.

Admite-se, por exemplo, nos tratados contra dupla tributação, o tratamento diferencial na incidência do imposto sobre a Renda, de país para país, no concernente à remessa de lucros, dividendos ou pagamentos de royalties para o exterior.

À evidência, as leis que veiculam o tratado ganham caráter de lei especial, convivendo com a lei geral sobre remessas de dividendos, lucros ou pagamento de “royalties” para países com os quais não há tratados firmados.

8. Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias - Nova Série 4, Ed. Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, p. 20/22.

9. “Na Extradicação 662-2/República do Peru, o STF-Pleno, em decisão majoritária de 28.11.1996, o relator. Ministro Celso de Mello, consignou na ementa : “O Código Bustamante -que constitui obra fundamental de codificação do direito internacional privado -não mais prevalece, no plano do direito positivo interno brasileiro, no ponto em que exige que o pedido extradital venha instruído com peças do processo penal que comprovem, ainda, que mediante indícios razoáveis, a culpabilidade do súdito estrangeiro reclamado (art. 365, 1, in fine) ...Tratados e convenções internacionais -tendo-se presente o sistema jurídico existente no Brasil (RE 80.004-SE, STF-Pleno -RTJ 83/809) -guardam estrita relação de paridade normativa com as leis ordinárias editadas pelo Estado brasileiro. A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico-, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (“lex posterior derogat priori”) ou, quando cabível, do critério da especialidade, precedentes. (...)” (in RJOB 1/11/92)” (Pesquisas Tributárias - Nova Série 4, ob. Cit. p. 21).

Dessa forma, apenas por lei especial - ou por lei geral com expressa menção à revogação - poderiam seus dispositivos ser alterados, assim como a disciplina legal ofertada para as referidas remessas.

Tem, portanto, a meu ver, eficácia de lei ordinária especial, não prevalecendo, à luz da jurisprudência do STF, os princípios incorporados nas demais Constituições da Argentina, Paraguai e Uruguai, de que o tratado internacional prevalece sobre o direito interno¹⁰.

10. Escrevi sobre o artigo 2º da lei de Introdução ao Código Civil (D.L. 4657/42): “Está o referido comando e estão seus 3 parágrafos assim redigidos: “Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”.

A clareza dos dispositivos oferta pouca margem de dúvidas a respeito da intenção legislativa sobre o sistema hospedado para questões exegéticas dedicado ao intérprete - e sobre a racionalidade dos princípios que regem a lei positiva no tempo.

Em junho de 1979, quando fomos convidados a proferir palestra em Belo Horizonte e, simultaneamente, servir de debatedor na conferência do professor Haroldo Valadão, um dos responsáveis pelo D.L. 4.657/42 - no mesmo dia, tendo ele servido de nosso debatedor -, discutíamos no intervalo entre ambas - e durante o almoço - a perenidade da Lei de Introdução ao Código Civil, pela excelência de seus dispositivos, tendo o eminente jurista se referido ao art. 2º como daqueles mais estáveis no ordenamento jurídico nacional.

De rigor, o art. 2º permite ao intérprete a adoção dos critérios maiores para conhecimento da permanência normativa.

Assim é que a cabeça do artigo delimita o aspecto temporal, informando que uma lei vigora até que seja revogada ou modificada por outra.

Se se pode discutir eventual redundância dos verbos utilizados “modificar” e “revogar”, posto que a explicação do § 1º demonstra que a revogação, por sua extensão vernacular, abrange qualquer forma de afastamento do direito anterior, inclusive a derrogação, ou seja, a alteração parcial, tal redundância, em se admitindo já que há autores que defendem a explicitação, não prejudica a clareza do comando legislativo, o qual esclarece que em três hipóteses ocorre a revogação, a saber: de forma expressa, pela incompatibilidade das disposições, prevalecendo a nova conformação legislativa, e pela inteira regulação da lei anterior. As três hipóteses, portanto, estaljam as gamas possíveis de modificação total ou parcial (ab rogação ou derrogação), ressaltando-se a importância do § 2º que retira abrangência das duas hipóteses finais do § 1º (incompatibilidade e regulação completa) e do § 3º que evita a repristinação. Ora, o § 2º explicita a possibilidade convicencial de normas não conflitantes que se coloquem em regência paralela, vigendo lei nova e lei pretérita, seja no concernente às disposições gerais, seja no concernente às disposições especiais” (Direito Econômico e Empresarial, Co-edição IASP/CEJUP, 1986, p. 60/61).

Alega-se, no Brasil, que tal prevalência decorre, em matéria tributária, do artigo 98 do CTN, com a seguinte dicção:

“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”¹¹.

Tal exegese, todavia, perdeu força, à luz da Constituição de 1988, que retirou da União o direito de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, estando, o artigo 151, inciso III, assim redigido:

“Art. 151 E vedado à União: ... 111. Instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Alega-se que, no Tratado Internacional, o Estado Brasileiro, como um todo, é que aparece representado e não a União, razão pela qual prevaleceria o princípio da lei infraconstitucional (art. 98 do CTN) sobre o texto constitucional vedatório (151, inc. III, da C.E).

11. É a posição de Antonio Carlos Rodrigues do Amaral: “É importante ainda destacar, relativamente, ao alcance do citado art. 98 do CTN, que ele também se pode aplicar aos tributos estaduais e municipais, na órbita das imposições de sua competência, embora não seja esta uma interpretação pacífica na doutrina. E que quando os tratados internacionais são firmados pelo Presidente da República e ratificados pelo Congresso Nacional, eles atuam expressando a personalidade jurídica internacional detida pela República Federativa do Brasil. Assim sendo, o decreto legislativo pelo qual se manifesta a ratificação do acordo ou convenção internacional, se dá pelo exercício de uma atividade de nível nacional (congregando todas as esferas componentes da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e não apenas federal. Da mesma forma, o CTN, com eficácia de lei complementar é uma lei de âmbito nacional”. Em resumo, o art. 98 do CTN, disciplinando normas gerais em matéria tributária e regulando as limitações ao poder de tributar dos entes impositivos pátrios (cf. art. 146, II e III, da CF), é plenamente eficaz e juridicamente conforme à Constituição Federal de 1988 e se aplica aos tributos federais e, em linha de princípio — sujeito à interpretação definitiva que vier a ser construída no âmbito do Poder Judiciário —, também ao disciplinamento de tributos estaduais e municipais, no que se refere a tratados tributários que venham a ser firmados pela República Federativa do Brasil” (Comentários ao Código Tributário Nacional, ed. 2002, Ed. Saraiva, 3ª. Ed., vol. 2, p. 43/44).

Não me parece, todavia, que a tese seja sustentável, visto que não houve qualquer ressalva do constituinte - poderia tê-la feito, visto que pormenorizou, como nenhum outro texto constitucional conhecido o fez, o sistema tributário -, razão pela qual, é difícil sustentar que onde a lei maior não distinguiu exercício da competência impositiva, para garantir às unidades federativas o direito à tributação e às desonerações, possa o intérprete distinguir, tirando-lhes tal poder-dever e transferindo-o para a União ainda que representando o Estado brasileiro ¹².

12. O XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU concluiu: “4) O Tratado de Assunção, bem como os acordos posteriores e ao menos complementares, podem disciplinar tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções nessas esferas (art. 151, III)?”

Proposta da Comissão de Redação aprovada em Plenário:

O Tratado de Assunção, bem como acordos posteriores de que o

Brasil foi signatário, não podem disciplinar tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções nas esferas estaduais e municipais.

(Unânime — Não 59, Sim 41).

Comissão 1: (22 votos)

A resposta é não. Excetuadas as hipóteses do art. 155, § 2.º, XII,

e, e 156, § 3.º, II, os arts. 151, III, e 150, § 6.º, a Constituição Federal

proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais.

Portanto, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar tratados veiculadores de isenções que só as entidades federais com competência impositiva poderiam conceder.

(14 votos)

Na consecução do interesse do Estado Federal brasileiro, a União, enquanto órgão de representação perante os Estados estrangeiros (art. 21, I, da Constituição Federal), pode firmar Tratados e Convenções disciplinando tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções.

Comissão 2:

(27 votos)

O Tratado de Assunção, bem com os acordos posteriores e complementares, podem disciplinar tributos estaduais e municipais.

(6 votos)

O Tratado de Assunção, bem com os acordos posteriores e complementares, não podem disciplinar tributos estaduais e municipais.

Comissão 3:

(31 votos)

Tratados em que o Brasil for signatário não podem disciplinar nem ao menos conceder isenções, nas esferas estaduais e municipais, a não ser que as entidades federativas envolvidas reconheçam em suas ordens jurídicas as inovações pretendidas.

(12 votos)

É de se lembrar, por outro lado, que, nas competências do Presidente da República —unicamente na dele—, está o poder de assinar os tratados (art. 84 inciso VIII) e, no do Congresso Nacional (art. 49, inciso I), a de resolvê-los definitivamente, ambos os dispositivos assim redigidos:

“Art. 84 Compete privativamente ao Presidente da República:

VIII. celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional

“Art. 49 É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

*I. resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”*¹³.

(12 votos)

Os Tratados internacionais não isentam tributos estaduais e municipais, mas apenas suspendem a eficácia da competência tributária de Estados e Municípios, em função de um acordo em que o Estado Nacional brasileiro, soberanamente, em igualdade de condições, negociar com outros Estados, também contratantes e igualmente soberanos” (Pesquisas Tributárias Nova Série 4, ob. Cit. p. 776/777).

13. Escrevi sobre o inciso VIII do artigo 84, em inteligência não majoritária, que: “Cabe ao Presidente da República a celebração de tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

O referendo exterioriza o princípio da legalidade, pelo qual ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

É o que dispõe o art. 5º, II.

Sendo o Congresso Nacional o Poder que representa a totalidade do povo, pois a ele todas as correntes de pensamento político têm acesso, à evidência é o referendo que oferta validade ao tratado internacional, às convenções ou atos, visto que a iniciativa presidencial apenas sinaliza a intenção do governo, que poderá ou não obter a concordância do Poder Legislativo.

Até serem referendados, todavia, as normas de direito internacional prevalecem, mormente no que diz respeito àquelas de aplicação imediata.

Se apenas quando aprovados pelo Congresso entrassem em vigor os tratados assinados, à evidência, a dicção do Texto deveria ser “sujeitos à aprovação do Congresso Nacional”.

Por essa interpretação, entendo que os tratados internacionais, que avançam sobre a autonomia impositiva outorgada a Estados e Municípios, só podem ser assinados, se com a autorização das entidades federativas mencionadas.

Nessa perspectiva, em matéria tributária, para o Mercosul, nos tributos de competência de Estados e Municípios, só pode, a meu ver, a União comprometer o Estado Brasileiro, se com a concordância e o aval das referidas entidades. E é de se lembrar que o Senado não as representa todas, visto que só os Estados nele têm representantes e não os Municípios¹⁴.

Ora, no Brasil, ao contrário de seus parceiros do Mercosul, o imposto de valor agregado, com a denominação de Imposto sobre operações relativas a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de comunicação e transportes interestadual e intermunicipal, foi outorgado à competência dos Estados por força do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, assim redigido:

“Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II. operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”¹⁵.

Tenho para mim que a interpretação adequada é a da imediata vigência do ato internacional assinado sujeito a confirmação futura, deixando de ter validade ex nunc apenas se não referendado.

Embora muitos divirjam dessa interpretação, parece-me a mais adequada “ (Comentários à Constituição do Brasil., Vol. 4, tomo II, ed. Saraiva, 2002, p. 301/2).

14. O artigo 46 da Constituição Federal está assim redigido: “O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário”.

15. Escrevi: “Não é também demais lembrar que o antigo ICM tinha já um perfil doutrinário e jurisprudencial conformado, talvez valendo para sua definição aquela aprovada pelo 1º Congresso

É, portanto, um imposto de vocação nacional ofertado pelo constituinte à imposição regional, acarretando inúmeros problemas, no plano interno, sendo o maior deles a denominada “guerra fiscal”, que consiste na outorga de incentivos não acordados entre as diversas unidades federativas.

Tal regionalização de um tributo de vocação nacional é, a meu ver, o maior obstáculo para adoção de um sistema único nas relações entre países, como existe na Europa. Principalmente, porque no momento em que todas as exceções à tarifa externa comum caírem, por decurso de prazo ou por acordo quadrilateral, e houver necessidade, como na Europa, de um sistema do IVA único para as relações internacionais, o sistema brasileiro gerará considerável impasse.

Além da questão já atrás tratada, um outro problema, apenas para exemplificar, vale a pena abordar. Foi, de resto, discutido no XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, parecendo-me conveniente trazer à consideração deste VI Colóquio para debate.

Consiste na questão, à época formulada pela Comissão Organizadora dos Simpósios Nacionais de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, nos seguintes termos:

“3) Considerando os artigos 1º, 5º e 7º do Tratado de Assunção, como devem ser tratadas, à luz do ICMS, as operações com mercadorias oriundas dos demais países

Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto também sugerido pelo 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1978, a saber: “A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”. Parece-me que para efeitos do espectro que foi mantido, ou seja, no concernente às operações relativas à circulação de mercadorias não houve alteração no novo texto, prevalecendo, pois, o critério acima exposto” (Sistema Tributário na Constituição de 1988, ed. Saraiva, 5ª. Ed., 1998, p. 196/197).

do Mercosul? Serão operações de “importação” (sujeitas à alíquota interna) ou terão tratamento equiparado a operações “interestaduais” (sujeitas à mesma alíquota aplicável às operações interestaduais ou apenas a uma complementação de alíquota, se for o caso)?”,

e por mim assim respondida:

“Está, o artigo 1º, do Tratado de Assunção, assim redigido:

“Art. 1º Os Estados-partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá ser estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará “Mercado Comum do Sul” (Mercosul).

Este mercado comum implica:

- a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;*
- o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros económico-comerciais regionais e internacionais;*
- a coordenação de políticas macroeconómicas e setoriais entre os Estados-partes —de comércio-exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços alfandegários, de transportes e*

comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados-partes, e o compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações, nas partes pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”, os artigos 5 e 7 já tendo reproduzido na resposta à primeira questão.

O artigo 1º cuida da implantação de um mercado comum dos países do Sul, segunda etapa para a criação de uma comunidade de nações.

Os três objetivos são, de rigor, a eliminação de entraves aduaneiros de qualquer espécie, o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a coordenação de uma política integrat6ria de natureza fiscal com especificaça6o de condiç6es.

O artigo 5 reitera, por outro lado, o programa de liberaça6o comercial pela reduça6o dos entraves alfandeg6rios, assim como a instrumentalizaça6o da TEC e as pol6ticas macroecon6micas de integraça6o comercial. E o artigo 7 pede, apenas, tratamento tribut6rio interno, para produtos e serviç6os do Mercosul, idêntico ao dos produtos nacionais.

N6o h6, pois, qualquer indicaça6o de que o tratamento, nesta primeira fase, implique mais do que aquilo que as cl6usulas pretendem dizer.

Nem mesmo express6es como eliminaça6o de “restriç6es n6o tarif6rias” ou “harmonizaça6o de suas legislaç6es” em mat6ria fiscal, podem ser entendidas como

aplicáveis apenas ao regime jurídico interno, prevalecendo para os produtos nacionais e estrangeiros.

Entendo, pois, que os produtos ou serviços originários do Mercosul terão tratamento equiparável aos produtos importados, aplicando-se-lhes a alíquota interna e não as interestaduais, que a própria Constituição apenas permite sejam adotadas entre os Estados que compõem a Federação.

Em outras palavras, a Constituição Federal, no seu artigo 155, §2º, incisos IV, V, VI e VII, oferta o regime jurídico para o ICMS tanto nas operações internas, dentro dos Estados, como nas interestaduais, entre os Estados da Federação, não abrindo qualquer espaço para tratamento diferencial de produtos que venham de outros países, mesmo em regime tarifário mais adequado e privilegiado.

Tenho mesmo dúvidas de que, se houvesse previsão no Tratado, este poderia prevalecer sobre o expresso texto constitucional.

Nem mesmo a lei complementar — e a n° 87/96 não cuida da matéria— poderia, a meu ver, ao explicitar a Constituição, dar tratamento diferenciado aos produtos estrangeiros, ofertando-lhe o regime de operações interestaduais, quando o regime jurídico previsto na Constituição cuida apenas dos Estados federados.

Só mesmo por emenda constitucional, haveria a possibilidade de adoção de regime diferenciado, visto

que, nesta matéria, não se pode falar em cláusulas pétreas.

A resposta, portanto, é que a alíquota aplicável é aquela de qualquer importação, ou seja, a alíquota interna”¹⁶.

O Simpósio realizado em 2001, assim se posicionou a respeito:

”3) Considerando os arts. 5º e 7º do Tratado de Assunção, como devem ser tratadas, à luz do ICMS, as operações com mercadorias oriundas dos demais países do Merco sul? Serão operações de ‘importação’ (sujeitas à alíquota interna) ou terão tratamento equiparado a operações ‘interestaduais’ (sujeitas à mesma alíquota aplicável às operações interestaduais ou apenas a uma complementação de alíquota, se for o caso)?”

Proposta da Comissão de Redação aprovada em Plenário:

O tratamento das operações com mercadorias oriundas dos países do Mercosul, para efeitos de ICMS, é o de operações de importação, sujeitas a alíquotas internas. (98 votos).

Comissão 1:

(40 votos)

A entrada de produtos e serviços originários do Mercosul constitui importação, aplicando-se-lhe a alíquota interna para efeito de ICMS.

16. Pesquisas Tributárias - Nova Série 3, Tributação no Mercosul, Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 30/33.

(1 voto)

A alíquota do ICMS nas operações intraMercosul deve variar de zero até o índice daquela praticada internamente, O que determinaria o efetivo montante seria o imposto praticado no outro país.

Por se tratar de união aduaneira, não se pode falar em comércio exterior; portanto, não há importação.

Comissão 2:

(14 votos)

As operações com mercadorias oriundas dos países do Mercosul são operações de importação e sujeitam-se a alíquotas internas até que se equalize a carga tributária.

(28 votos)

As operações com mercadorias oriundas de países do Mercosul são operações de importação e, à luz do art. 7.º do Tratado de Assunção, para fins de equalização de carga tributária, sujeitam-se ao regime de alíquotas de operações interestaduais.

(8 votos)

Em face do que dispõe a Constituição Federal de 1988 a respeito do ICMS, as operações com mercadorias oriundas dos demais países do Mercosul deverão sujeitar-se à alíquota interna. Entretanto, em se considerando que, de acordo com jurisprudência da Corte Permanente de Justiça Internacional, se um país obrigar-se validamente no âmbito internacional (o que ocorre no art. 7.º do Tratado de Assunção), deve,

mediante alteração da legislação interna, possibilitar que se cumpra tal obrigação, encontra-se o Brasil em estado de mora legislativa.

Comissão 3:

(Maioria de votos 44, Divergência 2 = Total 46)

O tratamento das operações com mercadorias oriundas dos países do Mercosul, para efeito do ICMS, é o de operações de importação, sujeitas a alíquotas internas”¹⁷.

Lembro, finalmente, que a respeito da questão retro-abordada, da não prevalência do artigo 98 do CTN, sustentei no referido Simpósio, que:

A resposta é não.

Reza o artigo 151, inciso 111, que à União é vedada a instituição de isenções de tributos de competências de outras entidades federativas. Sua dicção é a seguinte: “É vedado à União: ... 111. instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Ora, a celebração de tratados internacionais é da competência da União e privativa do Presidente da República, estando o artigo 84, inciso VIII, assim redigido: “Compete privativamente ao Presidente da República: ... VIII. celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional ”,

17. Pesquisas Tributárias Nova Série 4, ob., cit. p. 775/776.

razão pela qual, o Congresso Nacional é o órgão competente para referendar os tratados assinados pelo Presidente.

É a União, portanto, quem, através do Presidente da República e aval do Congresso, obriga a Nação nos tratados, que, todavia, não podem afrontar a Constituição.

Em outras palavras, pode o Presidente, com o referendo do Congresso Nacional, assinar os tratados que desejar e considerar úteis para o país, desde que nenhum dispositivo constitucional seja afetado, pois, nesta hipótese, o tratado seria inconstitucional e não surtiria efeitos no país.

Ora, se o artigo 151, inciso III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, à nitidez, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder.

Estou convencido de que um dos problemas tributários mais sérios da homologação fiscal do Mercosul, no que concerne ao país, é que o Brasil é a única Federação dos países desenvolvidos que oferta ao município competência impositiva constitucional e o considera entidade federativa.

Dentre os sistemas tributários dos países signatários do Tratado de Assunção, a competência impositiva dada

pelo novo ordenamento às entidades federativas brasileiras, supera a que é dada pela Argentina, que é uma Federação, e não encontra paralelo em países como Uruguay, Paraguay, Chile e Bolívia.

De rigor, os tributos reais ou indiretos, nestes países, estão na competência do poder central e, no Brasil, o principal tributo indireto, que é o ICMS, pertence aos Estados. Os Municípios têm a competência sobre o ISS, lembrando-se que há um indiscutível crescimento da participação, na economia mundial, do segmento representado pela prestação de serviços.

Desta forma, no que concerne à tributação interna, não pode o Governo brasileiro dispor das competências estaduais e municipais - que se repartem entre 5.000 entidades federativa - para definir isenções, pois só o pode fazer no que concerne a seus próprios tributos. Cabe, pois, ao Governo Federal, se quiser retomar o direito a estabelecer isenções, proceder a reforma constitucional, lembrando-se que seu projeto de reforma tributária, ora em tramitação pelo Congresso, objetiva, no que concerne ao ICMS, alargar o IPI (tributo federal) transformando-o em ICMS federal, e transferir ponderável poder impositivo dos Estados para o Senado Federal, no que concerne à definição de alíquotas, regimes jurídicos, principalmente no que diz respeito à disciplina da origem e do destino, às operações interestaduais e à política de isenções, hoje decididas no CONFAZ.

Um dos argumentos do governo é que o projeto objetiva adaptar a legislação tributária brasileira para a era do Mercosul.

Até lá, todavia, a vedação constitucional do artigo 151, inciso III, permanece, não dispondo a União, nem mesmo com a implantação do Mercosul, de poder desonerativo sobre as competências impositivas de Estados e Municípios”¹⁸.

A questão permanece em aberto, mas estou convencido de que caberia ao Supremo Tribunal Federal posicionar-se adotando uma das duas teses, ou seja, de que a autonomia das unidades federativas, nesta matéria, é absoluta, estando, pois, impedida a União de conceder isenção sem autorização delas, ou adotar o entendimento de que não a União, mas o Estado Brasileiro é que firma o tratado, prevalecendo, em matéria tributária, nesta hipótese, o artigo 98 do CTN e não o artigo 151 inciso III da C.F.

Passo, pois, a responder, sucintamente, as três questões propostas pela Comissão Organizadora Brasileira para o VI Colóquio Internacional de Direito Tributário:

- 1) Sim.
- 2) Sim.
- 3) Sim.

SR, 01/03/2004.

18. Pesquisas Tributárias Nova Série 3, ob. cit. p. 34 a 37.