

PESQUISAS
TRIBUTÁRIAS

Nova Série – 3

TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL

Coordenador

Ives Gandra da Silva Martins

Conferencista inaugural

José Carlos Moreira Alves

Relatórios dos XXI e XXII Simpósios

Fátima Fernandes de Souza Garcia e

Vittorio Cassone

**2.^a edição
atualizada**

Atualização

Edison Carlos Fernandes

 **Centro de
Extensão
Universitária**

EDITORA  **REVISTA DOS TRIBUNAIS**

CO-EDIÇÃO

TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL

HELENILSON CUNHA PONTES

SUMÁRIO: 1. Considerações preliminares – 2. Os Tratados na ordem jurídica brasileira – 3. Questões propostas.

1. Considerações preliminares

A idéia de uma integração entre os países do Cone Sul não é nova. Pelo contrário, remonta à criação da Associação Latino-americana de Livre Comércio (Alalc) pelo Tratado de Montevidéu de 1960, pouco tempo após a assinatura do Tratado de Roma, em 1957, que estabeleceu as bases para a Comunidade Econômica Européia.

Integrar é uniformizar regras, diminuir diferenças, para viabilizar a circulação comercial. A integração tem objetivo claro: retirar as barreiras das ordens jurídicas nacionais ao livre trânsito das trocas internacionais. O comércio internacional requer a abolição dos empecilhos aduaneiros através da uniformização das políticas de comércio exterior.

O fenômeno da globalização, nas suas diversas manifestações, exige a retirada de suas barreiras alfandegárias, de modo a permitir a inserção dos países no circuito mundial de trocas comerciais, sob pena de exclusão da “Aldeia Global” em que se transformou o planeta.

A integração regional é, assim, um subproduto da era da globalização onde a abolição de barreiras alfandegárias e a uniformização das regras comerciais, facilitadas pela divisão do planeta em grandes blocos regionais onde a política de comércio exterior deva-se reger por princípios comuns, é fundamental para o livre trânsito de mercadorias.

O processo de integração regional, geralmente, evolui de uma zona de livre comércio, onde objetiva-se tão-somente a eliminação de barreiras alfandegárias, passando por uma união aduaneira, onde os países integrados adotam uma Tarifa Externa Comum com relação a terceiros países, culminando em um mercado comum que supõe a harmonização normativa e a livre circulação de bens, pessoas, capitais e tecnologia.

A integração regional é um tema no mínimo delicado em países de grande extensão territorial e profundas diferenças regionais como o

Brasil. Neste sentido, nunca é demais lembrar que a integração europeia vem se realizando entre países de pequena extensão territorial e, mesmo iniciada em 1957, vem sofrendo avanços e recuos, o que demonstra a dificuldade de, inclusive em sociedades democráticas de nível cultural respeitável, impor-se a abolição das barreiras nacionais e das peculiaridades regionais.

Não obstante seja de extrema valia a análise da experiência europeia no que concerne ao tema da integração regional na compreensão das questões relacionadas ao Mercosul, mister se faz observar que a integração no âmbito do Mercosul encontra-se ainda em estágio bem diferente daquele já vivenciado pela Europa.

Não há, no âmbito do Mercosul, uma ordem jurídica comunitária dotada de aplicabilidade direta e de primazia sobre as ordens jurídicas nacionais. As normas emanadas no Mercosul são incorporadas nas ordens jurídicas nacionais através dos respectivos mecanismos internos de recepção desta normas.

O artigo 40 do Protocolo de Ouro Preto¹ que determina o procedimento de vigência das normas emanadas pelos órgãos decisórios do Mercosul nas ordens jurídicas nacionais afasta, ainda mais, o processo de integração do Cone Sul daquele vivenciado e construído pela Europa continental.

Com efeito, o artigo 40 do Protocolo de Ouro Preto estabelece que: a) após aprovada a norma pelos órgãos decisórios do Mercosul, os Estados-Partes deverão adotar as medidas necessárias para a sua incorporação ao respectivo ordenamento jurídico nacional, comunicando, em seguida, tal fato à Secretaria Administrativa do Mercosul; b) após, quando todos os Estados-Partes tiverem informado a incorporação da citada norma ao ordenamento jurídico nacional, a Secretaria Administrativa do Mercosul comunicará tal fato a cada Estado-Parte; c) somente 30 (trinta) dias após a comunicação da Secretaria Administrativa do Mercosul é que a norma originada no âmbito do Mercosul passará a ter vigência no território dos Estados-Partes.

Não obstante seja louvável a preocupação dos negociadores do Protocolo de Ouro Preto quanto ao estabelecimento de um momento único de vigência da norma emanada dos órgãos do Mercosul no território dos Estados-Partes, as regras do Protocolo tão-somente confirmam o fato que, pelo menos por enquanto, os Estados-Partes não desejam criar uma ordem jurídica comunitária.

O Mercosul, não obstante possua personalidade jurídica de Direito Internacional (art. 34 do Protocolo de Ouro Preto), tem sua estrutura

(¹) Aprovado pelo Congresso Nacional através do Dec. Leg. 188 (DOU 18.12.1995) e promulgado pelo Dec. 1.901 (DOU 10.05.1996).

orgânica constituída por representantes governamentais dos países signatários, o que demonstra a reticência dos Estados quanto à crescente institucionalização e independência da pessoa jurídica que decidiram constituir.

Aliás, a exclusiva participação dos Poderes Executivos nacionais nos órgãos do Mercosul com poder decisório parece ser, pelo menos no que tange ao Brasil, uma situação proposital pois mantém uma ampla margem de liberdade e flexibilidade quanto aos termos dos compromissos assumidos.² Assim, mesmo as regras derivadas dos órgãos decisórios do Mercosul necessitam, para ter validade no território dos Países Contratantes, submeter-se ao procedimento de inserção destas normas nas ordens jurídicas nacionais previsto nas respectivas ordens constitucionais.³

2. Os Tratados na ordem jurídica brasileira

Imprescindível, portanto, verificar, sob a ótica da Constituição Federal brasileira, qual o *status* dos Tratados internacionais na ordem jurídica nacional, notadamente no que tange à relação das avenças internacionais com a legislação infraconstitucional.

A Constituição Federal dispõe que compete à União Federal manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais (art. 21, I). A celebração dos Tratados internacionais compete privativamente ao Presidente da República, com o referendo do Congresso Nacional. Após a assinatura de um Tratado internacional, o Presidente da República inicia o processo de inserção do mesmo na ordem jurídica interna através da remessa do mesmo, através de Mensagem Presidencial, ao Congresso Nacional, onde é discutido e votado, separadamente, na Câmara dos Deputados e depois no Senado Federal. Aprovado o inteiro teor do Tratado, o Presidente do Senado Federal formaliza o consentimento do Parlamento através de Decreto Legislativo, após o que o Presidente da República promulga, no Diário Oficial da União, o Tratado aprovado pelo Congresso Nacional.⁴

A ausência nas Constituições brasileiras de regra que assegura a supremacia do Direito Internacional sobre o Direito interno torna tormentosa a discussão acerca da validade e eficácia dos Tratados

(2) Deyse de Freitas Lima Ventura, *A ordem jurídica no Mercosul*, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1996, p. 126.

(3) Excelente análise da eficácia dos Tratados segundo as Constituições brasileira, argentina, paraguai e uruguai é realizada por Deyse de Freitas Lima Ventura in *A ordem jurídica do Mercosul* (op. cit., p. 61-77).

(4) J. F. Rezek, *Direito internacional público*, São Paulo, Saraiva, 3. ed., 1993, p. 69-84.

internacionais em território brasileiro. Como ensina J. F. Rezek, “o primado do direito das gentes sobre o Direito nacional do Estado soberano é, ainda hoje, uma proposição doutrinária”.⁵

Em primeiro lugar, cumpre realçar a supremacia das disposições constitucionais sobre o teor das avenças internacionais. Neste sentido, a Constituição brasileira é expressa ao submeter os Tratados internacionais ao controle de constitucionalidade efetuado, em última análise, pelo STF (art. 102, III, *b*). J. F. Rezek acentua que “tão firme é a convicção de que a lei fundamental não pode sucumbir, em qualquer espécie de confronto, que nos sistemas mais obsequiosos para com o direito das gentes tornou-se encontrável o preceito segundo o qual todo Tratado conflitante com a Constituição só pode ser concluído depois de se promover a necessária reforma constitucional”.⁶

O Supremo Tribunal Federal em julgado célebre (RE n. 80.004 – RTJ 83/809) decidiu, majoritariamente, que o conflito entre lei interna e Tratado internacional resolve-se pelas regras de solução de antinomias previstas na ordem jurídica interna, notadamente do princípio segundo o qual *lex posterior derogat lex priori*. Decidiu a Corte Suprema que, tal como a lei interna, o Tratado expressa a vontade do legislador, razão pela qual a vontade expressa, posteriormente, deve prevalecer sobre a formulada em momento anterior.

Não obstante o silêncio do texto constitucional acerca da posição hierárquico-normativa dos Tratados na ordem jurídica interna, o Código Tributário Nacional dispõe (art. 98) que “os Tratados e as Convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Tormentosa é a interpretação/aplicação deste dispositivo do Código Tributário Nacional que, segundo o Min. Cunha Peixoto quando do julgamento do RE 80.004 (RTJ 83/824), é norma de “questionável constitucionalidade”.

Entendemos que não há relação de hierarquia normativa entre Tratado internacional em matéria tributária e a lei tributária interna, ao contrário do que pode decorrer de uma interpretação literal do citado dispositivo do CTN.⁷

(⁵) *Op. cit.*, p. 103.

(⁶) *Op. cit.*, p. 104.

(⁷) Geraldo Ataliba (*Instituições de direito público e república*, São Paulo, 1984, p. 142) reconhece a distinção entre texto normativo e norma jurídica (produto da interpretação do texto) ao acentuar que “a chamada *interpretação literal* não é interpretação. É pressuposto da interpretação, pois é lendo que o intérprete se aproxima do texto, para – desenvolvendo acurada atividade científica – desvendar o conteúdo, sentido e alcance das normas contidas nos textos”.

O texto normativo inscrito no art. 98 do CTN contém duas normas jurídicas: uma, segundo a qual os Tratados internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e outra, determinando que os Tratados sejam observados pelas leis tributárias que os sobrevenham.

Parece-nos que a prevalência dos Tratados sobre as leis internas que lhes sucedem dá-se não porque estes situam-se em patamar hierárquico-normativo superior, mas porque constituem *lex specialis* diante das leis internas.

Com efeito, o Tratado tributário consubstancia um Acordo firmado pelo Brasil com outras nações acerca de determinado tratamento tributário. Portanto, ainda que promulgado pelo Presidente da República, através de Decreto Presidencial, o teor normativo deste aplica-se, por óbvio, somente às situações albergadas pelas disposições do Tratado que, evidentemente, só alcançam pessoas submetidas à lei dos países signatários do Tratado.

Em outras palavras, a lei interna estabelece a regra tributária geral que alcança, em princípio, a todos os contribuintes submetidos à lei brasileira, enquanto o Tratado *afasta a aplicação* da lei interna (geral) naquilo que o mesmo dispuser em sentido diverso, mantendo, assim, intacta a legislação interna no que tange à regência das situações envolvendo destinatários da regra geral jurídica não-albergados pelo Tratado.

Não há que se falar em revogação da lei interna pelo Tratado, pois a mesma continua válida no que tange à regência das situações não disciplinadas no Tratado⁸ e, sobretudo, porque Tratado e lei interna são normas jurídicas situadas em ordens jurídicas (planos, dimensões) diferentes. Por outro lado, modifica-se, com efeito, a interpretação do Direito interno anterior ao Tratado, pois este afasta a aplicação daquele sobre o que dispuser em sentido diverso, sem contudo revogá-lo.

Esta é a única forma de harmonizar as duas normas jurídicas inscritas no artigo 98 do CTN, pois caso se admita que o Tratado, transformado em Direito interno, revoga a lei interna, há também que se admitir que a lei posterior também pode lhe revogar sob pena de se transformar o Decreto Executivo, derivado da promulgação de Tratado, em norma jurídica superior à lei interna, interpretação que, a nosso ver, não está autorizada pela Constituição Federal.

(8) Alberto Xavier (*Direito tributário internacional*, 2. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 102-3), comentando o art. 98 do CTN, afirma que “é incorreta a redação deste preceito quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos Tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo Tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna *relativamente inaplicável* a certo círculo de situações e pessoas, limitação esta que caracteriza o instituto da *derrogação*” (grifos do original).

O Min. Cunha Peixoto, no citado julgamento (RTJ 83/823), onde se discutia a eficácia da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias derivada da Convenção de Genebra diante da lei interna (Dec. 427, 22.01.1969), afirmou que, “se a Lei Uniforme transformouse em Direito positivo brasileiro, evidente que pode ser modificada ou revogada, como qualquer outro diploma legal. Do contrário, transformar-se-ia qualquer lei que procedesse de algum tratado em superlei, em situação superior à própria Constituição Federal”.

A advertência do Ministro é pertinente também em matéria tributária, pois uma interpretação literal do art. 98 do CTN pode transformar os Decretos Executivos derivados de Tratados internacionais em “superleis” que revogam as leis que lhes antecederam, mas não são revogadas pelas que lhes sucederem.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal confere precedência aos Tratados de extradição sobre as leis internas, não em razão de uma suposta primazia hierárquico-normativa do Direito Internacional sobre o Direito interno, mas por entender que a eventual antinomia entre ambos resolve-se pelo critério da *lex specialis*.⁹

Logo, como acreditamos que a Constituição Federal não admite tal superioridade hierárquica aos Tratados, entendemos que a eventual antinomia entre os Tratados e o Direito interno, em matéria tributária, à luz do que dispõe o art. 98 do CTN, resolve-se, no âmbito da eficácia e não da validade (“revogação”), pela prevalência dos Tratados sobre o Direito interno, haja vista a especialidade de que aqueles se revestem em relação a este.¹⁰

Feitas estas breves e indispensáveis considerações prévias, responderemos às questões formuladas.

(9) Prisão Preventiva para Extradicação 170-3. Despacho do Min. Celso de Mello, *DJU*, 01.08.1995, p. 21.641.

(10) O Superior Tribunal de Justiça, interpretando o art. 98 do CTN, não reconhece superioridade hierárquica aos Tratados e limita o alcance deste dispositivo complementar aos Tratados e Convenções de natureza contratual, *verbis*: “Tributário. Isenção ao AFRMM em relação a mercadorias importadas sob a égide do Gatt.

O mandamento contido no art. 98 do CTN não atribuiu ascendência às normas de Direito Internacional em detrimento do Direito positivo interno mas, ao revés, posiciona-os em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes.

O artigo 98 do CTN, ao preceituar que Tratado ou Convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos Acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos Tratados de natureza contratual.

(...)” (REsp 103.923/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, *DJUI*, 10.03.1997, p. 5.907 (grifos apostos).

3. Questões propostas

1) Qual a eficácia do Tratado de Assunção à luz do art. 5.º, § 2.º, da Constituição Federal, que é cláusula pétrea, no que concerne a outros Tratados tributários que o Brasil tenha assinado e que se mostrem conflitantes com a nova pactuação internacional?

Resposta

O art. 5.º, § 2.º, da CF estabelece que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos Tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Este dispositivo, aliado a outros três comandos constitucionais (arts. 5.º, XXXV, 5.º, § 1.º, e 102), segundo Paulo Bonavides, fazem da Constituição brasileira, do ponto de vista formal, uma das mais completas e ricas de instrumentos para assegurar a eficácia do Estado social assentados sobre as bases do Estado de Direito.¹¹

O texto deste dispositivo é claro ao determinar o caráter não-exaustivo dos direitos e das garantias positivados expressamente na Constituição Federal de modo a atribuir proteção constitucional inclusive aos direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios constitucionais, bem como dos Tratados assinados pelo Brasil. Parece-nos, desde logo, que os direitos e as garantias a que se refere este dispositivo são aqueles de natureza “individual”, isto é, consubstanciam cláusula pétrea por força do art. 60, § 4.º, IV, da CF.

Partindo-se desta premissa, resta claro que uma vez identificado um direito ou uma garantia estabelecidos no Tratado de Assunção, os mesmos submetem-se à proteção constitucional, na qualidade de cláusulas pétreas, por força da necessária remissão do art. 5.º, § 2.º, ao art. 60, § 4.º, IV, da CF.

Quanto ao eventual conflito entre o Tratado de Assunção e outros Tratados tributários que o Presidente da República tenha assinado, e que tenham sido referendados pelo Congresso Nacional, em primeiro lugar, deve-se perquirir acerca da identidade de fonte normativa, isto é, se os Tratados vinculam as mesmas partes.

Havendo identidade de fonte normativa – isto é, as normas derivam de Tratados assinados pelas mesmas partes –, o eventual e aparente conflito se resolve segundo a regra *lex posterior derogat priori*, ou segundo a regra da especialidade (*lex specialis derogat generali*).

(11) *Curso de direito constitucional*, 5. ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 507.

Todavia, se a norma do Tratado de Assunção assegurar direito ou garantia individual não poderá ser revogada por outra derivada de Tratado posterior, ainda que assinado pelos mesmos Estados, uma vez que consubstanciará cláusula pétrea, por força do disposto no art. 5.º, § 2.º, primeira parte, e no art. 60, § 4.º, IV, da CF. Evidentemente, a norma posterior pode aumentar o âmbito do direito e/ou da garantia, mas não pode suprimi-los ou reduzi-los.

Não havendo identidade de fonte normativa, isto é, no caso de o Brasil, com base no Tratado de Assunção, conferir tratamento diferente às relações tributárias envolvendo contribuintes dos países signatários deste Acordo, daquele que confere a contribuintes de outros países com os quais tenha assinado Tratado regulando a mesma matéria, parece-nos que o aparente conflito deva se resolver pelo princípio do *pacta sunt servanda*.

Em outras palavras, prevalecendo o princípio do *pacta sunt servanda*, vigora entre os respectivos Países Contratantes as regras por eles estabelecidas nos Tratados entre eles convenacionados, não havendo porque cogitar-se eventual conflito normativo.

Portanto, a nosso ver, o conflito normativo é apenas aparente, uma vez que entre os países pactuantes deve ser observado o princípio do *pacta sunt servanda*, valendo entre os Estados o que entre eles foi acordado, independentemente dos Acordos que um Estado tenha assinado com outros Estados.

2) Como harmonizar a norma programática do art. 4.º, parágrafo único, da CF/88, com a soberania e a independência nacional (arts. 1.º e 4.º, inc. I, da CF/88), a norma fechada do sistema tributário brasileiro consubstanciada no art. 150, inc. I, e o art. 97 do CTN? (Princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada na CF e CTN, respectivamente, com a norma aberta do Tratado de Integração do Mercado Comum do Sul – Mercosul)?

Resposta

Prima facie, a supremacia das disposições constitucionais está acima das normas emanadas de Tratados internacionais, que, na ordem jurídica brasileira, submetem-se ao controle de constitucionalidade exercido em última análise pelo Supremo Tribunal Federal.

O parágrafo único do art. 4.º da CF, segundo o qual “a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural do povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de Nações”, em nada conflita com o art.

1.º, I, da CF, que declara a soberania como fundamento da República Federativa do Brasil, nem com o art. 4.º, I, da CF, que estabelece a independência nacional como princípio a ser observado pelo Brasil nas suas relações internacionais.

O Tratado de Assunção consubstancia tão-somente o primeiro passo do Estado brasileiro no sentido de concretizar o objetivo traçado pelo art. 4.º, parágrafo único, da CF. Este Tratado, ao invés de comprometer a soberania e a independência nacionais, na realidade, representa a concretização dos mesmos no plano internacional, na medida em que o Brasil, através de um Acordo internacional, reafirma sua soberania e sua independência.

Ademais, o Tratado de Assunção em nada compromete a soberania e a independência nacionais, pois as normas emanadas dos órgãos decisórios, componentes da estrutura normativa do Mercosul, submetem-se ao processo de ratificação pelos respectivos Estados-Membros, como quaisquer outros Acordos internacionais, conforme expressa previsão do Protocolo de Ouro Preto (art. 40).

As normas emanadas no âmbito dos órgãos do Mercosul têm caráter de Direito Internacional e não de Direito comunitário, face à ausência de um Direito comunitário supranacional. A supranacionalidade é o elemento essencial que diferencia um processo integracionista da simples cooperação internacional.

A supranacionalidade, segundo Pierre Pescatore, é composta de elementos substanciais e acessórios. Elementos substanciais são o reconhecimento de valores comuns aos Estados-Membros que indicam o objetivo e a diretriz do processo integracionista, a submissão dos poderes na busca de tais objetivos (adoção de decisões que vinculem os Estados, o estabelecimento de regras de Direito que eles devam respeitar, a emissão de decisões judiciais que determinem esse Direito) e a autonomia do poder supranacional em relação ao poder dos Estados-Membros. Acessórios ao conceito de supranacionalidade são a institucionalidade da instância de poder supranacional, a aplicação direta e o efeito direto das normas e a coerção.¹²

Assim, as normas emanadas dos órgãos decisórios do Mercosul necessitam, para ter validade na ordem jurídica brasileira, submeter-se ao rito próprio de internalização dos Atos internacionais à ordem jurídica interna, o que, portanto, afasta qualquer afronta à soberania e independência nacionais.

(12) *Derecho de la integración: nuevo fenómeno de las relaciones internacionales*, Buenos Aires, Intal/BIB, 1973, *apud* Martha Lucía Olivari Jimenez, "La comprensión del concepto de derecho comunitario para una verdadera integración en el Cono Sur", in *Mercosul - Seus efeitos...*, *op. cit.*, p. 43.

A nosso ver, o art. 4.º, parágrafo único, da CF não autoriza a transferência de qualquer parcela da soberania nacional a órgão comunitário. Qualquer restrição ao amplo exercício da soberania deve vir expressamente autorizada no corpo da Constituição Federal, tal como formulado no art. 24 da Lei Fundamental alemã, segundo o qual “a Federação pode transferir direitos de soberania para organizações supranacionais” e, “com o fim de manter a paz, a Federação pode aderir a um sistema de segurança coletiva recíproca, aceitará restrições dos seus direitos de soberania que promovam e assegurem uma ordem pacífica e duradoura na Europa e entre os povos do mundo”.

O art. 4.º, parágrafo único, da CF, a par de consubstanciar uma norma-objetivo cuja concretização deve ser buscada, nos limites constitucionais, pelo Estado brasileiro, representa o fundamento constitucional para, através da integração, serem estabelecidas regras que confirmam tratamento diferenciado a pessoas, físicas e jurídicas, e aos produtos originários dos Estados latino-americanos.¹³

Portanto, parece-nos que a autorização e diretriz estabelecida no art. 4.º, parágrafo único, da CF em nada conflita com os princípios da soberania (art. 1.º, I, da CF) e da independência nacionais (art. 4.º, I, da CF).

A segunda parte da questão requer a análise da legalidade e tipicidade tributárias, princípios com sede constitucional, diante das normas abertas emanadas dos órgãos do Mercosul.

A Constituição Federal expressamente garante o princípio da legalidade tributária em seu art. 150, I, como limitação constitucional ao poder de tributar, comando normativo que, em nível infraconstitucional, é reafirmado pelo art. 97 do Código Tributário Nacional.

O princípio da legalidade, além de constituir alicerce fundamental da construção de um Estado estruturalmente organizado segundo os postulados da doutrina da separação de poderes (art. 2.º da CF), consubstancia a mais clara concretização do ideal democrático e republicano da representação popular (art. 1.º, parágrafo único, da CF) em que se funda e legitima o exercício de todo o poder estatal em um Estado Democrático de Direito (art. 1.º).

Com efeito, o consentimento popular, através dos seus legítimos representantes, através de lei regularmente votada e aprovada no Parlamento, é ainda mais candente no que tange à tributação, uma vez que esta atinge o direito de propriedade que, ao lado da liberdade, consubstanciam valores fundamentais clássicos em um Estado Democrático de Direito.

⁽¹³⁾ Neste sentido, Pedro Dallari, *Constituição e relações exteriores*, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 184.

Geraldo Ataliba, mais do que todos, demonstrou o liame entre Princípio Republicano e legalidade tributária: “Se assim é, desde que se adotou o princípio republicano – que postula que sua função política é desempenhada por órgãos representativos, com mandato periódico e debaixo de um estatuto de responsabilidades – impõe o pleno prestígio do princípio do consentimento dos tributos, ao lado dos princípios da legalidade, generalidade e proporcionalidade da tributação. A este se acrescenta, como reforço, o controle jurisdicional da administração (de que magistralmente cuidou Seabra Fagundes)”.¹⁴

O princípio da legalidade em matéria tributária, salvo as exceções taxativamente previstas no art. 153, § 1.º, da CF, é absoluto, não admite qualquer tempero ou abrandamento. Eros Roberto Grau, não obstante afirme que a Constituição Federal admite o que denomina “princípio da legalidade em termos relativos” (ou reserva de norma jurídica e não simplesmente de lei formal), doutrina, contudo, que *o princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, assume caráter absoluto*.¹⁵

Conforme já afirmado, as normas emanadas dos órgãos decisórios do Mercosul devem se submeter ao processo de ratificação pelos Estados-Membros, segundo a previsão das respectivas ordens constitucionais. Neste sentido, como esses Atos internacionais submetem-se ao referendo do Congresso Nacional, concretizando, assim, o princípio democrático da representação popular, não visualizamos nenhuma ofensa ao princípio da legalidade tributária em razão da aprovação pelo Congresso Nacional de Atos emanados dos órgãos do Mercosul. O princípio da legalidade tributária resta respeitado pela participação dos representantes do povo brasileiro no processo de internalização das regras tributárias emanadas do Mercosul.

Analisemos o Tratado de Assunção à luz do princípio da tipicidade. O princípio da tipicidade, não obstante seja um corolário do princípio da legalidade tributária, não se reduz a este; pelo contrário, tem conteúdo material próprio, que o identifica também como uma notável garantia dos jurisdicionados.

Na ordem jurídica brasileira, fato gerador da obrigação tributária (principal) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN). Nesta definição legal deve-se atender, segundo o ensinamento de Alberto Xavier, aos subprincípios da seleção, do *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação.¹⁶

(14) *Op. cit.*, p. 140.

(15) *O direito posto e o direito pressuposto*, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 184.

(16) *Direito tributário e empresarial – Pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1982, p. 14-15.

O subprincípio da seleção obriga o legislador tributário a escolher a realidade que pretende tributar, isto é, impede o legislador de descrever o tipo tributário através de uma cláusula geral que alcance todos os fatos reveladores de capacidade contributiva.

O subprincípio do *numerus clausus* estabelece que dentre as três formas possíveis de definição tipológica – exemplificativa, taxativa e delimitativa – o tipo tributário deve ser obrigatoriamente taxativo.

Em outras palavras, o fato gerador da obrigação tributária somente considera-se existente com a realização, no mundo fenomênico, *de todos os aspectos* previstos abstratamente na lei.

O subprincípio do exclusivismo, segundo Xavier, “exprime a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação”.¹⁷ É o fenômeno lógico da “implicação intensiva” definido no art. 114 do CTN.

Por fim, ainda na lição de Xavier, o subprincípio da determinação impede, através da formulação de conceitos suficientemente determinados, que a autoridade aplicadora da lei definidora do tipo tributário, ao interpretá-la, introduza critérios subjetivos que o desvirtuem. Este subprincípio está diretamente relacionado com a segurança jurídica da tributação decorrente da previsão dos jurisdicionados acerca da interpretação da lei tributária pela Administração.¹⁸

Assim, entendemos que o contribuinte submetido à ordem jurídica nacional não pode ser submetido a regras tributárias emanadas dos órgãos decisórios do Mercosul que, pela abertura em que são formuladas, não atendam à garantia do princípio da tipicidade tributária, de positividade inegável no ordenamento jurídico brasileiro.

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

Resposta

Os arts. 1.º, 5.º e 7.º do Tratado de Assunção consubstanciam o claro compromisso firmado pelos países signatários do Tratado de buscarem a eliminação de barreiras alfandegárias e não-alfandegárias, o

(17) *Op. e loc. cit.*

(18) *Op. e locs. cit.*

estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum, a adoção de uma política externa comum, a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais, de harmonização de suas legislações e tratamento tributário equiparado, em um Estado-Parte, entre o produto nacional e os produtos originários dos demais Estados-Partes.

Desde logo, cumpre acentuar o caráter exaustivo, analítico e rigoroso da Constituição Federal brasileira ao disciplinar as regras e os princípios de regência do sistema tributário brasileiro, deixando pouca margem de inovação normativa ao legislador infraconstitucional, a quem cumpre quase sempre o desdobramento das minuciosas regras traçadas constitucionalmente, transformando a maioria das discussões tributárias em questões de âmbito constitucional. Tal afirmação é de fundamental importância porque, como já afirmado, também os Tratados devem se submeter à disciplina minudente estabelecida na Constituição em matéria tributária.

A competência estadual para a instituição do ICMS e a rigidez do sistema constitucional tributário que, na disciplina deste imposto, tem seu grau máximo, constituem um grande obstáculo para a harmonização fiscal pretendida pelo Tratado de Assunção.

A possibilidade de incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços, iniciados no exterior, resta indubitosa diante da literalidade da regra-matriz deste imposto tal como estabelecida constitucionalmente (art. 155, II). O Constituinte, regulando o aspecto espacial do ICMS, ainda deixou expresso (art. 155, IX, *a*) que este imposto “incide sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”.

Indubitável, portanto, a possibilidade constitucional de incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços ainda que iniciados no exterior. Admitida a incidência do ICMS nas operações envolvendo importação de bens e serviços, importa definir a qual alíquota estarão submetidas estas operações diante da disciplina constitucional no que tange à alíquota aplicável.¹⁹

(19) Dispõe a Constituição no que concerne à alíquota de ICMS:

“Art. 155. O Imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de 1/3 (um terço) dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inc. XII, g, as alíquotas internas, nas operações

A disciplina constitucional dispõe que, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, a alíquota de ICMS aplicável é: a) a *interestadual*, caso o destinatário seja contribuinte do imposto; b) a *interna*, caso o destinatário não seja contribuinte do imposto. No primeiro caso, caberá ainda ao destinatário o recolhimento, aos cofres do seu Estado, do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual. Portanto, o *discrimen* adotado pelo constituinte para definir qual a alíquota de ICMS aplicável às operações de circulação de mercadorias entre os Estados é a condição de contribuinte, ou não, assumida pelo adquirente da mercadoria ou do serviço.

A Lei Complementar 87/96 estabelece que, tratando-se de mercadoria ou bem importados do exterior, o local da operação (aspecto espacial da hipótese de incidência) para efeito de incidência da regra tributária é o estabelecimento onde deva ocorrer a entrada física do bem ou da mercadoria (art. 11, I, *d*); e determina esta Lei Complementar que o fato gerador do ICMS, no caso de importação de mercadorias, considera-se ocorrido (aspecto temporal da hipótese de incidência) no momento do desembarço aduaneiro (art. 12, IX).

Em face desta disciplina positiva, os Estados federados, através das suas respectivas leis internas, vêm exigindo o ICMS incidente sobre as operações de importação de mercadorias com base na alíquota interna, uma vez que o fato gerador deste imposto ocorre dentro do Estado federado, não havendo, aparentemente, nenhuma razão para se cogitar da aplicação da alíquota interestadual.

Dito isto, necessário que se responda se a operação de recebimento, em território nacional, de mercadoria oriunda de Estado-Membro do Mercosul, consubstancia uma mera operação de importação como qualquer outra ou se há caracteres que a diferenciam de uma operação de importação de mercadoria oriunda de um outro Estado que não seja membro do Mercosul.

relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, *não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;*

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea *a* do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Parece-nos que o art. 7.º do Tratado de Assunção é regra que requer positividade. O intérprete que se debruça sobre o problema da alíquota de ICMS aplicável às variadas operações submetidas à incidência deste imposto não pode fechar os olhos a esta regra convencional. Estabelecer tratamento uniforme às operações de importação de produtos originados de Estados-Membros do Mercosul e de outros Estados não-signatários do Tratado de Assunção significa negar a própria existência deste Acordo internacional, que inclusive já está devidamente incorporado à ordem jurídica interna.

O Tratado de Assunção representa um passo na concretização da norma-objetivo inscrita no parágrafo único do art. 4.º da CF, segundo a qual “a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de Nações”. Esta regra constitucional, já se disse, autoriza a República Federativa do Brasil a estabelecer tratamento diferenciado aos demais países da América Latina, o que constitui o sucedâneo constitucional para o próprio Mercosul.

Neste sentido a interpretação do termo “Estado” previsto no art. 155, § 2.º, VII, da CF, pode abarcar não somente os Estados federados, mas também os Estados-Membros do Mercosul, de modo que se atenda à norma-objetivo estabelecida no art. 4.º, parágrafo único, da CF. Vale dizer, por força do Tratado de Assunção, justifica-se constitucionalmente a aplicação da alíquota interestadual de ICMS para operações de importação de mercadorias oriundas de países do Mercosul, desde que evidentemente o importador seja contribuinte deste imposto, a teor do disposto no art. 155, § 2.º, VII, *a*, da CF.

Observe-se que esta exegese não fere o disposto no art. 151, III, da CF, uma vez que não se está cogitando de isenção de tributo estadual, matéria expressamente vedada à União, inclusive mediante Tratado, como se verá adiante, mas de mera interpretação sistemática da Constituição.

Por outro lado, esta interpretação também não fere a Lei Complementar 87/96, já que em nenhum momento esta lei complementar determina ser a alíquota interna aquela aplicável a todas as operações de importação. Com efeito, esta lei complementar limita-se a descrever, normativamente, os aspectos material, espacial e temporal da hipótese de incidência, não chegando a determinar qual a alíquota aplicável às operações de importação.

Ademais, esta exegese não modifica nenhum dos aspectos da hipótese de incidência prevista na Lei Complementar 87/96, já que, nas operações de importação de mercadorias, o momento e o lugar de

ocorrência do fato gerador continuam aqueles estabelecidos normativamente por esta Lei nacional, isto é, o recebimento por contribuinte de ICMS de mercadoria oriunda de Estado-Membro do Mercosul continua sendo “operação de importação” para os efeitos desta lei.

Contudo, esta lei não pode ser interpretada isoladamente, mas no contexto de toda a ordem jurídica constitucional, a qual exige que, *na medida das possibilidades constitucionais*,²⁰ o Brasil busque a integração econômica, política, social e cultural com os demais países da América Latina, o que, a nosso ver, autoriza a interpretação de que a importação de mercadoria de Estado-Membro do Mercosul, para efeitos fiscais, consubstancia uma importação *sui generis*, a justificar, constitucionalmente, uma tributação, pelo ICMS, sob alíquota interestadual, menor, portanto, que a alíquota interna de ICMS incidente sobre a importação de mercadorias oriundas de terceiros países não-signatários do Mercosul.

A adoção de alíquota interestadual para o ICMS incidente sobre as operações de importação de mercadorias de Países-Membros do Mercosul representaria uma importante medida no sentido da concretização dos objetivos assumidos através do Tratado de Assunção e um necessário estímulo ao comércio na região do Cone Sul na medida em que privilegiaria, em território brasileiro, a importação de produtos oriundos dos parceiros do Mercosul em relação aos demais países, sem que para isso se necessite alterar o texto constitucional.

É importante ressaltar que a aplicação da alíquota interestadual para as operações de importação – por importador-contribuinte do ICMS – não necessitaria de qualquer alteração do texto constitucional, bastando, para tanto, entender-se a expressão “Estado”, prevista no art. 155, § 2.º, VII, da Constituição, como abrangendo também os demais Estados parceiros do Mercosul.

Outrossim, não há que se olvidar que a tributação pelos impostos indiretos (IVA e ICMS), no âmbito de um processo de integração que deseja culminar em um mercado comum, não pode ser decidida unilateralmente por cada Estado-Membro, mas sempre em conjunto, de forma coordenada, objetivando evitar distorções através da desoneração dos gravames mediante a harmonização tributária.

Portanto, entendemos ser possível, constitucionalmente, aplicar-se a alíquota interestadual de ICMS para a operação de importação, por contribuinte brasileiro deste imposto, de mercadoria oriunda dos demais países signatários do Tratado de Assunção.

(20) A integração regional também não pode ser concebida como regra absoluta desvinculada dos demais comandos constitucionais. A integração deve se adaptar à Constituição e não o contrário.

4) O Tratado de Assunção, bem como os acordos posteriores e complementares, podem disciplinar tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções nessas esferas (art. 151, III)?

Resposta

A Constituição Federal, não por acaso em seu artigo inaugural, solenemente afirma que o Brasil constitui uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Não satisfeito com esta solene declaração, bem como com a História federativa do Brasil, o constituinte ainda elegeu a Federação como cláusula pétrea, isto é, proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado não pode sequer ser objeto de deliberação pelo Congresso Nacional (art. 60, § 4.º, I, da CF).

Note-se, desde logo, a peculiaridade da Constituição Brasileira que, talvez em exemplo único em todo o mundo, alça os Municípios à condição de membros da Federação, em evidente intuito descentralizador, aspecto que não deve ser olvidado pelo intérprete das demais questões envolvendo a disciplina das competências constitucionais.

O sistema tributário nacional tem sua disciplina fundamental analiticamente plasmada na Constituição Federal, notadamente no que tange aos princípios gerais da atividade tributária, das limitações constitucionais ao poder de tributar e à exaustiva e minudente repartição de competências impositivas entre as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e a conseqüente repartição de receitas tributárias.

A discriminação de rendas entre os distintos níveis de governo em um Estado federal constitui a espinha dorsal de qualquer fórmula federativa. Regime federativo não se constrói somente reconhecendo autonomia administrativa às unidades federadas, mas, sobretudo, possibilitando a estas meios de alcançar autonomia financeira. De nada adianta permitir que as unidades federadas escolham as suas políticas públicas prioritárias se a ordem jurídica não lhes oferece meios materiais (financeiros) para que estas se concretizem.

Raul Machado Horta ensina que “a autonomia do Estado-Membro, no Direito constitucional brasileiro, apresenta três elementos constantes: a capacidade de auto-organizar-se pelo exercício do poder constituinte, a de elaborar ordenamento jurídico ordinário, mediante atividade legislativa própria, e a *de prover as necessidades do governo e da administração*”.²¹

(21) *A autonomia do Estado-membro no direito constitucional brasileiro*, Belo Horizonte, 1964, p. 330.

Em um Estado organizado sob a forma federativa, a Constituição consubstancia uma “Carta de Competências”, delimitando os espaços normativos reservados a cada pessoa política componente da Federação, já que, nunca é demais lembrar que, inobstante não haja fórmula pronta e acabada de Estado federal, já que este é um fenômeno político-social, elemento crucial para a configuração desta forma de organização do poder político é a inexistência de hierarquia ou subordinação entre o poder central e as unidades federadas. A este respeito, ouçamos as lições de Dalmo de Abreu Dallari:

“Em síntese, a questão não está nos vocábulos, ou na forma de distinguir as hipóteses, e sim noutro ponto fundamental: a afirmação de que no Estado federal os diferentes centros de poder político não estão hierarquizados. O poder federal não é superior ao estadual e este não é superior àquele. O que diferencia o uso de um ou de outro é, basicamente, a *atribuição de competências diferentes*. Cada um é superior para tratar dos assuntos de sua competência e não há entre eles hierarquia ou subordinação”.²²

Acreditamos que a questão, ora analisada, deve ser respondida à luz do Princípio Federativo de Estado de que se reveste a República brasileira. Em outras palavras, o intérprete que se debruça sobre a questão proposta deve partir da pré-compreensão de que o sistema tributário brasileiro, rigidamente fixado na Constituição brasileira, foi estabelecido para reger as relações entre os entes políticos integrantes de um Estado federal.

A discriminação das competências impositivas atribui aos entes federados a competência normativa para regularem, privativamente, os tributos que constitucionalmente lhes foram atribuídos, observada evidentemente a disciplina geral estabelecida na lei complementar a que se refere o art. 146 da CF, bem como as limitações expressas e pontuais ao exercício das competências constitucionalmente estabelecidas, a seguir comentadas.

A lei complementar geral a que se refere o art. 146 da CF, contudo, não se ocupa da disciplina minudente dos aspectos da hipótese de incidência tributária, mas, como bem observa Ives Gandra da Silva Martins, tem função tão-somente *estabilizadora*, isto é, consubstancia norma jurídica que não produz, não interpreta, não executa, nem sanciona comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do direito, permitindo assim a conformação da legislação ordinária ao perfil nela traçado.²³

(22) *O Estado federal*, São Paulo, Ática, 1986, p. 69.

(23) “Os limites impositivos da política tributária multirregional, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 17, p. 33-34.

A Constituição Federal, fazendo jus a este adjetivo, garante a autonomia estadual, distrital e municipal e expressamente veda à União Federal a instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, III). Não obstante esta expressa vedação, a própria Constituição Federal cuidou de estabelecer as exceções a esta regra ao permitir que, através de lei complementar, possa a União Federal excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e produtos semi-elaborados (art. 155, § 2.º, XII, e), bem como excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3.º, II).

Ives Gandra da Silva Martins, não obstante critique o art. 151, III, da Carta Constitucional, admite que o mesmo modifica a potencialidade de a União criar isenções de tributos estaduais e municipais.²⁴

As advertências de alguns doutrinadores acerca dos efeitos desta vedação constitucional sobre uma política nacional de comércio exterior que objetive evitar a “exportação de tributos”, de modo a garantir a competitividade internacional dos produtos brasileiros, parecem ficar, atualmente, bastante relevadas diante do art. 3.º, II, da Lei Complementar 87/96, que determinou a não-incidência do ICMS sobre “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços”.

A preocupação do Constituinte em expressamente impedir a União Federal de imiscuir-se na regulação dos tributos de competências estaduais e municipais, além de consubstanciar concretização do princípio federativo, decorreu da prática reiterada, na ordem constitucional anterior, de isenções de tributos estaduais e municipais, concedidas com fundamento no art. 19, § 2.º, da EC 1/69.²⁵ As isenções heterônomas, isto é, estabelecidas em norma jurídica de pessoa política diferente daquela com competência constitucional para exigir o tributo atingido pela isenção, portanto, estão constitucionalmente limitadas às duas exceções expressamente consagradas na Constituição Federal (art. 155, § 2.º, XII, e, e 156, § 3.º, II).

O Brasil é uma República Federativa e a Constituição Federal não estabelece a superioridade dos Tratados sobre as leis estaduais, distritais ou municipais no que tange, evidentemente, às competências reservadas pela Constituição a estas unidades políticas, de modo que não há razão

(24) *Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo, Saraiva, 1990, 6 v., v. 1, p. 227.

(25) O art. 19, § 2.º, dispunha:

“§ 2.º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”.

para o intérprete da Constituição concluir pela prevalência do Tratado sobre o postulado da autonomia das unidades federadas, decorrência inelutável da forma federal de Estado.

Roque Antonio Carrazza, no mesmo sentido, resume a questão: “Diferentemente das Cartas norte-americanas, mexicana e argentina (só para citarmos alguns exemplos), a Carta brasileira não prescreve a supremacia dos Tratados internacionais sobre as leis estaduais, municipais ou distritais. E, em face dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, nem esta supremacia pode ser inferida. A nosso juízo, pois, *o Tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências tributárias*. Nem mesmo quando ratificado por meio de Decreto Legislativo. Entendemos incontroverso que ao Congresso Nacional é vedado usurpar competências que a Lei das Leis outorgou aos Estados e aos Municípios”.²⁶

Alcides Jorge Costa parece comungar da mesma opinião, pois, segundo este professor, “a União não tem mais competência para conceder isenção de impostos estaduais e municipais. Portanto, no dia em que o sistema tributário entrar em vigor, as leis complementares que concedem isenções de impostos estaduais ou de impostos municipais perderão completamente a eficácia. (...) A União não pode mais conceder isenção de impostos estaduais e, como ela não pode celebrar Tratados que sejam contrários à Constituição, os Tratados também perdem a eficácia neste particular”.²⁷

As isenções de tributos estaduais, distritais e municipais somente são cabíveis no que tange ao ICMS e ISS, através de lei complementar, nos estritos termos das exceções constitucionalmente estabelecidas (art.155, § 2.º, XII, e, e 156, § 3.º, II). Assim, nada impede que a União, no plano internacional, celebre Tratado internacional que preveja isenções de ICMS e ISS nas citadas hipóteses constitucionais e, após a introdução da regra convencional no Direito interno pelo mecanismo próprio (Decreto Legislativo), a isenção venha a ser veiculada através da lei complementar exigida pela Constituição.

Não nos convence o argumento de que os Tratados internacionais têm autorização constitucional para disciplinar tributos de competência de Estados, Distritos Federal e Municípios na medida em que o Acordo internacional não é firmado pela União Federal, enquanto pessoa jurídica

(26) *Curso de direito constitucional tributário*, 4. ed., São Paulo, Malheiros, 1993, p. 368, grifos apostos.

(27) “ICMS na Constituição”, in *Revista de Direito Tributário*, n. 46, p. 171.

de Direito Público interno, mas pela República Federativa do Brasil, representada pela União Federal, na condição de pessoa jurídica de direito das gentes, exercendo a soberania do Estado brasileiro, construção fundada na distinção entre ordem jurídica total e parcial construída por Hans Kelsen para explicar o Estado federal.

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que, no Brasil, os Tratados encontram-se hierarquicamente no mesmo plano das leis internas, o que os submete, evidentemente, ao crivo do controle de constitucionalidade de suas disposições face às regras e aos princípios constitucionais. Neste sentido, a Constituição Federal é clara ao prever a competência do Supremo Tribunal Federal para analisar a compatibilidade de Tratado face à Constituição Federal (art. 102, III, *b*). Assim, dúvida não resta quanto à submissão dos Tratados à ordem constitucional.

Nos termos da Constituição Federal, a celebração de Tratados compete privativamente ao Presidente da República, os quais sujeitam-se ao referendo do Congresso Nacional (art. 84, VIII), a quem compete resolver definitivamente sobre os Tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (art. 49, I). Assim, o Tratado celebrado pelo Presidente da República adquire validade na ordem jurídica nacional através de um *ato complexo* – conjuga as vontades do Chefe do Poder Executivo e dos Membros do Congresso Nacional –, o qual culmina com a promulgação de Decreto Legislativo pelo Presidente do Congresso Nacional, que o faz publicar no *Diário Oficial da União*, pois, como ensina J. F. Rezek, “a vontade de cada um deles é *necessária*, porém não *suficiente*”.²⁸

A Constituição Federal é exaustiva e minudente ao estabelecer a discriminação de competências tributárias, como decorrência inelutável da forma federativa de Estado, bem como as limitações constitucionais ao poder de tributar, consequência do Estado Democrático de Direito de que se reveste a República Federativa do Brasil (art. 1.º, *caput*). Logo, a Constituição brasileira não se limitou a impor ao Estado brasileiro a forma federal, mas ela própria traçou, de forma exaustiva, os contornos da Federação, notadamente no que tange à repartição do poder tributário entre os entes federados.

A organização federal do Estado brasileiro que exsurge nítida na constitucionalização do sistema tributário nacional é um dado de extrema importância para o intérprete da Constituição, de modo a evitar, na análise de questões concernentes à ordem jurídico-tributária, o mero transplante de fórmulas e construções laboradas sob o pálio de ordens

(28) *Op. cit.*, p. 69.

jurídicas de outros Estados federais onde o Constituinte não tenha sido tão analítico na repartição das competências e das receitas tributárias.

Não obstante seja de inegável valor doutrinário a distinção entre normas jurídicas emanadas da ordem jurídica total (União Federal representando a República Federativa do Brasil) ou da ordem jurídica parcial (União Federal enquanto ente político de Direito interno), a mesma não pode servir para burlar princípios e regras consagrados expressamente pela Constituição Federal, haja vista a submissão dos Tratados à ordem constitucional.

Ademais, a distinção kelseniana entre ordem jurídica total e parcial para explicar a descentralização do Estado federal não admite a conclusão de que a primeira, por ser total, pode desatender expressa vedação constitucional. A União, representando a República Federativa do Brasil – enquanto fonte normativa da ordem jurídica total –, é uma criação da Constituição, não existe fora da Constituição, daí porque submete-se à disciplina traçada na Carta Constitucional. O Estado, como ensina Kelsen, é um fenômeno normativo e a sua existência e funcionamento dão-se nos termos que o Direito positivo estipula.

O Estado federal singulariza-se pelo reconhecimento de autonomia constitucional às comunidades locais (Estados, Municípios e Distrito Federal), *nos termos do que dispuser a Constituição Federal*, pois, como afirma Kelsen, “cada uma das comunidades parciais, a Federação e os Estados componentes, baseia-se na sua própria Constituição, a Constituição da Federação e a Constituição do Estado componente”.²⁹ Em outras palavras, os mecanismos concretizadores da descentralização do Estado federal têm sua base fundamental na Constituição Federal. O Estado federal é o resultado da articulação entre as competências da ordem total (Federação) e parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), plasmada no estatuto jurídico basilar do Estado federal – a Constituição Federal.

Ademais, ainda lembrando Kelsen, todo Ato legislativo é um Ato de aplicação da Constituição, um Ato autorizado pela Constituição. Neste sentido, qual o sucedâneo constitucional de um Ato legislativo (Decreto de promulgação de um Tratado) que determina uma isenção heterônoma sem desconsiderar a expressa vedação prevista no artigo 151, III, da CF?

Portanto, a distinção entre ordens jurídicas total e parciais, construída por Hans Kelsen, não serve para negar-se aplicação à expressa vedação constitucional imposta à União Federal de instituir isenções heterônomas. A supremacia da Constituição não pode ceder diante de

⁽²⁹⁾ *Teoria geral do direito e do Estado*, São Paulo, Martins Fontes, 1992, p. 310.

construções teóricas que frustram o sentido de disposições constitucionais expressas.³⁰

Afirmar que a União Federal, na qualidade de pessoa jurídica de direito das gentes, não está submetida a uma determinada limitação constitucional expressamente imposta à União, implica exigir do intérprete, em cada caso, a verificação se a Constituição, ao referir-se ao termo “União Federal”, a contempla na condição de pessoa política de Direito interno ou de pessoa jurídica de direito das gentes.

Exemplifiquemos: a Constituição determina que o imposto sobre a renda, de competência da União Federal, deve ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade (art. 153, § 2.º, I). Estes critérios, a serem obedecidos pela norma jurídica disciplinadora do imposto de renda, podem ser desconsiderados pela União Federal ao celebrar um Tratado sobre a matéria, já que neste momento a mesma age na condição de pessoa jurídica de direito das gentes? Esta limitação constitucional dirige-se somente à União Federal, pessoa política de Direito interno, ou alcança qualquer norma jurídica que discipline o imposto de renda e que pretenda possuir validade na ordem jurídica brasileira?

E as limitações constitucionais ao poder de tributar expressamente dirigidas à União – juntamente com as demais pessoas políticas de Direito interno –, essas alcançam também a União na qualidade de pessoa política de direito das gentes ou não? Se alcançam, por que razão afirmar que a União, na qualidade de pessoa jurídica de direito das gentes, pode disciplinar tributos de competência das demais entidades federadas, burlando-se, assim, o rigorismo da discriminação constitucional de competências, bem como o compromisso claro do Constituinte com a forma federal de Estado?

A Constituição, como de resto todo o Direito positivo, não é um amontoado de signos lingüísticos sem sentido; pelo contrário, constitui um articulado de sentido que cumpre ao intérprete desvendar. Com

⁽³⁰⁾ O Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente pugnado pelo respeito incondicional à Constituição Federal, como se observa na seguinte decisão: “Razões de Estado – que muitas vezes configuram fundamentos destinados a justificar, pragmaticamente, *ex parte principis*, a inaceitável adoção de medidas de caráter normativo – não podem ser invocadas para viabilizar o descumprimento da própria Constituição. *As normas de ordem pública* – que também se sujeitam à cláusula inserta no art. 5.º, XXXVI, da Carta Política (RTJ 143/724) – não podem frustrar a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade” (RE 198.291-8, Rel. Min. Celso de Mello, DJU I, 14.03.1997, p. 6.919) (grifos do original).

efeito, é este articulado de sentido que consubstancia o princípio hermenêutico da unidade da Constituição que deve nortear a interpretação constitucional, como afirma Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

“Partimos do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. Este princípio nos obriga a vê-la como um *articulado de sentido*. Tal articulado, na sua dimensão analítica, é dominado por uma dimensão interna que se projeta na forma de uma dimensão hierárquica. Ou seja, uma Constituição, da mesma forma que o ordenamento jurídico, de modo geral, também conhece a estrutura da ordem escalonada, não estando todas as suas normas postas horizontalmente uma ao lado da outra, mas, verticalmente, uma sobre outra. Concebê-la sem escalonamento é implodir aquele articulado, tornando-a destituída de unidade. Perdendo-se a unidade, perde-se a dimensão da segurança e da certeza, o que faria da Constituição um instrumento de arbítrio”.³¹

O disposto no art. 151, III, da CF, que veda à União a instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não pode, portanto, ser visualizado isoladamente, desvinculado do sistema constitucional, isto é, do conjunto de princípios e regras estabelecidos em nível constitucional. O intérprete, ao debruçar-se sobre esta regra, deve procurar qual é o seu fundamento, o que ela está protegendo, qual o fim (*telos*) que objetiva alcançar, já que, como é sabido, as normas jurídicas devem ser interpretadas diante do fim que objetivam alcançar, dada a natureza teleológica do Direito, como há muito já ensinou o grande Carlos Maximiliano: “Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regida”.³²

Ora, uma interpretação sistemática da Constituição Federal deixa claro o caráter federal que a mesma atribui ao Estado brasileiro. Federalismo que não se resume, repita-se, à declaração solene da forma federativa de Estado (art. 1.º, *caput*, da CF) e à afirmação do modelo federal como cláusula pétrea (art. 60, § 4.º, I), mas que permeia todo o

(31) “A Constituição, sua unidade e aparente conflito interno. ICMS: não cumulatividade e exceções constitucionais”, in *Direito Tributário Atual*, v. 10, Resenha Tributária, p. 2.571-2.599.

(32) *Hermenêutica e aplicação do direito*, 9. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 151.

texto constitucional, ao garantir a autonomia estadual (art. 25), municipal (art. 30) e distrital (art. 32), notadamente no que tange à repartição de competências e receitas tributárias.

As isenções heterônomas repudiadas pelo art. 151, III, da Carta Constitucional representam a própria negação do modelo federal plasmado na Constituição brasileira, razão pela qual este dispositivo, vedando à União a instituição desta espécie de isenções, tão-somente consubstancia regra concretizadora dos princípios norteadores da organização federativa de Estado consagrada na Constituição brasileira.

O art. 151, III, tem uma finalidade clara: a proteção das autonomias estadual, distrital e municipal, seriamente comprometidas caso se permitisse à União invadir a competência tributária das demais unidades federadas, concedendo isenções de tributos no âmbito da competência atribuída privativamente pela Constituição a essas políticas. É diante deste objetivo de proteção da descentralização do poder financeiro, fundamental à configuração do Estado federal, que deve ser interpretado o citado dispositivo que veda a instituição, pela União, de isenções heterônomas, já que autonomia não é somente direito e poder de autogovernar-se, mas manter-se com recursos próprios, os quais têm origem na discriminação de competências tributárias que, no Brasil, é estabelecida constitucionalmente.

Portanto, a disciplina dos tributos cuja competência impositiva foi atribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios cabe, nos termos da Constituição Federal, exclusivamente a estas pessoas políticas, seja por força da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, seja por força do Princípio Federativo, cláusula pétreia da ordem constitucional pátria. Assim, contraria a ordem constitucional brasileira a disciplina de tributos estaduais e municipais pelo Tratado de Assunção, bem como os Acordos posteriores e complementares que o sucederem, *a fortiori* quando estabelecerem isenções nas esferas estadual e municipal, além das hipóteses previstas constitucionalmente (art. 155, § 2.º, XII, e, e 156, § 3.º, II).