

TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL

*Yoshiaki Ichihara**¹

1 — Introdução.

Na elaboração deste trabalho, à guisa de fundamentação das respostas, iniciamos com o estudo dos princípios fundamentais do Estado brasileiro, que se desdobram nos objetivos fundamentais e nos princípios das relações internacionais.

Contrapõem-se os princípios fundamentais do Estado com os direitos e garantias fundamentais do indivíduo e da coletividade, que aparecem como forças antagônicas, entre o exercício do poder estatal e os direitos fundamentais.

Neste aparente antagonismo aparece a tributação, com o Estado utilizando-se do seu poder de império, obrigando coativamente o indivíduo a pagar tributos e o contribuinte a resistir a esta tributação, toda vez que os direitos fundamentais foram agredidos.

De outra parte, quando o fenômeno da tributação estiver inserido no contexto internacional, o Brasil integrando uma comunidade internacional e com a participação de países-membros e soberanos, questões outras de alta indagação hão de surgir.

Acreditamos que o tema “Mercosul e tributação”, como objeto de um simpósio, pretende discutir, enfrentar e resolver os problemas que surgirão na prática.

Assim sendo, discorreremos, ainda como matéria preliminar, sobre soberania e autonomia, tratados e convenções internacionais, cláusulas pétreas e o Tratado de Assunção, objetivando fornecer subsídios e fundamentos para respostas das questões formuladas pela comissão organizadora.

(*) Juiz de Direito Substituto de 2º Grau, auxiliando na 9ª Câmara Civil, Seção de Direito Público, do Tribunal de Justiça de São Paulo, Mestre em Direito de Estado (concentração em Direito Tributário), pela PUC-SP e Professor Titular de Direito Tributário das faculdades Metropolitanas Unidas.



Feitas estas considerações, passaremos a desenvolver o tema proposto e objetivamente responder, a final, às perguntas formuladas.

2 — *Princípios fundamentais do estado brasileiro*

O perfil da vigente Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 aparece como exaustiva, analítica, rígida e muito avançada, escrita num momento histórico pós-repressão militar. Se comparar a realidade fática e o conteúdo do texto constitucional promulgado, o contraste é evidente.¹

Partiu-se do pressuposto de que o problema brasileiro era jurídico-institucional, quando era e é uma questão moral.

Estabeleceram-se três princípios vetores que se entrelaçam e contrapõem:

a) Princípios fundamentais do indivíduo e da coletividade (art. 5º da CF)

Objetivando outorgar direitos fundamentais, reconhece a inviolabilidade dos direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, que está desdobrado exemplificativamente em setenta e sete itens, alguns como direitos e outros como garantias fundamentais.²

Os direitos e garantias fundamentais, se analisados sistematicamente, aparecem como princípios limitadores da ação estatal, no sentido de que quanto mais extensos os direitos fundamentais, mais restrito se torna o campo da ação estatal.³

b) Princípios do direito social (arts. 6º ao 11 da CF)

Historicamente, os fundamentos do direito social estavam voltados exclusivamente para o trabalho e a previdência social.

Todavia, a Constituição de 1988 inclui, além do trabalho e da previdência social como direitos sociais, a educação, a saúde, o lazer, a segurança, a proteção da maternidade, a assistência aos desamparados, a assistência social, a cultura, o desporto, a ciência, a tecnologia, a comunicação social, o meio ambiente e a ordem econômica e financeira.

São, na realidade, na maioria dos casos, dever do Estado e direito social do indivíduo e da coletividade, como está colocado na Constituição de 1988.

c) Princípios fundamentais do Estado (arts. 1º ao 4º da CF)

Estes princípios se desdobram em três: 1) *princípios fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 1º da CF)*; 2) *princípios dos objetivos fundamentais (art. 2º da CF)* e 3) *princípios das relações internacionais (art. 4º da CF)*.

1 — FRANCO MONTORO, André. *Estudos de Filosofia do Direito*. Saraiva, 1995.

2 — RIBEIRO BASTOS, Celso. *Curso de Direito Constitucional*. Saraiva, 1995.

3 — DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Forense, p. 39. Aliomar Baleeiro (notas).

Conforme preceitua o art. 1º, *caput*, da CF, “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem os seguintes fundamentos: I — a soberania⁴; II — a cidadania; III — a dignidade da pessoa humana; IV — os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V — o pluralismo político”.

Além de descrever os princípios fundamentais do Estado brasileiro, no parágrafo único do art. 1º da CF, elege o povo como o detentor do poder, exercitável por meio de representantes eleitos ou diretamente.

Ainda, no art. 2º, a CF adota o princípio da separação dos poderes, entre o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, independentes e harmônicos.

Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme preceitua o art. 3º da CF, devem alicerçar-se nos seguintes princípios fundamentais:

“I — construir uma sociedade livre, justa e solidária; II — garantir o desenvolvimento nacional; III — erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV — promover o bem-estar de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Estabelece, ainda, o art. 4º da CF que “a República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I — independência nacional; II — prevalência dos direitos humanos; III — autodeterminação dos povos; IV — não intervenção; V — igualdade entre os Estados; VI — defesa da paz; VII — solução pacífica dos conflitos; VIII — repúdio ao terrorismo e ao racismo; IX — cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; X — concessão de asilo político”.

O parágrafo único do art. 4º da CF, estabelece que “a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

Evidentemente, o texto constitucional que tem a finalidade de inaugurar o sistema jurídico num dado momento e lugar, cria e estrutura o Estado, atribui poder ao mesmo e estabelece direitos e garantias fundamentais do indivíduo e da coletividade; sem dúvida alguma, as regras e princípios, colocados em direções opostas, aparecem como contraditórios.

Todavia, adotamos a posição de que o sistema jurídico é completo e, portanto, não apresenta lacunas e nem contradições, devendo ser ressaltado que qualquer lacuna⁵ ou contradição⁶ é apenas aparente, já que o próprio sistema jurídico oferece critérios para preenchimento e soluções.

4 — “Enfatizando a soberania, a Constituição quer sublinhar a não sujeição do Brasil a qualquer poder estrangeiro, seja ele Estado estrangeiro, seja ele de organização internacional. Soberania, portanto, está aqui no seu aspecto ‘externo’: não sujeição, independência”. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. I, pp. 18/19.)

5 — DINIZ, Maria Helena. *As Lacunas no Direito*. Saraiva, 1995, pp. 289 ss.

6 — _____. *Conflito de Normas*. Saraiva, 1987, pp. 39 ss.

O sistema jurídico e a doutrina oferecem ao intérprete o *critério cronológico*, o *critério hierárquico* e o *critério da especialidade* para a solução de eventuais e aparentes contradições.⁷

Não somente as regras, mas também os princípios constitucionais, considerando a importância das diretrizes que albergam, sem dúvida alguma, estão hierarquizados.⁸

Quando se fala em globalização da economia e integração dos países da América Latina pela formação de uma comunidade latino-americana de nações, não resta dúvida de que os tratados e convenções internacionais acabam por contrastar com o conceito de soberania.⁹

3 — Soberania e autonomia

A República Federativa do Brasil pressupõe a existência de quatro espécies de pessoas jurídicas de direito público, autônomas e às quais se reconhece uma isonomia formal (art. 1º, c/c o art. 18 da CF).

Sobre a soberania, escrevem:

Para Nagib Slaib Filho:

“Soberania, do latim *super omnia* ou de *superanus* ou *supremitas* (caráter dos domínios que não dependem senão de Deus), significa, vulgarmente, o poder incontrastável do Estado, acima do qual nenhum outro poder se encontra” (*Anotações à Constituição de 1988*, Forense, 4ª ed., p. 109).

Jorge Miranda diz:

“Classicamente, revelavam a existência de soberania três direitos dos Estados: o *jus tractuum* ou direito de celebrar tratados, o *jus legationis* ou

7 — BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*. Ícone, 1995, pp. 204 e ss.

8 — MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra Editora.

9 — Os doutrinadores pátrios divergem sobre a matéria:

“De tudo resulta que, à luz do texto constitucional, os Tratados Internacionais (tanto os já ratificados e em vigor como aqueles que decorram da OMC — Organização Mundial do Comércio, Mercosul, entre outros que também venham a ser celebrados) possuem hierarquia normativa sobre a legislação interna (federal, estadual e municipal), representando a própria vontade e interesse de todos os jurisdicionados da União, Estados e Municípios. Em matéria tributária, podem exonerar tributos estaduais” (MELLO, José Eduardo Soares de. “Questões”. *Revista de Direito Tributário*, 64, Malheiros, p. 291).

“Noutro giro, dispositivo acima é letra morta no que pertine à sua pretensão de interferir na legislação tributária dos Estados-membros e dos Municípios” (HORVATH, Estevão e CARVALHO, Nelson Ferreira de. “Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?” *Revista de Direito Tributário*, 64, Malheiros, p. 268).

de receber e enviar representantes diplomáticos e o *ius belli* ou de fazer a guerra”. (*Manual de Direito Constitucional*, 1988, Coimbra, Tomo III, Coimbra Editora, p. 159).

Marcelo Cactano diz que “a soberania não é suscetível de limitação jurídica, poderá apenas ser autolimitado” (*Direito Constitucional*, vol. I, Forense, 1977, pp. 329 e seguintes).

Todavia, há que se distinguir soberania e autonomia.¹⁰ Somente a União Federal pode ser considerada como pessoa dotada de soberania, ou seja, autonomia na ordem internacional, enquanto os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem apenas autonomia, cuja eficácia está limitada apenas na ordem interna.

Com efeito, somente a União Federal é detentora da soberania, isto é, tem legitimidade para representar o Brasil na ordem internacional e celebrar tratados e convenções internacionais.¹¹

Quando a matéria envolve questões relacionadas com a competência tributária, existem regras específicas de distribuição das competências tributárias, possuindo os Estados, os Municípios e o Distrito Federal competências privativas, no sentido de que são exclusivas e excluem a possibilidade de qualquer outra, inclusive a União Federal de invadir competência tributária prevista expressamente na Constituição Federal de 1988, para outro ente integrante da federação.¹²

Os tratados e convenções em matéria tributária visam em geral à redução da carga tributária entre os entes integrantes, seja através da redução da base de cálculo, alíquota ou pela concessão de isenções.

Sobre esta matéria o texto constitucional vai muito mais além, pois proíbe à União, expressamente, no art. 151, inciso III, da CF, quando diz:

“É vedado à União:

.....

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

10 — “Em resumo: os Estados são autônomos, mas a soberania reside unicamente na União” (CASTRO Araujo. *A Constituição de 1937*, Freitas Bastos, 1941, p. 62).

11 — “É exclusiva e indivisível; pelo que senão concebe a coexistência de duas soberanias no mesmo território” (MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*, Freitas Bastos, 1948, vol. I, p. 171).

12 — A. de Sampaio Dória destaca como atributos da soberania: a supremacia, a exclusividade, a autodeterminação, e, ainda, como atributos implícitos que é irrenunciável, inalienável e indivisível. (*Direito Constitucional — Teoria do Estado*. São Paulo: Max Limonad, Tomo I, vol. I, pp. 63 e seguintes).

Estas questões aparecem como cruciais para estabelecer os limites do exercício da soberania pela assinatura de tratados e convenções internacionais.

4 — *Tratados e convenções internacionais*

Nas relações que envolvam a ordem internacional, a vigente Constituição Federal de 1988 outorga à União Federal “manter relações com outros Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”.

Outrossim, compete privativamente ao Presidente da República, nos termos do art. 84, inciso VIII, da CF, “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

O referendo do Congresso Nacional referido no dispositivo constitucional retrocitado é o decreto legislativo, que neste caso concreto possui força de lei, sendo o veículo hábil para introduzir o tratado ou a convenção no sistema jurídico nacional.

O art. 98 do Código Tributário Nacional diz expressamente que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.¹³

Entendemos que a supremacia dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna atinge apenas as normas infraconstitucionais, não sendo possível a legitimidade da União ou do Presidente da República para assinar tratados ou convenções que contrariem a própria Constituição.¹⁴

5 — *Cláusulas pétreas*

A questão das cláusulas pétreas, apesar de o art. 60, § 4º, itens I, II, III e IV, da CF prescrever expressamente que “não será objeto de deliberação a proposta de

13 — “f) A competência da União para celebrar tratados em nome do interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo, se é que existe, ante as diversidades históricas das federações, nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Tratados internacionais em matéria tributária (perante a Constituição Federal do Brasil de 1988)”, *Revista de Direito Tributário*, 59, Malheiros, p. 190).

14 — “Temos por incontroverso que ao Congresso Nacional é vedado, ainda que por intermédio de decretos legislativos que ratifiquem tratados internacionais, usurpar competências tributárias que a Lei das Leis outorgou aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal” (CARRAZZA, Roque Antonio. “Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais”, *Revista de Direito Tributário*, 64, Malheiros, p. 187).

Existem, todavia, posições em contrário:

“b) o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal atribui expressa superioridade de hierarquia aos tratados em matéria de direitos e garantias fundamentais, entre os quais se inclui a matéria tributária (art. 150, *caput*) (XAVIER, Alberto e XAVIER, Helena de Araujo Lopes. “Tratados — superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988”, *Revista de Direito Tributário*, 66, Malheiros, p. 48).

emenda tendente a abolir: I — a forma federativa de Estado; II — o voto direto, secreto, universal e periódico; III — a separação dos poderes; IV — direitos e garantias individuais”, entendemos que estas imutabilidades não podem ser consideradas e nem interpretadas como forma de vedação absoluta.¹⁵

A interpretação literal do texto retrotranscrito acabará por atravancar até o desenvolvimento do país ou estará a direcionar a necessidade de uma ruptura do sistema para legitimar a abolição das cláusulas pétreas, o que seria um absurdo.

Por outro lado, a maioria dos doutrinadores que comentaram o alcance das cláusulas pétreas no Brasil, apesar de o texto constitucional falar em *abolir*, têm entendido que a imutabilidade abrange absolutamente, no sentido de que, inclusive, está vedada a emenda tendente a *modificar*, no que discordamos inteiramente.¹⁶

Concordamos com o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho quando diz:

“Mas essas proibições — as ‘cláusulas pétreas’, como se usa dizer — não têm o peso e o sentido que a elas querem dar certos juristas. Elas não ‘petrificam’ o direito constitucional positivo e por meio dele o ordenamento jurídico do país”. (‘Significado e alcance das cláusulas pétreas’. *Caderno de Direito Constitucional e Ciência Política. Revista dos Tribunais*, 13, p. 5).

No mesmo sentido, citando doutrinadores do direito constitucional alemão e italiano, Gilmar Ferreira Mendes escreve:

“As cláusulas pétreas ou as garantias de eternidade não asseguram, de forma infalível, a continuidade ou permanência de determinada ordem constitucional nem excluem a possibilidade de que essa ordem contenha uma cláusula de transição para outro regime ou modelo”. E conclui: “... que a revisão total ou parcial das cláusulas pétreas está implícita na própria Constituição ...” (‘Limites da revisão: cláusulas pétreas ou garantias de eternidade — possibilidade jurídica de sua superação’) (*Cadernos de Direito Tributário e Ciência das Finanças. Revista dos Tribunais*, 6, pp. 17/18).

6 — Tratado de Assunção — Mercosul (Mercado Comum do Sul)

O tratado para a constituição do Mercado Comum do Sul (Mercosul), foi assinado em 26/03/91 e ratificado no Brasil pelo Decreto Legislativo 197, de 25/09/91 e publicado através do Decreto 350, de 2/11/91.

15 — “Dentre estas cláusulas pétreas figuram, sem dúvida, os princípios da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica, da não confiscatoriedade etc., que veiculam direitos e garantias dos contribuintes contra a sanha do fisco” (CARRAZZA, Roque Antonio. “A reforma tributária e as cláusulas pétreas”, *Revista de Direito Tributário*, 67, Malheiros, p. 253).

16 — MARTINS, Ives Gandra da Silva, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, MACHADO, Hugo de Brito, dentre outros (‘Princípios Constitucionais Tributários’, *Resenha Tributária*, 1993).

São integrantes a Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, onde se prevê a livre circulação de bens, serviços entre os quatro países-membros; ajuste das tarifas aduaneiras comuns, além da adoção de política comercial comum nas relações com outros Estados não integrantes do pacto; há também um compromisso dos Estados integrantes de harmonizar suas legislações internas.¹⁷

Apesar de haver previsão de vários órgãos no tratado, como o Conselho do Mercado Comum, Grupo Mercado Comum, Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul etc., não há previsão de Tribunal Supranacional¹⁸ como ocorre no Mercado da Comunidade Européia na solução das controvérsias eventualmente surgidas.

Prevê a reciprocidade de direitos entre os países participantes (art. 2º) e aplicação da cláusula de nação mais favorecida (art. 8º, *d*, do Tratado de Assunção).

Feitas estas considerações preliminares, passaremos a transcrever os arts. 1º, 5º, e 7º do Tratado de Assunção, ratificado no Brasil pelo Decreto 350/91:

“Artigo 1º — Os Estados-Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1.994, e 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 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 econômico-comerciais, regionais e internacionais.

A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-Partes — de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, 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 áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

17 — FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul no Contexto Latino-Americano*, Atlas, 2ª ed.

18 — Cf. Des. Sídney Agostinho Beneti. “Processo Civil Supranacional, União Européia e Mercosul”. *Revista da Escola Paulista da Magistratura*, 01, 1996, pp. 111 e ss.

Art. 5º — Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são:

a) um Programa de Liberação Comercial que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados-Partes, para chegar a 31 de dezembro de 1.994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário (Anexo I);

b) a coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e eliminação de restrições não tarifárias, indicados na letra anterior;

c) uma tarifa externa comum, que incentive a competitividade externa dos Estados-Partes;

d) a adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.

.....

Art. 7º — Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-Parte gozarão, nos outros Estados-Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

Colocadas estas considerações e premissas necessárias, ingressamos nos temas propostos pela comissão organizadora e passaremos a responder objetivamente às questões formuladas:

1) *Qual a eficácia do Tratado de Assunção à luz do artigo 5º, § 2º, 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?*

Inicialmente é preciso ressaltar a nossa posição a respeito do alcance das cláusulas pétreas previstas no Texto Maior, uma vez que só há vedação para *abolir direitos e garantias individuais*; portanto, a regra prevista no § 2º do art. 5º da CF não aparece como uma cláusula pétrea no seu sentido absoluto.

Os direitos fundamentais protegidos pela inviolabilidade estão previstos no *caput* do art. 5º da CF, ou seja, *direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade*.

Os desdobramentos contidos nos setenta e sete itens e parágrafos do art. 5º da CF, além de exemplificativos, são desdobramentos dos cinco direitos previstos no *caput*.

Sobre a função do parágrafo escreve Hésio Fernandes Pinheiro:¹⁹

“Do parágrafo:

Assim, pela sua própria etimologia, vê-se que o parágrafo não é escrita principal, e, sim, acessória, marginal, complementar do trecho escrito onde figura.

Estando o parágrafo intimamente relacionado com o artigo e sendo ele, sempre, uma consequência deste, é lógico que se faça depender seu assunto diretamente do assunto daquele.

Por isso, para a redação dos parágrafos, existem também regras próprias, não muitas é verdade, mas que devem ser observadas.

Vejamolas:

1ª Regra — Constitui objeto do parágrafo o conjunto de pormenores ou preceitos necessários à perfeita inteligência do artigo.

2ª Regra — A matéria tratada no parágrafo deve estar, intimamente, ligada à de que se ocupa o artigo.

3ª Regra — A regra fundamental, o princípio, nunca deve ser enunciada em parágrafo.

4ª Regra — O parágrafo deve conter as restrições do artigo ou, então, completar as disposições deste último.”

Os Tratados e Convenções Internacionais prevalecem sobre a legislação interna (art. 98 do CTN). Todavia, não há que se interpretar no sentido de que deva ou possa prevalecer sobre a Constituição.

Na interpretação combinada dos arts. 21, inciso I, e 84, inciso VIII, da CF, que atribui competência à União e ao Presidente da República, não está implícita e nem explícita que esteja autorizado a assinar tratado inconstitucional. Esta diretriz deve ser aplicada ao Legislativo, que veda ratificar o tratado via de decreto legislativo e com tal vício.

Evidentemente, havendo contradições entre o teor do Tratado de Assunção e os tratados que tenham sido assinados anteriormente, o primeiro critério para resolver este conflito aparente é o da análise pelo critério da constitucionalidade, combinados com os critérios cronológico, da hierarquia dos princípios adotados e o da especialidade.

Resposta: *Inicialmente, posicionamo-nos no sentido de que a previsão do art. 5º, § 2º, da CF não é cláusula pétrea. O art. 60, § 4º, da CF fala em “abolir” e não*

19 — *Técnica Legislativa: Constituições e Atos Constitucionais do Brasil*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962, pp. 99-103.

se confunde com "modificar". Portanto, não sendo inconstitucional o tratado, a resolução de eventual conflito aparente deve ser resolvido à luz do critério cronológico, ou seja, tratado novo prevalece sobre a convenção mais antiga. Ressalte-se que todo conflito é apenas aparente, pois o sistema jurídico oferece critério de solução harmonizadora.

2) Como harmonizar a norma programática do art. 4º, parágrafo único, da CF/88 com a soberania e a independência nacional (arts. 1º e 4º, inciso I, da CF/88), a norma fechada do sistema tributário brasileiro, consubstanciada no art. 150, inciso 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)?

As normas constitucionais ou os princípios albergados, segundo a abrangência e a importância, são hierarquizados.²⁰

As eventuais contradições são apenas aparentes e não reais.

Considerando que a regra prevista no parágrafo único do art. 4º da CF, sendo norma programática e que encontra respaldo nos princípios das relações internacionais, se em conflito com o conceito de soberania, deve prevalecer esta última, pois como já dito anteriormente, a Constituição não outorga competência ao Presidente da República e nem ao Legislativo para ratificar tratado internacional maculado pelo vício da inconstitucionalidade.

Quanto à questão da legalidade, legalidade fechada ou aplicação do princípio da estrita legalidade, não pode, nem mesmo o tratado internacional, imiscuir-se nas questões internas como o da distribuição exaustiva das competências tributárias, tipos tributários ou impostos expressamente previstos no texto constitucional, seja restringindo ou ampliando a materialidade dos tributos.

Resposta: No sistema da vigente Constituição de 1988, a soberania e a independência nacional, colocados como princípios do Estado brasileiro, estão acima das regras e são intocáveis. O princípio da legalidade tributária (art. 150, inciso I, da CF) que os doutrinadores brasileiros denominam de estrita legalidade, legalidade qualificada, legalidade fechada, tipicidade fechada etc. e que a doutrina europeia denomina de reserva absoluta de lei formal, decorre da previsão do art. 97, incisos I a VI, do CTN e não diretamente do texto constitucional. Portanto, as restrições previstas no art. 97 do CTN, que é Lei Complementar (art. 146 da CF) deve ceder às regras do tratado, desde que tal interpretação não acabe por incorrer em inconstitucionalidade.

3) Considerando os arts. 1º, 5º e 7º 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)

20 — BORGES, José Souto Maior. "Pró-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais", *Revista Trimestral de Direito Público*. Editora Revista dos Tribunais, 1, 1993.

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)?

Os conceitos de Direito Privado não podem ser alterados para definir ou limitar competências tributárias (art. 110 do CTN).

Portanto, mesmo o Tratado de Assunção que criou o Mercado Comum do Sul, não pode subverter o conceito de importação, especialmente para a determinação da alíquota aplicável.

Mesmo com a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, com a eliminação de barreiras alfandegárias, isto não quer dizer que possa subverter a realidade fática e tornar uma operação de importação numa operação interestadual ou interna, pois tal entendimento acabaria por alterar a competência tributária interna, no caso dos Estados-membros e do Distrito Federal, cuja autonomia é reconhecida expressamente no art. 18 da CF.

Resposta: A Constituição de 1988 direciona a existência de três espécies de operações no que se refere ao ICMS: as internas, as interestaduais e ao exterior. Na questão das alíquotas, o legislador dos Estados e do Distrito Federal sofre restrições previstas no próprio texto Constitucional, quando existem previsões expressas de o Senado Federal fixar alíquotas mínimas e máximas. A prevalência do princípio da soberania impede que os tratados e convenções modifiquem o conceito de operações, pois mesmo as realizadas entre países integrantes do pacto e o Tratado de Assunção falar em inexistência de barreiras alfandegárias, tais operações serão sempre de exportação e/ou importação e por isso, a alíquota aplicável é a vigente para as operações com o exterior.

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, inciso III)?

Inexiste possibilidade de interferência do Tratado de Assunção nas questões internas que envolvam o Estado Federal brasileiro, pois tal interferência acabaria por agredir a Constituição, fazendo tábula rasa do princípio federal.

Como já dissemos anteriormente, se há prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna (art. 98 do CTN), isto não quer dizer que o Presidente da República ou o Poder Legislativo possa, a pretexto de atuar no interesse da soberania nacional, agredir o princípio federal e com isso incorrer em inconstitucionalidade.²¹

Aliás, o art. 151, inciso III, da CF, no que se refere às isenções, proibiu expressamente a União de conceder isenções de tributos estaduais ou municipais, que no regime da Constituição anterior eram permitidas e que a doutrina denominava de isenções heterônomas²².

21 — Os doutrinadores tentam explicar diferenciando "atos de gestão e atos de império".

22 — Esta expressão foi utilizada por José Souto Maior Borges (*Isenções Tributárias, Sugestões Literárias*, 1968).

Mesmo no caso dos doutrinadores como o Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho que entendem existir, na vigente Constituição de 1988, a figura da isenção heterônoma, apenas pelo fato de delegar o texto constitucional à lei complementar regular a forma de concessão de isenções (art. 155, inciso XII, g, da CF), a função da lei complementar é apenas de regular a forma e exercer a função de normas gerais, visando evitar guerra ou conflito entre Estados-Membros.

Escreve Misabel Abreu Machado Derzi:²³

“Não obstante há um argumento incontornável. O princípio federal é supraconstitucional, e o art. 98 do Código Tributário Nacional admite uma outra leitura, como se vê, mais adequada à superioridade desse mesmo princípio fundamental”.

Resposta: O Tratado de Assunção, bem como os acordos posteriores e complementares, podem disciplinar tributos estaduais, distritais e municipais, entretanto, não poderá conceder isenções, tendo em vista a vedação expressa prevista no art. 151, inciso III, da CF. A vedação abrange não só as isenções, mas a concessão de subsídios, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, tendo em vista o disposto no art. 150, § 6º, da CF. Em outras palavras, o sistema jurídico brasileiro não admite a assinatura e posterior ratificação pelo Congresso Nacional, de tratado ou convenção inconstitucional. A superação de eventuais problemas, que envolvam questões aqui colocadas, poderia ser resolvida através de convênios internos e ratificados pelos legisladores dos Estados-membros.

23 — *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Forense, 1997, p. 412, Aliomar Baleeiro (notas).