

CONJUNTURA
ECONÔMICA

TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL

A BUSCA DA INTEGRAÇÃO DOS PAÍSES LATINO-AMERICANOS,
EXPRESSA NO ARTIGO 4º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO
NÃO EXCLUI A APLICAÇÃO DOS DIVERSOS PRINCÍPIOS ESTABELECIDOS
NA LEI SUPREMA BRASILEIRA.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

O Tratado de Assunção é uma realidade irreversível. Nem por isso se trata de realidade inalterável. Embora a globalização da economia exija, de mais a mais, a formação de espaços comunitários, o certo é que os problemas decorrentes não são pequenos, nem mesmo a União Européia, o mais bem-sucedido exemplo de integração plurinacional, estando livre de problemas pertinentes à conciliação dos interesses nacionais com aqueles de caráter supranacional.¹

A dificuldade de implantação de uma moeda única no espaço europeu, os problemas decorrentes do desemprego de cada país, com uma tendência natural de valorização dos nacionais sobre os estrangeiros, a resistência cada vez maior de aceitação das determinações do Parlamento Europeu, assim como das decisões do Tribunal de Luxemburgo, sobre as decisões locais, levando, em muitos países, à queda dos governos que lutaram pela integração (Portugal, Espanha e França são exemplos), demonstram que a realidade ainda sofrerá, no curso dos anos, acentuadas alterações.

E, no Mercosul, com muito mais razão, pois, constituindo, o Brasil, mais de 3/4 do mercado, todos os demais países tenderão a ganhar com a integração, muito mais que o nosso, que oferecerá 75% de espaço comunitário populacional, para disputar 25% dele, oferecido pelos demais países.²

Claro indício dos problemas está na indústria automotiva, em que a Argentina, que impõe aos veículos importados o regime odioso de cotas de importação, não aceita o estímulo brasileiro às regiões menos favorecidas para a implantação de fábricas no Nordeste, pois sua indústria, que se vê a braços com a demanda insuficiente, gerada pelo pequeno mercado local, necessita do mercado brasileiro para sobreviver. A supressão desses estímulos, embora implique geração de desemprego na indústria brasileira de veículos, ampliará a oferta de empregos na Argentina.

O mesmo se diga da criação de órgãos comunitários, como um tribunal para substituir o protocolo de Brasília, fazendo com que o Brasil entregue a seus parceiros 3/4 do mercado comum, mas fique com 1/6 dos votos, visto que a representação pretendida pela Argentina, Uruguai, Paraguai e, no futuro, Chile e Bolívia é por nação e não por população.³

É de se reconhecer que os argentinos foram muito mais hábeis negociadores que os diplomatas brasileiros na implantação do Tratado de Assunção, o que, todavia, não representa que devamos, pelas inequívocas falhas do nosso Ministério das Relações Exteriores, arcar, para sempre, com os prejuízos decorrentes dessa fase de implantação do Mercosul, em que, de rigor, a única realidade evidente e incontestada é a existência de uma tarifa externa comum que será nivelada, nos setores ainda com carência, para todos os países nos próximos anos.

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

O parágrafo 2º do artigo 5º — “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” —, no que concerne aos tratados internacionais, diz apenas respeito a direitos e garantias individuais exteriorizados em tratados. A Declaração Universal dos Direitos Humanos é obrigatória para o Brasil por força de sua integração à ONU e da aceitação de seus princípios pelo ordenamento nacional que os torna aplicáveis ao país.⁴

Se algumas cláusulas do Tratado de Assunção fossem contrárias a tal declaração, à nitidez, não poderiam prevalecer,

porque os direitos fundamentais nela estatuídos constituem cláusulas pétreas.

É de se lembrar, todavia, que o próprio conceito de cláusulas pétreas, a que se refere o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, começa a ganhar contorno diverso, no que diz respeito à sua extensão, com uma tendência crescente do Poder Judiciário em restringir o rol apenas aos denominados direitos e garantias individuais fundamentais.⁵

Em outras palavras, apenas quando tais direitos fundamentais forem objeto de alteração por emenda constitucional ou por legislação infraconstitucional é que a mácula de inconstitucionalidade atingiria a nova veiculação legislativa.

Ao não aceitar a tese de que haveria um "sistema tributário fechado" na ordem constitucional, só ampliável por força da competência residual, a Suprema Corte, de certa forma, hospedou a concepção restritiva das cláusulas imodificáveis sinalizadas na Constituição.

Ocorre que, em matéria tributária, salvo os expressos princípios fundamentais exteriorizados no artigo 150 e também espalhados por outros dispositivos *de forma expressa*, não há cláusula pétrea, podendo emendas constitucionais e legislação inferior alterar regimes jurídicos, alíquotas, incidências, tributos, inclusive criando-os, sem que haja ferimento da lei suprema.⁶

Nessa matéria, respeitados os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade etc., não há que se falar em direitos adquiridos.

Ora, o Tratado de Assunção, em seus artigos 5º, 7º e 8º, assim redigidos:

"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 1994 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 de 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 a mobilização 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.

Art. 8º Os Estados-partes se comprometem a preservar os compromissos assumidos até a data da celebração do presente Tratado, inclusive os Acordos firmados no âmbito da Associação Latino-americana de Integração, e a coordenar suas posições nas negociações comerciais externas que empreendam durante o período de transição. Para tanto: a) evitarão afetar os

interesses dos Estados-partes nas negociações comerciais que realizem entre si até 31 de dezembro de 1994; b) evitarão afetar os interesses dos demais Estados-partes ou os objetivos do Mercado Comum nos acordos que celebrarem com outros países membros da Associação Latino-americana de Integração durante o período de transição; c) realização de consultas entre si sempre que negociem esquemas amplos de desgravação tarifária, tendentes à formação de zonas de livre comércio com os demais países-membros da Associação Latino-americana de Integração; d) estenderão automaticamente aos demais Estados-partes qualquer vantagem, favor, franquia, imunidade ou privilégio que concedam a um produto originário de ou destinado a terceiros países não-membros da Associação Latino-americana de Integração",

não afeta, de rigor, nenhuma cláusula pétrea constitucional, antes apenas impondo ao produto comunitário, no país receptor, tratamento tributário idêntico àquele de que goze o produto nacional, de resto, já com jurisprudência firmada, nas questões provocadas pelas relações comerciais com países da Alalc, depois da Aladi, do Gatt e agora da OMC.

A própria tarifa externa comum, primeiro grande passo para a implantação do Mercosul, foi negociada nos termos em que mundialmente se negociam tais tarifas nos espaços plurinacionais, aplicando-se a um tributo tido como regulatório e não-arrecadatório, que é a tarifa aduaneira, instrumento de proteção utilizado por todos os países mundiais e por isso sempre negociada internacionalmente.

Nada obstante, portanto, não ser possível o ferimento de cláusula pétrea constitucional ou decorrente de tratado que cuide de direitos fundamentais, o certo é que o Tratado de Assunção, nos termos em que está atualmente firmado, não agride qualquer norma inalterável, não se colocando, a meu ver, a questão.

Poderá, todavia, no futuro, o problema vir a aparecer, com alterações que atinjam, por exemplo, direitos tributários adquiridos, como os estímulos condicionados e a prazo certo (artigo 178 do Código Tributário Nacional), hipótese em que, necessariamente, prevalecerá o direito nacional, correspondente a direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI), ou exteriorizarem, no que concerne a crimes de natureza econômica e tributária, regras que firam direitos fundamentais, garantidos por tratados assinados pelo Brasil, hipótese teórica em que não poderia prevalecer o Tratado de Assunção.⁷ Considero, todavia, pouco provável que tal venha a ocorrer, na implantação e evolução do Mercosul.

2) Como harmonizar a norma programática do artigo 4º, parágrafo único, da Constituição federal de 1988 com a soberania e a independência nacional (arts. 1º e 4º, inc. I, da CF/88), a norma fechada do sistema tributário brasileiro consubstanciada no art. 150, inciso I, e o artigo 97 do Código Tributário Nacional (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?

De rigor, não vejo conflito possível. O parágrafo único do artigo 4º é, efetivamente, uma norma programática — para

mim, o parágrafo 1º do artigo 5º não eliminou as normas programáticas, nada obstante o seu discurso — e que deve ser interpretada conforme os demais dispositivos da Constituição.⁸

A busca da integração dos países latino-americanos, expressa no artigo 4º, parágrafo único — “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” —, não exclui a aplicação dos diversos princípios estabelecidos na lei suprema brasileira.

Parece-me que toda a matéria tributária deva ser analisada à luz do artigo 7º do Tratado de Assunção, que impõe ao produto ou serviço de países do Mercosul o mesmo tratamento tributário interno que os produtos e serviços nacionais terão.

No que diz respeito ao imposto de importação, a tarifa externa comum negociada entre os países signatários define a tarifa comum e aquelas excepcionais, assim como o período de carência destas, lembrando-se que, por se tratar de um tributo regulatório, a própria Constituição brasileira oferta elasticidade maior a seu regime, permitindo que as alterações nas regras desse imposto se façam independentemente de respeito ao princípio da anterioridade e por ato do Executivo (a meu ver, só poderia ser alterada tarifa aduaneira por decreto e não, como tem sido hábito, por atos administrativos de menor hierarquia).⁹

Dessa forma, tendo sido negociada a tarifa externa comum e consagrando tratamento tributário idêntico ao interno, não vejo onde possa haver choque entre a denominada “norma aberta” do Tratado de Assunção e o “sistema fechado” da Constituição.¹⁰

A matéria poderia, todavia, ser discutida no campo dos incentivos, cabendo indagar se a concessão destes para atrair investimentos externos não afetaria o Tratado de Assunção.

De início, entendo que a matéria não é de natureza tributária, mas de direito econômico, estando a regra estabelecida no artigo 174 da Constituição federal — “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.¹¹

Não vejo, pois, onde tal concessão possa afetar o artigo 7º do tratado, devendo-se lembrar que investidores dos próprios países signatários poderão, também, investir em áreas ou regiões estimuladas.

Por outro lado, na parte que diz respeito à necessidade de desenvolvimento no país, há o comando constitucional que permite tal privilégio para determinadas regiões, que é o artigo 151, inciso I, assim redigido:

“É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.”

E, à evidência, estímulos de natureza regional, se teoricamente prejudicam outros países, também não deixam de prejudicar os demais estados integrantes da Federação brasileira, deles não-beneficiários, que nem por isso podem reclamar de sua concessão, por força da imposição suprema.¹²

Não vejo, pois, conflito possível entre o princípio da legalidade, exposto no artigo 150, inciso I, da Constituição federal e o artigo 97 do Código Tributário Nacional — que lapidaram um sistema tributário fechado no ordenamento jurídico brasileiro — e a norma aberta do tratado, que, todavia, em matéria tributária, impõe apenas a negociação de tarifa externa comum e o tratamento tributário interno, para investimentos, produtos e serviços dos Estados signatários, idêntico ao dispensado aos nacionais. E, quanto aos incentivos fiscais, teriam, os países signatários, o mesmo tratamento que têm, na Federação, os estados mais ricos, se comparados aos estados mais pobres.

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

Tendo já os artigos 5º e 7º sido aqui reproduzidos em resposta à primeira questão, está o artigo 1º do Tratado de Assunção assim redigido:

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

Este mercado comum implica:

- a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;
- o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros 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 alfandegários, de transportes e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados-partes, e o compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações, nas partes pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.”

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

Os três objetivos são, de rigor, a eliminação de entraves aduaneiros de qualquer espécie, o estabelecimento de uma tarifa

externa comum e a coordenação de uma política integratária de natureza fiscal com especificação de condições.¹³

O artigo 5º reitera, por outro lado, o programa de liberação comercial pela redução dos entraves alfandegários, assim como a instrumentalização da TEC e as políticas macroeconômicas de integração comercial.

E o artigo 7º pede, apenas, tratamento tributário interno, para produtos e serviços do Mercosul, idêntico ao dos produtos nacionais.¹⁴

Não há, pois, qualquer indicação de que o tratamento, nessa primeira fase, implique mais do que aquilo que as cláusulas pretendem dizer.

Nem mesmo expressões como "eliminação de restrições não-tarifárias" ou "harmonização de suas legislações" em matéria fiscal podem ser entendidas como aplicáveis apenas ao regime jurídico interno, prevalecendo para os produtos nacionais e estrangeiros.

Entendo, pois, que os produtos ou serviços originários do Mercosul terão tratamento equiparável aos produtos importados, aplicando-se-lhes a alíquota interna e não as interestaduais, que a própria Constituição apenas permite sejam adotadas entre os estados que compõem a Federação.¹⁵

Em outras palavras, a Constituição federal, no seu artigo 155, parágrafo 2º, incisos IV, V, VI e VII, oferta o regime jurídico para o ICMS tanto nas operações internas, dentro dos estados, como nas interestaduais, entre os estados da Federação, não abrindo qualquer espaço para tratamento diferencial de produtos que venham de outros países, mesmo em regime tarifário mais adequado e privilegiado.¹⁶

Tenho mesmo dúvidas de que, se houvesse previsão no tratado, este poderia prevalecer sobre o exposto texto constitucional. Nem mesmo a lei complementar — e a de nº 87/96 não cuida da matéria — poderia, a meu ver, ao explicitar a Constituição, dar tratamento diferenciado aos produtos estrangeiros, ofertando-lhe o regime de operações interestaduais, quando o regime jurídico previsto na Constituição cuida apenas dos estados federados.

Só mesmo por emenda constitucional haveria a possibilidade de adoção de regime diferenciado, visto que, nessa matéria, não se pode falar em cláusulas pétreas. A resposta, portanto, é que a alíquota aplicável é aquela de qualquer importação, ou seja, a alíquota interna.

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)?

A resposta é não.

Reza o artigo 151, inciso III, que à União é vedada a instituição de isenções de tributos de competências de outras entidades federativas. Sua dicção é a seguinte:

"É vedado à União: (...) III. instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios."¹⁷

Ora, a celebração de tratados internacionais é da competência da União e privativa do presidente da República, es-

tando o artigo 84, inciso VIII, assim redigido:

"Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII. celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional", razão pela qual o Congresso Nacional é o órgão competente para referendar os tratados assinados pelo presidente.

É a União, portanto, quem, através do presidente da República e aval do Congresso, obriga a nação nos tratados, que, todavia, não podem afrontar a Constituição. Em outras palavras, pode o presidente, com o referendo do Congresso Nacional, assinar os tratados que desejar e considerar úteis para o país, desde que nenhum dispositivo constitucional seja afetado, pois, nessa hipótese, o tratado seria inconstitucional e não surtiria efeitos no país.¹⁸

Ora, se o artigo 151, inciso III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, à nitidez, não está o presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder.¹⁹

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

Dentre os sistemas tributários dos países signatários do Tratado de Assunção, a competência impositiva dada pelo novo ordenamento às entidades federativas brasileiras supera a que é dada pela Argentina, que é uma federação, e não encontra paralelo em países como Uruguai, Paraguai, Chile e Bolívia.

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

Dessa forma, no que concerne à tributação interna, não pode o governo brasileiro dispor das competências estaduais e municipais — que se repartem entre 5 mil entidades federativas — para definir isenções, pois só o pode fazer no que concerne a seus próprios tributos.²⁰

Cabe, pois, ao governo federal, se quiser retomar o direito a estabelecer isenções, proceder a reforma constitucional, lembrando-se que seu projeto de reforma tributária, ora em tramitação pelo Congresso, objetiva, no que concerne ao ICMS, alargar o IPI (tributo federal), transformando-o em ICMS federal, e transferir ponderável poder impositivo dos estados para o Senado, no que concerne à definição de alíquotas, regimes jurídicos, principalmente no que diz respeito à disciplina da origem e do destino, às operações interestaduais e à política de isenções, hoje decididas no Confaz.²¹

Um dos argumentos do governo é que o projeto objetiva adaptar a legislação tributária brasileira para a era do Mercosul. Até lá, todavia, a vedação constitucional do ar-

Continua após o caderno de índices.