

POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÕES HETERÔNOMAS DE ICMS E ISS NO CONTEXTO DA INTEGRAÇÃO REGIONAL (MERCOSUL)

Luiz Henrique Diniz Araujo

Procurador Federal

Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Católica Dom Bosco.

Pós-graduando em Direito Público pela Escola da Magistratura PE (ESMAPE)

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 A Harmonização Fiscal no Contexto da Integração dos Países Membros do Mercado Comum do Sul (Mercosul); 3 Possibilidade de Concessão de Isenções Heterônomas de Icms e Iss no Contexto do Mercado Comum do Sul (Mercosul); 3.1 Opiniões Contrárias à nossa Tese; 3.2 Opiniões Favoráveis à nossa Tese; 4 Conclusão; 5 Referências.

RESUMO: O presente estudo pretende abordar a temática da harmonização fiscal internacional em confronto com o federalismo fiscal brasileiro. Dessa forma, pretende analisar, preliminarmente, a necessidade da harmonização fiscal para a integração regional. Na parte central do trabalho, analisar-se-á a possibilidade de a União Federal, em sede de tratados internacionais, dispor sobre tributos estaduais e municipais.

PALAVRAS-CHAVE: Harmonização Fiscal. Isenções Heterônomas. Tratados Internacionais.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a, inicialmente, conceituar a harmonização fiscal em sede internacional, passando pelos conceitos de coordenação, harmonização *stricto sensu* e uniformização. Destacar-se-á, outrossim, a imprescindibilidade da harmonização tributária no contexto da integração regional.

Após esta parte inicial, adentrar-se-á no verdadeiro escopo do trabalho, analisando-se o aparente entrave que representa o federalismo fiscal brasileiro para fins de integração regional.

Esse entrave aparente estaria caracterizado pelo entendimento, segundo alguns, de que a União Federal não poderia dispor, em sede de tratado internacional, sobre tributos estaduais e municipais, notadamente o ICMS e o ISS.

Demonstrar-se-á, todavia, como tese central, que esse entendimento não é o mais acertado, visto que a União Federal, quando firma tratado internacional, é apenas uma representante da República Federativa do Brasil, a qual é formada pelos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 1.º da Constituição Federal).

Dessa forma, em conclusão, defender-se-á a possibilidade de a União conceder isenções heterônomas em sede de integração regional.

2 A HARMONIZAÇÃO FISCAL NO CONTEXTO DA INTEGRAÇÃO DOS PAÍSES MEMBROS DO MERCADO COMUM DO SUL (MERCOSUL)

Considerando-se que o objetivo primordial do Mercosul é fazer circular a riqueza no bloco, a harmonização tributária se faz imprescindível para impulsionar a circulação de bens, serviços e fatores produtivos, inclusive com as adaptações nos ordenamentos nacionais, conforme o art. 1º do Tratado de Assunção.

Inicialmente, tendo-se o objetivo de se criar uma zona de livre comércio, as medidas de harmonização alcançariam apenas a alteração dos impostos relativos à importação e exportação de mercadorias para o comércio intrabloco. Todavia, em um segundo momento, avançou-se nos objetivos com a previsão de uma União Aduaneira, mediante o estabelecimento de uma Tarifa Externa

Comum –TEC, para regular a importação de produtos oriundos de outros países.

O desafio da harmonização tributária está em se buscar um razoável equilíbrio entre a soberania e a submissão. A harmonização pode ser definida como a adoção, em nível comunitário, de regras que tendem a assegurar o bom funcionamento do mercado comum e as normas que se devem conformar com as legislações nacionais. Nesse caso, estaríamos na presença de uma legislação em duas fases: uma comunitária, que se impõe aos Estados-membros, e outra, nacional, que cria direitos e impõe obrigações aos particulares, conforme previsto nas normas do direito comunitário.

Fala-se, assim, em três níveis de harmonização legislativa: (I) coordenação; (II) harmonização; e (III) uniformização.

Por (I) coordenação se designa a fixação de estratégias comuns entre os Estados integrantes, com a finalidade de se chegar a um certo equilíbrio entre suas disposições normativas internas. Nessa fase, é ainda muito frágil a semelhança normativa entre os ordenamentos jurídicos internos dos Estados.

A (II) harmonização, por seu turno, cuida de estabelecer princípios legislativos a serem obedecidos por cada país. Ela tem por objetivo suprimir ou amenizar as diferenças entre as disposições de direito interno. A harmonização já pressupõe certa proximidade legislativa entre os Estados, atingida no estágio anterior (coordenação).

Já a (III) uniformização, último estágio no processo de harmonização legislativa, é marcada pela igualdade entre as legislações internas, exigindo uma identidade entre as normas a que se submetem os Estados-partes.

Em sede de harmonização tributária, em sentido lato, a fase de uniformização pressupõe a igualdade das cargas tributárias sobre uma mesma matéria tributável, *i.e.*, igualar as legislações de um determinado tributo nos aspectos tanto estruturais quanto técnico-formais e referentes a alíquotas.

A fase de uniformização exige uma estrutura jurídica comunitária (órgãos supranacionais). Partindo-se dessa premissa, vê-se facilmente

que o MERCOSUL está longe de alcançar uma uniformização de suas legislações em matéria fiscal.

No estágio atual do Mercosul, qualquer expectativa de harmonização da legislação tributária se configura apenas como uma tentativa da aproximação dos ordenamentos jurídicos internos dos estados membros, ou seja, as fases de (I) coordenação e (II) harmonização, tais como descritas acima.

Existe, na verdade, um regime tributário diverso na maioria dos países que compõem o Mercosul, havendo maior coincidência apenas no IVA, presente nos ordenamentos argentino, paraguaio e uruguaio, sendo que o regime tributário se realiza nos limites dos Estados membros, com influência subsidiária de regra do direito comunitário.

Sobre este ponto, é importante trazer o que dispõe o art. 7º do Tratado de Assunção: “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 aos produtos nacional”.

Fundamental, nesse contexto, é a harmonização dos impostos indiretos sobre o consumo, cujo ônus econômico é transferido para o consumidor final por meio do mecanismo dos preços, visando a impedir distorções na livre concorrência entre produtos e serviços provenientes de todos os Estados Partes.

Como leciona Jamile¹, condição necessária para que o mercado comum funcione como se fosse um só país, sem que os tributos impliquem controles fronteiriços, a harmonização deve visar primordialmente aos tributos indiretos, pois necessitam de maior fiscalização, possuem maior valor arrecadatório e repercussão final sobre o consumidor.

Os impostos diretos, por sua vez, apenas necessitam ser harmonizados caso se pretenda caracterizar o espaço econômico considerado como mercado comum ou forma mais evoluída de integração, estágio que o Mercosul ainda não atingiu.

1 DIZ, Jamile Bergamaschine. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 37, n. 146, p. 199, abr./jun. 2000.

Feitas essas considerações, adentraremos na parte central deste trabalho, que é a questão do federalismo fiscal brasileiro face à harmonização fiscal dos impostos indiretos.

3 POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÕES HETERÔNOMAS DE ICMS E ISS NO CONTEXTO DO MERCADO COMUM DO SUL (MERCOSUL)

Devemos reconhecer que o federalismo fiscal brasileiro é um foco de controvérsias e dificuldades no que concerne à harmonização fiscal internacional. Como escreveu José Aparecido Alves Pinto², na harmonização fiscal em âmbito do Mercosul, a dificuldade natural, no que concerne ao Brasil, recrudesce ante o dissenso sobre a constitucionalidade de tratados internacionais firmados pela União e ratificados pelo Congresso Nacional, na parte em que dispõem sobre tributos estaduais ou municipais.

Nesta parte central do presente trabalho, caberá analisar a vedação instituída pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 151, III, quanto à concessão de isenções, por parte da União, de tributos estaduais e municipais, quando no contexto dos tratados internacionais.

Os entendimentos se partem em duas correntes. Uma defende a aplicação do art. 151, III, da CF, no contexto da celebração de tratados internacionais, com supedâneo no caráter concentracionário e centrípeto do federalismo brasileiro, bem como na autonomia dos entes internos. A outra, fundada na rigidez do federalismo brasileiro como garantia da descentralização do poder e do Estado democrático, a considera inaplicável ao caso em análise, entendendo que a União, ao celebrar tratados internacionais, apenas representa a República Federativa do Brasil e, em tal condição, poderia dispor sobre tributos estaduais e municipais.

3.1 OPINIÕES CONTRÁRIAS À NOSSA TESE

De opinião no sentido da aplicação da vedação do art. 151, III, da CF, ao contexto dos tratados internacionais, Nakayama e Pereira³

2 ALVES PINTO, José Aparecido. **Harmonização da legislação tributária no MERCOSUL**. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_II_julho_2001/0507AparecidoHarmonia.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2008. p. 13.

3 NAKAYAMA, Juliana Kiyosen; VIEIRA, Luciano Pereira. **O federalismo fiscal brasileiro e a harmonização tributária do Mercosul**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2585>>. Acesso em 28 nov. 2007.

destacam que o Brasil adotou uma estrutura tripartite (IPI, ICMS e ISS) do imposto sobre o valor agregado (IVA), sendo cada um desses impostos de competência de entes políticos internos diferentes. Esses autores defendem que essa conformação constitucional inviabiliza qualquer ação da União, representante externa da República Federativa do Brasil e única capaz de celebrar tratados, no sentido de diminuir com maior profundidade a eficácia das assimetrias tributárias com os demais Estados-partes do Mercosul.

Avançam dizendo que a União não pode alterar alíquotas, base de cálculo, dispor sobre isenções do ICMS e do ISS, já que não estão sob sua competência tributária.

Terezinha Nunes⁴ também se filia a esse entendimento, asseverando que apenas uma reforma constitucional, instituindo o IVA em substituição ao IPI, ao ICMS e ao ISS, possibilitaria a negociação, pela República Federativa do Brasil, em sede de tratados internacionais, de normas dispondo sobre essas hipóteses de incidência.

Assim também pensa Franco⁵, escrevendo que:

somente a inclusão de um dispositivo no texto da Constituição, [...] permitiria à União, quando celebra um tratado internacional, instituir isenção de impostos de competências dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

3.2 OPINIÕES FAVORÁVEIS À NOSSA TESE

Não entendemos acertados, no entanto, os entendimentos acima.

Com efeito, a União Federal, quando celebra tratados internacionais versando impostos da competência tributária outorgada aos entes políticos de direito interno, está agindo como representante da República Federativa do Brasil. Assim, a norma do art. 151, III, da CF, não é aplicável ao caso, uma vez que visa apenas a regular as relações

4 NUNES, Maria Terezinha. Harmonização tributária e consolidação do Mercosul. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42 n. 166, p. 261-262, abr./jun. 2005.

5 FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. **Tratados internacionais em matéria tributária e as isenções de tributos estaduais e municipais**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3982>>. Acesso em: 04 fev. 2008.

entre as pessoas políticas de direito interno, não sendo aplicáveis ao Estado Federal enquanto pessoa jurídica internacional.

Não se pode esquecer, ademais, que a concessão de isenções heterônomas no âmbito dos tratados internacionais atende ao art. 21, I, da Constituição Federal, dispondo que compete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais. Assim, nesse caso, age a União não como ente da federação, mas como ente soberano confundido com a própria República Federativa do Brasil.

Como observa Gusmão⁶, o Estado federal é resultante da soma da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, entes dotados de competência tributária específica e autonomia. No entanto, tais entes não são dotados de soberania, atributo que só a República Federativa do Brasil ostenta.

Dessa forma, pode-se dizer que ao vedar isenções heterônomas no plano interno das competências tributárias autônomas, a Constituição Federal não o fez em relação aos atos da União enquanto representante da República Federativa do Brasil, no plano externo, onde sobreleva a soberania do país.

Do mesmo entendimento é Carneiro⁷, que preleciona que a União, representante da República Federativa do Brasil, poderia, com base em tratado, conceder isenção de tributos estaduais e municipais.

Esse autor defende que a regra do art. 151, III, da Constituição Federal, não pode se sobrepor àquela do art. 21, I, já que essa última decorre diretamente do princípio federativo. Em reforço à tese, argumenta, outrossim, que no plano internacional o Chefe do Poder Executivo Federal pode firmar tratados, em nome da Federação (art. 84, VIII, CF) e, através destes, conceder isenção de tributos estaduais e municipais.

O Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, já se manifestou sobre a questão, inclusive objeto do verbete n.º 575 de sua súmula (editada sob a égide do art. 23, § 1.º, da EC n.º 1/69, com a redação da

6 GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Isenção Tributária**. Disponível em <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut19.htm>>. Acesso em 03 fev. 2008.

7 CARNEIRO, Sérgio Luís de Souza. **Possibilidade da concessão pela União de isenções de tributos estaduais e municipais, em decorrência de tratado internacional**. Disponível em: <<http://www.estacio.br/graduacao/direito/revista/revista4/artigo19.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

EC n.º 23/83), que diz que “à mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do Imposto sobre a Circulação de Mercadoria concedida a similar nacional”.

É elucidativo, sobre o ponto, em aplicação ao referido verbete da súmula do STF, o voto proferido pelo Min. Aldir Passarinho, nos autos do RE n.º 114063, na parte em que destaca:

Ainda nos estados em que a legislação local instituiu o ICM para essa hipótese de incidência permitida pela Emenda Constitucional n.º 23/83, se também a legislação estadual concede isenção à saída de determinado produto, essa isenção se estende ao similar importado de país signatário do GATT, e isso porque aquela lei instituidora tem de ser interpretada, para não ofender o disposto no artigo 98 do CTN, como aplicável a todos os casos que não os ressaltados, *em virtude de extensão de isenção, pelos tratados internacionais*. (g.n.)

Também respalda a nossa tese a norma geral tributária insculpida no art. 98, do Código Tributário Nacional, que dita que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Consoante destaca Francisco Rezek⁸, esse dispositivo impõe que, na área tributária, se reconheça a superioridade do tratado em relação à lei, do que se deduz que o tratado pode isentar ou reduzir alíquota de ICMS e ISS, as quais são fixadas por leis estaduais, distritais ou municipais.

Aliomar Baleeiro⁹, por seu turno, destaca que “o 98 do CTN expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente”.

Hugo de Brito Machado¹⁰ reforça a tese, lecionando que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna, salvo se complementar, destacando, inclusive, que assim decidiu o Supremo Tribunal Federal (RTJ 83/809).

8 REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público. Curso Elementar**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P 100-101.

9 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. atualização Flávio Bauer Noveli. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 411.

10 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 98-99.

4 CONCLUSÃO

O presente trabalho pretendeu, inicialmente, conceituar a harmonização fiscal em sede internacional, passando pelos conceitos de coordenação, harmonização *stricto sensu* e uniformização, visando a destacar a imprescindibilidade da harmonização tributária no contexto da integração regional.

Feitas as explicações preliminares, adentrou-se no verdadeiro escopo do trabalho, analisando-se o aparente entrave que representa o federalismo fiscal brasileiro para fins de integração regional.

Esse entrave aparente estaria caracterizado pelo entendimento, segundo alguns, de que a União Federal não poderia dispor, em sede de tratado internacional, sobre tributos estaduais e municipais, notadamente o ICMS e o ISS.

Procurou-se demonstrar, todavia, que esse entendimento não é o mais acertado, visto que a União Federal, quando firma tratado internacional, é apenas uma representante da República Federativa do Brasil, a qual é formada pelos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 1.º da Constituição Federal).

Dessa forma, explicitou-se que o art. 151, III, da CF, apenas se aplica as relações internas dos entes federativos, mas não quando a União, representando a República Federativa do Brasil, firma tratado internacional.

Por fim, demonstrou-se que o art. 98 do Código Tributário Nacional vem em reforço à tese, dispondo que o tratado, em matéria tributária, se sobrepõe à legislação interna.

5 REFERÊNCIAS

ALVES PINTO, José Aparecido. **Harmonização da legislação tributária no MERCOSUL**. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_II_julho_2001/0507AparecidoHarmonia.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. atualização Flávio Bauer Noveli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

CARNEIRO, Sérgio Luís de Souza. **Possibilidade da concessão pela União de isenções de tributos estaduais e municipais, em decorrência de tratado internacional.** Disponível em: <<http://www.estacio.br/graduacao/direito/revista/revista4/artigo19.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

DIZ, Jamile Bergamaschine. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 37, n. 146 abr./jun. 2000.

FRANCO, Paulo Sérgio de Moura. **Tratados internacionais em matéria tributária e as insenções de tributos estaduais e municipais.** Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3982>>. Acesso em: 04 fev. 2008.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Isenção Tributária.** Disponível em <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut19.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen; VIEIRA, Luciano Pereira. **O federalismo fiscal brasileiro e a harmonização tributária do Mercosul.** Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2585>>. Acesso em: 28 nov. 2007.

NUNES, Maria Terezinha. Harmonização tributária e consolidação do Mercosul. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42 n. 166 abr./jun. 2005.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público. Curso Elementar.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2.^a Turma. Recurso Extraordinário n.º 114063. Relator. Min. Aldir Passarinho. Brasília, 16.04.1991. DJ de 31.05.1991, p. 7239. Disponível a partir de <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 06 fev. 2008.

