

RICARDO PHILIPPI PORTO

OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A HARMONIZAÇÃO FISCAL NO MERCOSUL

FLORIANÓPOLIS, SETEMBRO DE 2001

RICARDO PHILIPPI PORTO

Dissertação apresentada ao Curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do Grau de Mestre em Direito, sob a orientação do professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

Florianópolis, Setembro de 2001

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: INSTITUIÇÕES JURÍDICO-POLÍTICAS

OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A HARMONIZAÇÃO FISCAL NO MERCOSUL

RICARDO PHILIPPI PORTO

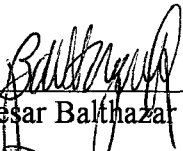
Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador

Florianópolis, Setembro de 2001

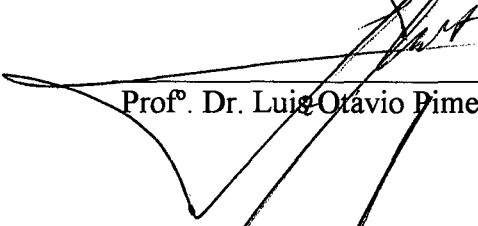
RICARDO PHILIPPI PORTO

OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A HARMONIZAÇÃO FISCAL NO MERCOSUL

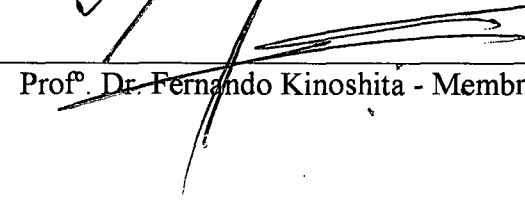
Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de MESTRE EM DIREITO no Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina com a seguinte Banca Examinadora:



Prof.º Dr. Ubaldo César Balthazar - Orientador



Prof.º Dr. Luiz Otávio Dimentel - Membro



Prof.º Dr. Fernando Kinoshita - Membro

Florianópolis, Setembro de 2001

DEDICO

A Rachel e Pedro, por tudo o que significam na minha vida e pela compreensão durante o tempo em que este trabalho nos privou da convivência.

Aos meus pais, pela educação que recebi e por todas as possibilidades de estudo que me proporcionaram.

AGRADEÇO

Sou grato, pela precisa orientação, ao Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, de quem pude ter o prazer de desfrutar amplos conhecimentos na área abordada, bem como pelo elevado espírito de compreensão demonstrado ao longo do Curso de Mestrado e da elaboração da dissertação.

Devo reconhecer e agradecer, também, aos funcionários do Centro de Pós-Graduação da Universidade do Oeste de Santa Catarina-UNOESC, campus Chapecó, pela solicitude com que sempre me receberam.

SUMÁRIO

RESUMO.....	8
ABSTRACT.....	9
INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I - MERCOSUL: FORMAÇÃO, OBJETIVOS, CONFLITOS E HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA.....	13
1.1 - A Formação e as Características do Mercado Comum do Sul.....	13
1.2 - Os Objetivos Principais do Mercosul.....	19
1.3 - A Problemática do Conflito de Interesses entre os Estados-partes do Mercosul.....	22
1.4 - A Ineficácia Jurídica das Normas do Mercosul.....	26
1.5 - O Modelo da Intergovernabilidade Adotado pelo MERCOSUL.....	29
1.6 - A Harmonização Legislativa Preconizada no Artigo 1º do Tratado de Assunção.....	31
1.6.1 - O Modelo de Harmonização Legislativa da União Européia.....	34
CAPÍTULO II - PRINCÍPIOS JURÍDICOS: DO CONCEITO MULTIDISCIPLINAR DE PRINCÍPIO À CONCEPÇÃO PÓS-POSITIVISTA.....	36
2.1 - O Conceito Multidisciplinar de Princípio.....	36
2.2 - Uma Idéia de Sistema.....	37
2.3 - A Definição de Princípios Jurídicos.....	38
2.4 - A Evolução da Normatividade dos Princípios.....	41
2.4.1 - A Fase Jusnaturalista.....	41
2.4.2 - A Fase Positivista.....	42
2.4.3 - A Fase Pós-Positivista.....	42
2.5 - A Evolução do Pós-Positivismo com a Teoria da Revisão Judicial da Legislação.....	44
2.6 - A Distinção Entre Regras e Princípios.....	47
2.7 - As Funções dos Princípios.....	49
2.8 - Princípios Implícitos e Explícitos.....	50
2.9 - Princípios Constitucionais Tributários.....	52
CAPÍTULO III - ESTRUTURA CONSTITUCIONAL DE PODER E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS-PARTES DO MERCOSUL.....	55
3.1 - A Constituição Brasileira.....	55
3.1.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na República Federativa do Brasil e o seu Sistema Tributário.....	55
3.1.2 - Os Princípios Constitucionais Tributários Brasileiros.....	57
3.1.2.1 - O Princípio da Certeza do Direito.....	59
3.1.2.2 - O Princípio da Segurança Jurídica.....	60
3.1.2.3 - O Princípio da Proporcionalidade.....	60
3.1.2.4 - O Princípio da Legalidade Estrita.....	62
3.1.2.5 - O Princípio da Anterioridade.....	63
3.1.2.6 - O Princípio da Isonomia.....	64
3.1.2.7 - O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	65

3.1.2.8 - O Princípio da Vedação ao Confisco	66
3.1.2.9 - O Princípio da Capacidade Contributiva.....	67
3.2 - A Constituição Argentina	69
3.2.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na Nação Argentina e Aspectos da Tributação	69
3.2.2 - Os Princípios Constitucionais Tributários da Argentina.....	71
3.2.2.1 - O Princípio da Legalidade	71
3.2.2.2 - O Princípio da Igualdade Fiscal.....	72
3.2.2.3 - O Princípio da Irretroatividade das Leis.....	73
3.2.2.4 - O Princípio da Não-Confiscatoriedade	73
3.2.2.5 - O Princípio da Proporcionalidade.....	74
3.3 - A Constituição do Uruguai	75
3.3.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na República Oriental do Uruguai e Aspectos da Tributação.....	75
3.3.2 - Princípios Constitucionais Tributários do Uruguai	78
3.3.2.1 - O Princípio da Legalidade	78
3.3.2.2 - O Princípio que Veda a Cobrança de Impostos Adicionais em Montante Superior aos Departamentais.....	79
3.3.2.3 - O Princípio que Veda a Bitributação	80
3.3.2.4 - O Princípio da Anterioridade.....	80
3.4 - A Constituição do Paraguai.....	81
3.4.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na República do Paraguai e Aspectos da Tributação.....	81
3.4.2 - Princípios Constitucionais Tributários do Paraguai.....	83
3.4.2.1 - O Princípio da Legalidade	83
3.4.2.2 - O Princípio da Vedação à Bitributação	84
3.4.2.3 - O Princípio da Isonomia Tributária	84
3.4.2.4 - O Princípio que Veda a Cobrança de Tributos com Efeito de Confisco.....	85
3.4.2.5 - O Princípio da Capacidade Contributiva.....	86
3.4.2.6 - O Princípio da Irretroatividade das Leis.....	87
CAPÍTULO IV - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA NO ÂMBITO DO MERCOSUL.....	88
4.1 - As Formas de Resolução das Divergências entre Legislações.....	88
4.1.1 - A Harmonização das Legislações.....	88
4.1.2 - A Coordenação das Legislações.....	89
4.1.3 - A Uniformização das Legislações	90
4.2 - As Possibilidades de Resolução das Divergências Legislativas e as Repercussões em Relação aos Princípios Tributários	90
4.2.1 - A Coordenação, a Harmonização e a Uniformização Frente aos Princípios Constitucionais Tributários de cada Estado-parte.....	91
4.2.2 - A Delegação de Competência Legislativa a um Órgão Supranacional Frente aos Princípios Constitucionais Tributários	91
4.3 - A (Im)possibilidade de Harmonização Legislativa Tributária e as Alterações Necessárias.....	93
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	99

RESUMO

O presente trabalho, sob o título “Os princípios tributários e a harmonização fiscal no Mercosul”, objetiva o estudo dos problemas desse bloco integracionista no tocante a área referida. Descreve o histórico da formação do bloco e a sua evolução, com os problemas inerentes às etapas já cumpridas, bem como em relação àquelas que virão. A harmonização das legislações tributárias destaca-se como problema a ser enfrentado. Demonstra-se a nova concepção empregada aos princípios constitucionais, assim como a evolução da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional quanto a esse aspecto. Descreve-se os mais importantes princípios constitucionais que dizem respeito à esfera tributária no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, demonstrando-se um panorama, também, da estruturação constitucional dos poderes nesses países. É traçada a diferenciação entre as formas de harmonização legislativa, sendo demonstrada a possibilidade de ocorrência desta através de órgão legislativo supranacional, e a implicação na questão dos princípios constitucionais tributários para cada caso. Por último, denuncia-se a necessidade de reformulação constitucional, pelo menos para o Brasil, para o sucesso da harmonização tributária pretendida e, por consequência, para o alcance dos objetivos do Mercosul.

ABSTRACT

This research paper focuses on the problems that MERCOSUL (The South Cone Market) may have in terms of harmonizing fiscal policies. It also provides historical data about the MERCOSUL formation and its evolution process, including the inherent difficulties faced in each stage as well as possible ones that may appear in the future, such as the challenging harmonization of fiscal policies. Besides that, the article presents the new conception employed in constitutional principles and how both the General Theory of Law and the Constitutional Law evolved because of it. Furthermore, a description of the most important constitutional taxation tenets in Brazil, Argentina, Paraguay, and Uruguay, and a description of the constitutional structure of power in these countries are provided. The paper also demonstrates the differentiation between forms of legislative harmonization and the possibility of having a supranational legislative board for the South Cone Market. Finally, this research paper advocates the necessity of constitutional reformulation, at least in Brazil, in order to achieve successful results in the proposed fiscal harmonization and, consequently, in the MERCOSUL goals.

INTRODUÇÃO

O objeto de estudo do presente trabalho são os princípios constitucionais tributários de cada país membro do Mercosul e as implicações destes no processo de harmonização fiscal preconizado pelo Tratado de Assunção.

Considerando-se como pressuposto, para o absoluto sucesso da integração proposta pelo Tratado de Assunção, a harmonização das legislações tributárias, analisa-se até que ponto os princípios tributários insertos nas legislações de cada estado participante podem obstar essa necessária evolução.

Foi examinada, ainda, a necessidade de serem implementadas reformas constitucionais no Brasil, a fim de ser otimizada a harmonização tributária.

Uma variante considerada é a mudança de rumo do projeto de integração, abandonando-se o modelo atual, caracterizado pela tentativa de harmonização das leis, e adotando-se uma legislação comunitária a respeito da matéria tributária.

A principal justificativa para a escolha do tema é que a integração de vários países no MERCOSUL, em que a principal meta - sem esquecer as outras, como por exemplo, a integração cultural, política e social - é a criação de um mercado comum, e, portanto, sem as tradicionais barreiras de comércio, passa pelo árduo trabalho, como já afirmado, de harmonizar as legislações tributárias de cada país signatário do Tratado de Assunção, para que os conflitos normativos desapareçam ou se atenuem a níveis suportáveis e seja efetivo o livre mercado.

Detectando-se um a um os princípios constitucionais tributários relevantes de cada país signatário, e reconhecendo, comparativamente, as semelhanças e diferenças em relação a cada Estado, pode-se chegar a uma conclusão a respeito da eficácia do processo de harmonização e os caminhos alternativos as partes.

No artigo 1º do Tratado de Assunção está previsto “o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”.

E verdadeiro afirmar, apesar do texto inserido no aludido Tratado, que, em sede tributária, a harmonização não deve servir apenas para o fortalecimento do processo de integração, devendo, sim, ser determinante para o sucesso do mercado comum.

A partir desta afirmativa é que a problemática da harmonização começa a tomar corpo, haja vista que cada país signatário possui sistemas tributários peculiares, e dentro deles princípios, que não poderão ser desrespeitados, sob pena de não ser legítimo e efetivo o processo de harmonização.

Através da dissertação que ora se apresenta, pretende-se levar a termo um estudo dos princípios tributários mais relevantes de cada país componente do Mercosul, como já destacado anteriormente, bem como a interferência destes em relação ao processo de harmonização.

Com a evolução da Teoria do Direito e do Direito Constitucional, e com a proeminência da corrente pós-positivista, os princípios passaram a ser considerados normas jurídicas vinculantes, dotados de efetiva juridicidade, como quaisquer outros preceitos encontráveis na ordem jurídica. Aquela escola considera as normas de direito como gênero, do qual os princípios e as regras são espécies jurídicas.

A relevância do estudo dos princípios, mormente na seara tributária, está no fato de estes exercerem várias funções dentro do ordenamento, que, como preleciona Bonavides, podem ser identificadas como função fundamentadora da ordem jurídica, função interpretativa e função supletiva.¹

Busca-se, com a pesquisa de identificação e conceituação dos princípios tributários vigentes nos Estados-partes que compõem o Mercosul, detectar os problemas em relação à harmonização que se almeja, propondo-se soluções e sempre considerando, no que couber, a experiência já adquirida na realização da União Européia.

O método utilizado neste trabalho é o descritivo, usando-se, por vezes, o comparativo, sempre amparados, ambos, em pesquisa bibliográfica.

No primeiro capítulo, é feita uma abordagem do desenvolvimento histórico do MERCOSUL a partir de sua formação, sem olvidar as experiências anteriores resultantes de tentativas de integração na América Latina. Também são analisados os objetivos principais do MERCOSUL e os problemas enfrentados pelo bloco a partir da sua constituição. Outro ponto

¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4.ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 1993, p. 254-255.

de estudo, nesse capítulo, é o enfrentamento da questão da ineficácia jurídica das normas do MERCOSUL. É conferido destaque, também, ao modelo de governabilidade adotado para o bloco, ou seja, de intergovernabilidade ao invés de supranacionalidade. Traz-se ao leitor, por último, os modelos de harmonização legislativa no MERCOSUL e na União Européia, não se deixando de fazer um comparativo entre os mesmos.

O segundo capítulo trata, exclusivamente, dos princípios, conceituando-os desde a concepção de domínio geral, que abrange quase que a totalidade das ciências, até a vertente própria do Direito. É abordada a idéia de sistema, pois, para o conhecimento dos princípios, é indispensável a existência daquele. Demonstra-se a evolução da Teoria dos Princípios em relação à seqüência histórica dos domínios jusnaturalista, positivista e pós-positivista. Além disso é estudada a diferença entre regras e princípios, as funções dos princípios, a diferença entre princípios implícitos e explícitos e a conceituação dos princípios constitucionais tributários.

No terceiro capítulo, procura-se demonstrar a estruturação constitucional dos poderes constituídos em cada país participante do MERCOSUL, com atenção ao Tribunal Constitucional, e também identificar os princípios constitucionais mais importantes, implícitos e explícitos, que dizem respeito à tributação. Ressalta-se, no entanto, que não se pretende esgotar a matéria relacionada aos princípios de cada país, até mesmo porque alguns, conscientemente, serão deixados para um desenvolvimento em outra oportunidade.

No quarto e último capítulo deste trabalho, demonstra-se as formas de resolução de divergências entre legislações, discorrendo-se, então, sobre a coordenação, a harmonização e a unificação daquelas. O contraponto entre as formas de resolução de divergências, em que não há delegação de competência legislativa a um órgão supranacional, e aquela que há, e mais as implicações dos princípios constitucionais de cada país para cada caso, é também objeto de análise desse capítulo. Por último, objetiva-se contribuir acerca da possibilidade ou impossibilidade de se alcançar a pretendida harmonização, sugerindo-se algumas alterações no projeto original.

CAPÍTULO I

MERCOSUL: FORMAÇÃO, OBJETIVOS, CONFLITOS E HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA

1.1 - A Formação e as Características do Mercado Comum do Sul

O Mercado Comum do Sul tem sua gênese normativa no Tratado de Assunção, firmado por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, na cidade de mesmo nome, capital do Paraguai, em 26.03.1991.²

Os Estados-partes do Tratado de Assunção, optando por deixar de lado a experiência bem sucedida da União Européia, decidiram dar determinados contornos às disposições normativas que regem as suas relações, de tal sorte que não há delegação de poderes para órgãos supranacionais. As relações entre os Estados-partes, podemos dizer então, são estritamente de Direito Internacional Público Clássico, não havendo, pois, nada que se possa identificar como sendo de Direito Comunitário - como ocorre na União Européia.

Se esta escolha foi a melhor ou não - motivada, provavelmente, pela antecedente e inviável necessidade de alteração nas próprias constituições -, poder-se-á, ao final, com os subsídios que serão apresentados nesse trabalho, julgá-la. Certo é que há muito por fazer, e que o processo de integração do MERCOSUL, apesar de os cronogramas estarem sendo relativamente observados, muito terá que evoluir.

Pode ser ponderado, até mesmo, se, não muito distante deste ponto, não será necessário abandonar a forma inicialmente concebida para a integração, adotando-se órgãos de caráter comunitário, com a característica da supranacionalidade, o que implicará, por certo - e aqui está a relutância dos Estados-partes - no estreitamento do exercício da soberania como pensado hoje.

² O Tratado de Assunção foi internalizado ao corpo normativo brasileiro com a aprovação pelo Decreto Legislativo n. 197, de 25.09.91 (DOU de 26.09.91), e promulgação pelo Decreto n. 350, de 21.11.91 (DOU de 22.11.91).

Destaca-se, por oportuno, que, no Brasil, embora sem muita eficiência, o processo integracionista é abordado pela própria Constituição Federal, prevendo, no parágrafo único do artigo 4º, que “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”.

Registra-se que, historicamente, essa não é a primeira experiência integracionista vivenciada pelos Estados-partes, apesar de ser a mais contundente e efetiva. É que antes do MERCOSUL já houve, no âmbito da América Latina, outras organizações internacionais, nas quais também participaram como signatários alguns ou todos os países componentes daquele.

O Tratado de Montevidéu, de 1960, criou a Associação Latino-americana de Livre Comércio - ALALC, cujo objetivo era a efetivação de um mercado comum regional, que seria sucedâneo de uma zona de livre comércio. Certamente influenciado negativamente pela ditaduras que assolaram a América Latina, nas décadas de 60 e 70, o aludido pacto não logrou êxito em seu intento, sendo aos poucos deixado de lado pelos Estados-partes, que iniciaram, na tentativa de aprimorar o comércio internacional, entendimentos bilaterais com outros países.

Também na capital do Uruguai, Montevidéu, foi firmado, em 12.08.1980, por 11 países - entre eles os signatários do MERCOSUL - um tratado para a constituição da Associação Latino-americana de Integração - ALADI, que visava ao estabelecimento, gradual e progressivo, de um mercado comum Latino-americano.

O Tratado de Assunção, instituidor do MERCOSUL, fez constar, inclusive expressamente, alguns dispositivos relacionados à ALADI. O artigo 8º do Tratado de Assunção, por exemplo, alude que os signatários deverão respeitar os compromissos assumidos no âmbito da ALADI. O artigo 20 desse tratado prevê, ainda, que o mesmo

estará aberto à adesão, mediante negociação, dos demais países membros da Associação Latino-Americana de Integração, cujas solicitações poderão ser examinadas pelos Estados-partes depois de cinco anos de vigência deste Tratado. Não obstante, poderão ser consideradas antes do referido prazo as solicitações apresentadas por países membros da Associação Latino-Americana de Integração que não façam parte de esquema de integração subregional ou de uma associação extra-regional. A aprovação das solicitações será objeto de decisão unânime dos Estados-partes.

O Chile, a propósito, recentemente, manifestou a sua clara intenção de aderir formalmente ao Bloco - situação que mais tarde não se concretizou, com o aceno daquele país, a uma aproximação maior com o NAFTA. Matéria publicada no Jornal Gazeta

Mercantil, de 14.07.2000, informava que o Chile deveria aderir ao Mercosul em dezembro daquele ano, quando ocorreria, em Florianópolis-SC, a reunião do Bloco.³

Levando-se em consideração que, até a data da realização da aludida reunião dos presidentes dos Estados-partes do MERCOSUL e de outros países convidados, entre estes o Chile, nada evoluiu no que tange a concretização da entrada desse país no Bloco Econômico; e, diante da sua pública aproximação com os Estados Unidos, por consequência com o NAFTA, criou-se uma situação desfavorável à presença do mesmo no referido encontro.

Essa situação levou a um duro pronunciamento do Presidente do Chile, Ricardo Lagos, ao final daquele encontro, quando afirmou que “o Chile está negociando um acordo de livre comércio com os EUA e não a incorporação do nosso país ao Nafta. O Chile não quer ser membro deste bloco e sim do Mercosul, que tem mais a ver como nosso país”.⁴

Mas, na verdade, o Chile, até o presente momento, ainda não definiu com exatidão quais são as suas reais intenções em relação ao MERCOSUL, mantendo-se, portanto, distante do movimento integracionista.

A Bolívia também foi sondada pelos Estados-partes para tomar parte no processo integracionista; e as negociações continuam, se bem que, em ritmo lento.

Outro fato importante no processo integracionista, que está diretamente ligado aos rumos que tomará o MERCOSUL, ocorreu no início do mês de setembro de 2000, com a reunião, na Capital Brasileira, dos 12 (doze) mandatários dos países componentes e situados na América do Sul.

Segundo noticiado no Jornal Gazeta Mercantil,

a inédita reunião assentou as bases políticas para a formação de um espaço de livre comércio sul-americano, a partir da ampliação do Mercosul (Brasil, Uruguai, Argentina e Paraguai), visando incluir os países da Comunidade Andina (CAN), que inclui Venezuela, Colômbia, Equador, Peru e Bolívia, assim como Chile, Guiana e Suriname. A principal premissa da iniciativa é que a integração da região em um único bloco é fundamental para aumentar a competitividade da América do Sul, diante de uma economia globalizada e para negociar em melhores condições a formação da Área de Livre Comércio das Américas (Alca), prevista para 2005.⁵

³ SOARES, Aldo Renato. Chile deve aderir ao Mercosul este ano. *Jornal Gazeta Mercantil*, Rio de Janeiro, 14.07.2000, p. A7.

⁴ CHILE GARANTE QUE MANTÉM AUTONOMIA. Ricardo Lagos diz que as negociações com os EUA não impedem a formação de bloco no Sul. *Diário Catarinense*, Florianópolis, Caderno Mercosul – Encontro dos Presidentes, 16.12.2000, p. 9.

⁵ BENSON, Todd. O Mercosul caminha para o Amercosul. *Jornal Gazeta Mercantil*, Rio de Janeiro, Caderno Latino-Americana, 11 a 17 de setembro de 2000, p. 32.

Alguns jornalistas e escritores que abordam o assunto têm denominado o novo Bloco, que se intenta a criação, ora como AMERCOSUL ora como SAFTA (*South America Free Trade Agreement*).⁶

Outros tratados ou convênios, além dos dois anteriormente mencionados, também foram firmados pelos países latino-americanos. Não se dá ênfase aos mesmos, aqui, pois são tratados ou convênios que não dizem respeito, propriamente, à integração. Abordam aqueles diversos assuntos, que podem ir da cooperação à preservação do meio ambiente e até mesmo à união de esforços para o aproveitamento de recursos naturais da região.

O início do processo integracionista, no entanto, que findou com a celebração do Tratado de Assunção, deu-se, segundo Soares, com a Ata de Iguazu, firmada em 1986 entre Brasil e Argentina (na qual previa-se um programa de integração e cooperação entre estes dois países), e, posteriormente, com a Ata de Buenos Aires, de 1990, também avençada entre Brasil e Argentina, sendo fixada a data de 31.12.1994 para o estabelecimento do mercado comum.⁷

Mais tarde, com a adesão de Paraguai e Uruguai, é que nasceu o Tratado de Assunção na sua conformação original, nada impedindo que, cumpridas algumas exigências, mais países possam integrá-lo, consoante previsto no artigo 20 daquele.

Além das características já identificadas anteriormente do Tratado de Assunção, tem destaque o previsto no artigo 9º, no que diz respeito aos órgãos de administração e execução do mesmo, ou seja, o Conselho do Mercado Comum e o Grupo Mercado Comum.

O Conselho do Mercado Comum é o órgão superior do Mercado Comum, cabendo-lhe a condução das políticas a ele relacionadas e a tomada de decisões para assegurar o cumprimento dos objetivos e prazos.⁸ A sua presidência será exercida por rotação entre os Estados-partes e em ordem alfabética.⁹

O Grupo Mercado Comum é o órgão executivo do Mercado Comum, tendo como funções, além de tomar as providências necessárias ao cumprimento das decisões adotadas pelo Conselho e velar pelo cumprimento do Tratado, propor medidas concretas tendentes à aplicação do Programa de Liberação Comercial, à coordenação de políticas-macroeconômicas

⁶ BENSON, T. *op. cit.*, p. 32.

⁷ SOARES, Esther Bueno. **Mercosul - Desenvolvimento histórico**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 41.

⁸ Artigo 10 do Tratado de Assunção.

⁹ Artigo 12 do Tratado de Assunção.

e à negociação de Acordos frente a terceiros e fixar programas de trabalho que assegurem avanços para o estabelecimento do mercado Comum.¹⁰

Ainda durante o período de transição, a estrutura do Mercosul contava com uma Secretaria Administrativa, que deveria servir, principalmente, além de auxiliar nas funções dos outros órgãos, como entidade de apoio ao Grupo Mercado Comum, e também para a guarda de documentos e comunicações das atividades, tendo sua sede na cidade de Montevidéu, capital do Uruguai.¹¹

O Tratado de Assunção tem como línguas oficiais, segundo o disposto no artigo 17, o português e o espanhol, sendo sua duração, pelo que reza o artigo 19, indeterminada.

O Anexo III do Tratado de Assunção dedicou-se à imposição de uma forma de solução de controvérsias no âmbito do Mercado Comum - ineficiente, diga-se de passagem -, as quais deveriam ser resolvidas por meio de negociações diretas entre os Estados-partes; caso estas não surtissem efeito positivo, deveria a controvérsia ser submetida ao Grupo Mercado Comum, que, por sua vez, não logrando êxito em obter solução, deveria encaminhar a questão ao Conselho do Mercado Comum. No nº 3 do Anexo III restou previsto que, até 31.12.1994, os Estados-partes deveriam adotar um sistema permanente de solução de controvérsias para o Mercado Comum.

Em 17.12.1991, então, os Estados-partes assinaram o denominado Protocolo de Brasília,¹² que previa um sistema de solução de controvérsias para o Tratado de Assunção, dispondo o artigo 1º daquele que o mesmo

será aplicado nas controvérsias sobre interpretação, a aplicação ou não cumprimento das disposições contidas no Tratado de Assunção, dos acordos celebrados no âmbito do mesmo, bem como das decisões do Conselho do Mercado Comum e das Resoluções do Grupo Mercado Comum.

Na seqüência evolutiva do Mercado Comum, em sede de normatização, houve o advento do denominado Protocolo de Ouro Preto, de 17.12.1994.¹³

Este protocolo alterou a estrutura administrativa e decisória do Tratado de Assunção, implementando na organização do Mercado Comum, além dos já conhecidos Conselho do

¹⁰ Artigo 13 do Tratado de Assunção.

¹¹ Artigo 15 do Tratado de Assunção.

¹² O Protocolo de Brasília foi internalizado ao corpo normativo brasileiro pela aprovação do Decreto Legislativo n. 88, de 01.12.92 (DOU de 02.12.92), e promulgado pelo Decreto nº 922, de 10.09.93 (DOU de 13.09.93).

¹³ O Protocolo de Ouro Preto foi internalizado ao corpo normativo brasileiro pela aprovação do Decreto Legislativo n. 188, de 15.12.95 (DOU de 18.12.95), e promulgado pelo Decreto n. 1901, de 09.05.96 (DOU de 13.12.95).

Mercado Comum, Grupo Mercado Comum e Secretaria Administrativa do Mercosul, também a Comissão de Comércio do Mercosul (CCM), a Comissão Parlamentar Conjunta (CPC) e o Foro Consultivo Econômico-Social (FCES).¹⁴ Desses órgãos, porém, os únicos com capacidade decisória, de natureza intergovernamental, segundo o previsto no artigo 2º do aludido Protocolo, são o Conselho do Mercado Comum, o Grupo Mercado Comum e a Comissão de Comércio do Mercosul.

Em relação aos novos órgãos criados pelo Protocolo de Ouro Preto, interessa ao presente trabalho destacar uma das incumbências da Comissão Parlamentar Conjunta (CPC), ou seja, tem ela a obrigação de coadjuvar “na harmonização de legislações, tal como requerido pelo avanço do processo de integração”.¹⁵

Apenas com a assinatura do Protocolo de Ouro Preto é que o MERCOSUL passou a ter personalidade jurídica de Direito Internacional,¹⁶ podendo, a partir de então, praticar todos os atos necessários à realização de seus objetivos, em especial contratar, adquirir ou alienar bens móveis e imóveis, comparecer em juízo, conservar fundos e fazer transferências.¹⁷

Quanto à aplicação interna, em cada país signatário, das normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL, o artigo 38 do Protocolo de Ouro Preto prevê que “os Estados-partes comprometem-se a adotar todas as medidas necessárias para assegurar, em seus respectivos territórios, o cumprimento das normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no artigo 2 deste Protocolo”.

Já o artigo 42 do mesmo Protocolo dispõe que “as normas emanadas dos órgãos do mercosul previstos no Artigo 2 deste Protocolo terão caráter obrigatório e deverão, quando necessário, ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos pela legislação de cada país”.

Nota-se, pois, claramente, que a única forma de as aludidas normas surtirem algum efeito é mediante a internalização,¹⁸ às legislações de cada país, das disposições emanadas dos órgãos do Mercosul. Como já dito anteriormente, fácil concluir que não há um órgão normativo supranacional, que faça com que qualquer norma advinda do Mercosul imediatamente entre em vigor nos Estados-partes.

¹⁴ Artigo 1 do Protocolo de Ouro Preto.

¹⁵ Artigo 25 do Protocolo de Ouro Preto.

¹⁶ Artigo 34 do Protocolo de Ouro Preto.

¹⁷ Artigo 35 do Protocolo de Ouro Preto.

¹⁸ Através de procedimento legislativo constitucionalmente previsto em cada país signatário.

Certamente este fato contribui para a demora da regulamentação do Mercado Comum, e, de certa forma, pela inviabilização do regramento de determinadas matérias atinentes e necessárias ao processo integracionista.

Podem ser mencionados, ainda, como instrumentos jurídicos fundamentais ao Tratado de Assunção, o Protocolo de Las Leñas,¹⁹ a respeito de cooperação e assistência jurisdicional em matéria Civil, Comercial, Trabalhista e Administrativa, e o Protocolo de Medidas Cautelares,²⁰ cujo próprio nome já adianta seu conteúdo.

Destaca-se, por último, que outros regramentos fazem parte do corpo normativo do MERCOSUL, figurando nessa categoria as decisões do Conselho do Mercado Comum (CMC), as resoluções do Grupo Mercado Comum (GMC) e as diretrizes da Comissão de Comércio do Mercosul (CCM).

O Mercado Comum do Sul, portanto, afora as suas normatizações básicas, tendo como pilar mestre o Tratado de Assunção e seus Protocolos, está, à medida que mais se implementa a integração, em constante formação e evolução no campo das regras que devem incidir sobre os Estados-partes.

1.2 - Os Objetivos Principais do Mercosul

Pelo Tratado de Assunção, segundo o disposto no seu artigo 1º, os Estados-partes,

decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar 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, 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.

Obviamente, como se pode notar do artigo transcrito, o fim maior da integração a

¹⁹ O Protocolo de Las Leñas foi internalizado no corpo normativo brasileiro, com a sua aprovação pelo Decreto Legislativo n. 55, de 19.04.95, e promulgado pelo Decreto n. 2.067, de 12.11.96 (DOU de 13.12.95).

²⁰ O Protocolo de Medidas Cautelares foi internalizado no corpo normativo brasileiro, com a sua aprovação pelo Decreto Legislativo n. 192, de 15.12.95.

que se comprometem os Estados-partes visa ao benefício, em relação ao mercado, que advém da negociação em bloco, e a facilitação do tráfego de mercadorias entre esses Estados-partes. Desta forma, com a reunião de esforços e a eliminação de barreiras, abre-se um mercado consumidor maior para todos e, além disso, cria-se um fator de equiparação à evolução mundial, na esteira do que há muito vem ocorrendo, ou seja, a integração dos países em blocos econômicos, podendo ser citada, como modelo, pelo estágio avançado em que se encontra, a União Européia.

Sem dúvida alguma, do teor do artigo 1º do Tratado de Assunção, o que buscam em última instância os Estados-partes, com a integração no MERCOSUL, são benefícios de índole econômica. São tímidas as manifestações que pregam a integração social e cultural dos povos nesse sentido.

Os objetivos primários, portanto, sempre estarão afetos ao resultado econômico que pode sobressair da integração dos Estados-partes, sendo eles a) a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os Estados-partes; b) 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; c) 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).

Nos dizeres de Maristela Basso,

esse Tratado representa um passo inovador no processo de cooperação e integração latino-americana e insere-se, perfeitamente, dentro da realidade atual de formação de blocos econômicos entre países de uma mesma sub-região que buscam uma melhor posição no comércio mundial, através do acesso a novas tecnologias, da formação de parcerias empresarias e do aumento das exportações.²¹

Facilmente se percebe que, se houver resultados práticos em termos de melhora da qualidade de vida das populações dos Estados-partes, isso se dará obliquamente, ou seja, desde que os resultados econômicos sejam os esperados, pois só assim poderão advir benefícios para os cidadãos. Isto pelo simples fato de, com o alcance dos objetivos, ser implementada uma maior circulação de riquezas, bem como pelo possível incremento nos níveis industriais e, por consequência, no número de empregos.

Os objetivos perseguidos pelo Mercado Comum do Sul, à medida que este supera a

²¹ BASSO, Maristela, (org.) *Mercosul: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 17.

fase de transição, que durou da assinatura do Tratado de Assunção até o advento do Protocolo de Ouro Preto, vão se concretizando, e o processo segue, evoluindo cada vez mais, na busca do almejado Mercado Comum.

Discorrendo a respeito do assunto, Maria da Conceição Ramos Rocha assevera que “desde 1º de janeiro de 1995 o Mercosul atingiu um novo estágio como processo de integração, ao passar da fixação de zona de livre comércio, no período de transição compreendido de 1991 até 1994, a uma união aduaneira”.²²

Oportuno a esta altura fixar os conceitos de zona de livre comércio e de união aduaneira. A zona de livre comércio caracteriza-se, além do livre comércio, pela eliminação e ou redução das taxas aduaneiras e restrições ao intercâmbio. Informa Elizabeth Accioly Pinto de Almeida que,

a zona de livre comércio está conceituada no artigo XXVI do GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), que autoriza dizendo: ...'se entenderá por zona de livre comércio, um grupo de um ou mais territórios aduaneiros entre os quais se eliminam os direitos de aduana e as demais regulamentações comerciais restritivas...com respeito ao essencial dos intercâmbios comerciais dos produtos originários dos territórios constitutivos de dita zona de livre comércio.²³

A união aduaneira, por seu turno, além do livre comércio que deve existir, implica no estabelecimento de uma tarifa externa comum. A Tarifa Externa Comum (TEC), no âmbito do MERCOSUL, já existe para alguns produtos, mas não na totalidade, o que caracteriza a fase em que hoje se encontra como sendo uma união aduaneira imperfeita.

Pela avaliação da evolução havida até os dias de hoje, é lícito afirmar que o MERCOSUL ainda não pode ser considerado uma união aduaneira, pois estão em vigor, atualmente, vários institutos típicos de uma fase de implementação deste tipo de união. Poderia ser caracterizada, repete-se, como uma união aduaneira imperfeita ou, ainda, flexível, pois representa uma área em que estão presentes características de uma zona de livre comércio com uma tarifa externa comum, que abrange uma determinada parcela de mercadorias. Pode-se citar a lista de exceções à Tarifa Externa Comum e os Regimes de Origem e de Adequação, como avanço do processo integracionista. De qualquer modo, a previsão para o pleno funcionamento da união aduaneira é para o ano de 2006, quando serão extinguidas as exceções para os bens de informática, que podem ser reconhecidas como o

²² ROCHA, Maria da Conceição Ramos. **Mercosul - Alcances da união aduaneira no ordenamento jurídico brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 21.

²³ ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. **Mercosul & União Européia, estrutura jurídico institucional**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 1998, p. 29.

último pilar da resistência protecionista.²⁴

Após a eliminação de todas as disparidades, com o fim, então, da lista de exceções, é que terá se instalado, de fato, uma união aduaneira, devendo os Estados-partes partirem, por consequência, para o passo seguinte, que é propriamente a constituição de um Mercado Comum - como preconizado no Tratado de Assunção -, no qual serão alcançados os objetivos inicialmente traçados.

O Mercado Comum, por sua vez, pode ser definido como sendo a existência de uma zona de livre comércio, uma união aduaneira e mais a livre circulação de pessoas, serviços, bens, mercadorias e capitais. Exemplo clássico de mercado comum foi a União Européia, até o estabelecimento de uma moeda comum, quando passou a ser caracterizada como Zona de União Política e Econômica.

No tocante a esta fase que se almeja atingir, ou seja, a do Mercado Comum, demonstrando o árduo caminho a ser percorrido - e que é uma interrogação se poderá ser concluído -, Maristela Basso aduz que é preciso

considerar que, se o estabelecimento das zonas de 'livre comércio' e 'união aduaneira' não exigem grandes inovações jurídicas, o mesmo não podemos afirmar no que concerne à implementação de um 'mercado comum'. Além das alterações econômicas acima referidas, esse último exige, fundamentalmente: 1) a revisão do conceito clássico de soberania; 2) a definição da validade e eficácia do direito internacional e do direito comunitário (originado do mercado comum) frente o direito interno (nacional); 3) a criação de órgão ou órgãos supranacionais.²⁵

O objetivo maior, nesse caso a constituição de um Mercado Comum, aos poucos, vai se delineando. Mas é bom frisar que, na verdade, ainda está longe de ser alcançado.

1.3 - A Problemática do Conflito de Interesses entre os Estados-partes do Mercosul

A imprensa tem noticiado, ao longo dos anos, desde o início do processo integracionista, vários conflitos de interesses envolvendo os Estados-partes do MERCOSUL, os quais não deveriam ocorrer²⁶ na fase em que se encontra o movimento aglutinador dessas nações.

²⁴ ROCHA, M. C. R. *op. cit.*, p. 24.

²⁵ BASSO, M. *op. cit.*, p. 20.

²⁶ É necessário reconhecer, no entanto, que conflitos de interesses, principalmente econômicos, sempre poderão existir, já que estas intercorrências são resultado de um ajustamento que vai ocorrendo à medida que se concretiza e se aumenta a intensidade da integração. O que se sustenta, todavia, é que elas devem justamente diminuir, na mesma medida em que avança a negociação e a aproximação entre os países.

Um desses entraves é a imposição de barreiras não tarifárias, que dificultam sobremaneira - ainda que não impeçam - o livre comércio entre os Estados-partes. Em matéria assinada pelo jornalista Hamilton Almeida, no *Jornal Gazeta Mercantil*, de maio de 2000, sustenta-se, quanto ao assunto, que “é verdade que o livre comércio avançou entre os países do Mercosul e o volume de transações multiplicou nos últimos anos. Mas também é verdade que as barreiras não tarifárias aumentaram, dificultando o livre trânsito de mercadorias”.²⁷

No mesmo periódico, identifica, baseado em pesquisa realizada pela Rede de Pesquisas Econômicas do Mercosul, as seguintes barreiras não tarifárias entre os Estados-partes: a) barreiras impostas pela Argentina em relação ao Brasil: calçados: exigência de etiqueta com características diferentes, emissão de licença prévia de importação, inspeção prévia à expedição das mercadorias; siderurgia: exigência de selo de aprovação, licença prévia para importação, processos anti-dumping para os laminados a quente e laminados a frio; carne de frango: preço mínimo de importação, pleito anti-dumping, procedimentos aduaneiros; b) barreiras impostas pelo Brasil à Argentina: arroz: financiamento aos produtores brasileiros para a retenção de estoques, decisão judicial que ordenou a suspensão da entrada de arroz argentino no Brasil, intervenção no comércio de arroz importado em pacotes menores; produtos lácteos: emissão não automática de licenças de importação, abertura de um processo de dumping, habilitação de plantas industriais mediante inspeções físicas; fitossanitários: sistema de registros complicado e caro, falta de harmonização nos registros nacionais dos produtos; c) barreiras impostas pelo Brasil ao Uruguai: produtos lácteos: exigência de licença para importação e aplicação discriminatória de impostos domésticos; d) barreiras impostas pela Argentina ao Uruguai: papel: aplicação discriminatória de impostos domésticos.²⁸

É ilógico admitir a existência de tais obstáculos na fase em que, pelo projeto original,²⁹ deveria encontrar-se hoje o processo integracionista. Pelo Tratado de Assunção, desde 31.12.94 não poderiam mais ocorrer barreiras não tarifárias. O que se vê hoje é um

²⁷ ALMEIDA, Hamilton. Barreiras não detêm trocas. *Jornal Gazeta Mercantil*, Rio de Janeiro, Caderno Latino-Americana, de 22 a 28 de maio de 2000, p. 29.

²⁸ RESTRIÇÕES Limitam o Fluxo Comercial. *Jornal Gazeta Mercantil*, Rio de Janeiro, Caderno Latino-Americana, de 22 a 28 de maio de 2000, p. 29.

²⁹ Pelo artigo 1º do Tratado de Assunção, deveria ser constituído, até 31.12.1994, um Mercado Comum, ou seja, deveriam estar ultrapassadas as fases de “zona de livre comércio” e de “união aduaneira”, chegando-se mais longe do que isso, exatamente com a criação do Mercado Comum. A letra “a” do artigo 5º do mesmo tratado, quanto as barreiras não tarifárias, prevê que deverá ser implementado “um programa de Liberação Comercial, que consistirá em redução tarifária progressiva, linear e automática, acompanhada 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).”

considerável atraso em relação ao projeto original, que, indubitavelmente, põe em cheque o ritmo de aproximação entre os Estados-partes, o qual, dependendo do seu êxito, poderia, de forma efetiva, levar ao sonhado Mercado Comum.

Uma das barreiras assinaladas na pesquisa retro mencionada é aquela imposta pelo Judiciário Brasileiro à importação de arroz. Ainda que esta barreira não possa ser creditada ao país, entendido este como o seu Governo, na verdade, em termos de comércio internacional, reflete efetivamente como uma barreira.

Nesse contexto é que se detecta mais um problema, ou seja, o conflito de interesses entre os jurisdicionados de um país e seu próprio governo, que, por fim, acaba afetando os outros Estados-partes do Tratado. O caso da importação de arroz é emblemático nessa situação. A aludida decisão judicial foi provocada por produtores de arroz que, descontentes com a importação massiva do produto, principalmente da Argentina, recorreram à Justiça Federal, em ação intentada contra a União Federal, afim de não permitir que a quantidade total de arroz que se pretendia importar entrasse no Brasil, causando a queda do preço do produto. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com sede em Porto Alegre, permitiu que somente parte do arroz que se pretendia importar desembarcasse no Brasil.³⁰ Inconformada com esta decisão, a União Federal, alegando, inclusive, que tal medida feria o Tratado de Assunção, recorreu ao Superior Tribunal de Justiça, obtendo êxito no seu intento. Esta passagem demonstra, claramente, que, em muitos casos, os conflitos de interesses ocorrerão entre os jurisdicionados e os seus próprios países, com reflexos negativos diretos no tentado livre mercado. Esta situação demonstra, mais uma vez, a fragilidade do projeto integracionista, que não prevê a existência de uma legislação supranacional. Se a integração depender sempre da internalização dos tratados, protocolos ou acordos, para que surtam efeitos jurídicos internamente, estará fadada, se não a sofrer uma derrocada, ou, no mínimo, demorar muito mais do que o razoável para se concretizar - e isto se realmente ocorrer, como inicialmente pretendido, ou seja, como um Mercado Comum. A inexistência de um Tribunal de Justiça Supranacional leva ao mesmo tortuoso caminho, pois, ainda que internalizadas as disposições legais de Direito Internacional, às quais aderiu o Estado-parte, se não houver um Tribunal Supranacional, a Corte Máxima do país onde ocorra um questionamento dará a sua interpretação particular ao Direito, de acordo com a sua Constituição e regras

³⁰ FLACH, Marcelo. TRF libera algumas importações de arroz. *Jornal Gazeta Mercantil*, Rio de Janeiro, 26.05.2000, p. A14.

hierarquicamente superiores àquelas internalizadas, e assim poderá, da mesma forma, ir contra os interesses do processo integracionista.

O setor de calçados, para citar outro exemplo, já enfrentou sérias crises, com imposições de barreiras pela Argentina quanto à entrada da produção brasileira naquele país. Em um desses episódios, e que demonstra a primariedade das relações comerciais entre esses países - que nem de longe se caracterizam como deveriam ser, ou seja, no mínimo uma União Aduaneira -, o coordenador do Programa Calçados Brasil, da Abicalçados (Associação Brasileira das Indústrias de Calçados), Heitor Klein, em entrevista ao Jornal Gazeta Mercantil, afirma que: “Não podemos concordar com um limite ao comércio regional. As importações da Argentina são livres para qualquer país do mundo, menos para o Brasil, que é um sócio preferencial no Mercosul”.³¹

Também no ano de 2000, a imprensa noticiou os embates entre Brasil e Argentina envolvendo a venda de aço e açúcar do primeiro para o segundo.³²

O setor automotivo, no início de agosto de 2000, foi o centro das turbulências nas relações comerciais entre Brasil e Argentina, com o Decreto 660, assinado pelo Presidente Fernando de la Rúa, que contrariava o “regime de origem”,³³ previsto no Tratado de Assunção, ao conferir uma interpretação descabida na forma de se considerar o percentual de nacionalidade do produto fabricado no seu país. Isto impedia que o setor de autopeças brasileiro vendesse normalmente a sua produção para aquele país, já que as montadoras lá situadas, em obediência àquele Decreto, teriam que absorver maior volume de peças fabricadas na Argentina. O Uruguai também foi, como produtor de veículos, diretamente prejudicado pela impertinente medida da Argentina.³⁴

Outro fato que põe em dúvida a eficiência das normatizações do MERCOSUL, e que faz ser repensado, por mais este motivo, todo o modelo adotado no processo integracionista, é o desrespeito, pelo Brasil, à decisão emanada do Tribunal Arbitral do Mercosul,³⁵ a primeira, inclusive, tomada por esta Corte. O Tribunal Arbitral foi instaurado, nesse caso, por solicitação da Argentina, que teve a adesão dos outros Estados-partes do Bloco, para resolver

³¹ ALMEIDA, H. Calçadistas não chegam a acordo. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, Caderno Latina Americana, 19 a 25 de junho de 2000, p. 02.

³² ALMEIDA, H. Decisão sobre aço deve sair na próxima semana. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, Caderno Latina Americana, 31 de julho a 06 de agosto de 2000, p. 28.

³³ Anexo II do Tratado de Assunção.

³⁴ PFEIFER, Ismael. Decreto fere Tratado de Assunção. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, de 10 de agosto de 2000, p. A-17.

³⁵ O Tribunal Arbitral do Mercosul, bem como seu funcionamento, composição e procedimentos, está previsto no Protocolo de Brasília, nos artigos 7 a 24.

a intransigência brasileira em manter licenças prévias automáticas e não automáticas para importação dos produtos fabricados naquelas Nações. A decisão do Tribunal, anunciada no dia 28 de abril de 1999, tomada á unanimidade e com a participação de um árbitro brasileiro na composição do colegiado, determinou ao Brasil que eliminasse as licenças não automáticas de importação, e que isso deveria ocorrer até o ano de 2000. O Brasil, alegando serem legítimas essas exigências para a importação de produtos de saúde e agricultura, não acatou, até agora, completamente a decisão do Tribunal Arbitral.³⁶

Todos os problemas relatados e abordados nesse item demonstram, às claras, a ineficiência das disposições legislativas que regem o Mercado Comum do Sul.

1.4 - A Ineficácia Jurídica das Normas do Mercosul

De nada adianta todo um corpo legislativo, se esse dispositivo não surte efeitos de forma eficiente nos fatos que deveria reger. É assim, em última instância, que ocorre com o conjunto de normas adotado no MERCOSUL.

A análise da eficácia das regras do processo integracionista assume, para o próprio sucesso do Bloco Econômico, importância crucial. Nos dizeres de Deisy de Freitas Lima Ventura, discorrendo sobre o tema,

a eficácia jurídica excede a eficácia da lei. A norma jurídica é composta por uma previsão fática e um preceito. Para que ela incida, basta que se materialize o fato previsto: há automaticidade, incondicionabilidade e inesgotabilidade no processo de jurisdicização de um fato. Mas, uma vez tornado jurídico pela norma, e nisso é que ela foi eficaz, deve-se analisar se as conseqüências que a regra imputou ao fato também se materializaram.³⁷

As conseqüências que as regras imputam aos fatos, no âmbito do MERCOSUL, só ocorrerão com eficiência se, de livre e espontânea vontade, o país signatário transgressor resolver acatar a sanção ou a determinação por elas imposta, já que é mínima a força coercitiva daquelas.

Vários exemplos foram mostrados no item anterior, demonstrando que o corpo normativo do MERCOSUL não agiu com eficiência, apesar de ter a previsão necessária para disciplinar aqueles fatos. Falta-lhe efetividade, ou seja, uma fórmula coercitiva que faça o país

³⁶ ALMEIDA, Hamilton. Brasil não cumpre sentença de Tribunal. *Jornal Gazeta Mercantilm*, Rio de Janeiro, Caderno Latino-América, de 11 a 17 de setembro de 2000, p. 26.

³⁷ VENTURA, Deisy de Freitas Lima. *A ordem jurídica do mercosul*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996, p. 105.

signatário cumprir as determinações previstas pela norma, as quais, não sendo respeitadas, gerarão uma sanção que deverá ser sentida, acusada por aquela nação. E, também, uma fórmula que faça com que as legislações do MERCOSUL sejam aplicadas de forma hierarquicamente superior às leis internas de cada país, obrigando, mediante este fato, os Tribunais Superiores de cada um dos Estados-partes a levarem-nas em conta em suas decisões.

A fórmula adotada pelo MERCOSUL quanto à internalização (incorporação ao conjunto normativo de cada país, mediante processo constitucionalmente previsto no próprio) das regras adotadas pelo Bloco, e o *status* que essas regras internalizadas passam a ter no ordenamento interno, têm reflexos diretos na forma com que o Tribunal Superior daquele país as leva em consideração em seus julgamentos. Daí decorre um sério problema, já que os ordenamentos constitucionais, bem como a interpretação do corpo normativo integracionista pela Corte Constitucional de cada país, pode variar extremamente entre um e outro componente, colocando em risco a unicidade das normas integracionistas. O que deve valer aqui, ali ao lado, no outro país componente, não necessariamente será válido. E isto é impensável em um processo integracionista que visa a um Mercado Comum.

Sobre este fato não há, praticamente, discrepância entre os doutrinadores dos assuntos ligados ao Mercosul. Martha Lucia Olivar Jimenez, por exemplo, reafirma essa questão ao aduzir que todos os Estados-partes do MERCOSUL consagram o controle constitucional da lei, e se tal princípio implica na possibilidade de um exame da norma de integração por parte dos Tribunais Nacionais, que eventualmente podem declará-la inaplicável no âmbito interno daquele país, este fato constitui um risco para a evolução do processo de integração e um claro sinal de fragilidade do mesmo.³⁸

Quanto à internalização das normas de integração do MERCOSUL, já escreveu Pedro Bohomoletz de Abreu Dallari, parafraseando uma palestra proferida por Francisco Rezek, que:

não emanam, como regra geral, normas jurídicas de Direito Internacional Público dotadas de atributo da auto-aplicabilidade. O artigo 42 do Protocolo é claro ao determinar que as normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL 'terão caráter obrigatório e deverão, quando necessário, ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos pela legislação de cada país.³⁹

³⁸ JIMENEZ, Martha Lucia Olivar. La Comprension de la noción de derecho comunitario para una verdadera integración en el Cono Sur. In.: BASSO, M. op. cit., p. 114.

³⁹ DALLARI, Pedro Bohomoletz de Abreu. O Mercosul perante o sistema constitucional brasileiro. In.: BASSO, M. Idem, p. 114.

Após ser internalizada, a norma deverá então ter vigência internamente naquele país. O Supremo Tribunal Federal, a Corte Constitucional Brasileira, já fixou jurisprudência,⁴⁰ exteriorizando uma opção monista nacionalista,⁴¹ no sentido de ser conferido aos tratados, após o regular processo de internalização, com a ratificação pelo Congresso, o *status* de lei ordinária. O conteúdo do tratado, então poderia, em tese, revogar lei ordinária que tivesse conteúdo conflitante, mas, no mesmo caso, também poderia ser revogado por lei posterior de mesmo *status*.

As normas integracionistas, dessa forma, para o Brasil, por exemplo, não se sobrepõem à Constituição, e nem mesmo ao direito infraconstitucional, equiparando-se, no máximo, à lei ordinária, e por ela podendo ser modificado. Poderia, assim, ocorrer o seguinte e curioso fato, que não corresponde ao anseio integracionista: a norma de integração é internalizada, com seu devido procedimento constitucional, e passa a ter vigência no país, retratando uma mesma norma que fora internalizada em outros Estados-partes. Um mês depois poderá o Congresso Nacional votar lei - ainda que ordinária - que, inevitavelmente, regravando o mesmo conteúdo daquela internalizada, venha a revogá-la, tirando esse regramento de um dos Estados-parte e permanecendo nos outros, onde, hipoteticamente, não teria havido revogação.

Essa situação é inconcebível no processo integracionista que visa à formação de um Mercado Comum, já que deixa a sua sorte relegada aos conflitos internos de cada país, que, como é cediço, aparecem e desaparecem com a mesma velocidade em que muda a direção do vento. Em países democráticos, onde no jogo político há uma oposição forte e uma situação defendendo ferrenhamente os seus atos, prever o que será legislado amanhã é uma atitude impensável.

O processo integracionista não pode depender de uma estabilidade interna de relacionamentos políticos, para evoluir. Tem que ter objetivos e regramentos imutáveis diante das vontades políticas internas imediatas de cada país.

⁴⁰ Ver Revista Trimestral de Jurisprudência nº 83/809.

⁴¹ O monismo se contrapõe ao dualismo e se subdivide em duas correntes. Os monistas internacionalistas, que tiveram como grande expoente Kelsen, sustentam a unicidade da ordem jurídica sob o primado do direito internacional, ao qual se ajustariam todas as ordens internas, e os monistas nacionalistas, que apregoam o primado do direito nacional de cada Estado soberano, sob cuja ótica a adoção dos preceitos do direito internacional reponta como uma faculdade discricionária e cultuam, portanto, a constituição. Os dualistas, por seu turno, advogam a tese de que o direito internacional e o direito interno de cada estado são sistemas rigorosamente independentes e distintos, de tal modo que a validade jurídica de uma norma nacional não se condiciona à sua sintonia com a ordem internacional (Cf. REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 4-6).

Por outro lado, as decisões emanadas dos órgãos deliberativos do MERCOSUL, entre eles o Tribunal Arbitral, não têm (o que engrandece o problema) regramento constitucional que defina a cogência com que devem ser assimilados pelo Brasil. Não há, assim, uma obrigatoriedade legal, constitucional, em se obedecer as determinações, por exemplo, do Tribunal Arbitral. Esta situação, inclusive, já foi denunciada em item precedente, no qual se relatou que o Brasil foi condenado pelo Tribunal Arbitral do Mercosul a retirar as exigências das licenças automáticas de importação, mas nada fez e, a rigor, não foi penalizado por isso - a não ser pela censura manifestada pelos componentes do bloco -, o que serviu para enfraquecer mais o processo integracionista.

Essa indesejável situação, que atrasa o progresso do projeto de integração, ocorre pela equivocada escolha, pelo MERCOSUL, do modelo - entre intergovernabilidade e supranacionalidade - de intangenciamento dos poderes próprios de cada nação.

1.5 - O Modelo da Intergovernabilidade Adotado pelo MERCOSUL

Claramente o modelo adotado pelo MERCOSUL, como já foi exposto anteriormente, é o da intergovernabilidade, em que não há a mínima renúncia, pelos Estados-partes, de qualquer parcela da soberania.

O oposto, justamente como o vitorioso modelo adotado pela União Européia, é aquele da supranacionalidade, em que parcela da soberania - se assim se pode dizer - é flexibilizada em benefício da Comunidade. Nesse caso, os Estados-partes delegam a um órgão comum parcela do seu poder legislativo, e a ele se obrigam. Também existe um Tribunal Supranacional, cujas decisões devem ser inevitavelmente cumpridas pelos Estados-partes, as quais, se não o forem, darão direitos aos outros Estados-partes em tomar atitudes que legitimamente vão prejudicar o país transgressor, aumentando-se essas ações gradualmente até que o vencido resolva atender à determinação imposta pelo colegiado.

Exatamente por não haver a característica da supranacionalidade no projeto do MERCOSUL é que assume extrema importância o aspecto da harmonização das legislações entre os diversos Estados-partes. Isto porque, se não há uma ordem jurídica superior, e sim a coexistência de várias ordens jurídicas que devem conviver sem conflitos, a única forma de realizar esta harmonia é mediante o ajustamento gradual das legislações de cada país em relação aos interesses comuns do Bloco. Sucede, no entanto, que, como será abordado em

capítulo próprio mais adiante, a dificuldade da harmonização pode estar justamente no irremovível conflito com princípios constitucionais, já que para todos os Estados-partes do MERCOSUL as normas integracionistas adentram o seu ordenamento jurídico com hierarquia inferior à Constituição.

Dois dos Estados-partes do MERCOSUL trazem no bojo de suas Constituições vigentes referências à possibilidade de delegação de competências a órgãos supranacionais. São eles a Argentina e o Paraguai. No entanto, essa possibilidade de delegação, que não existe na Constituição do Brasil, tampouco na do Uruguai, não redundaria na solução para os problemas de eficiência das normas integracionistas, pois, no caso da Argentina, as normas produzidas pelo órgão supranacional entrariam no ordenamento jurídico hierarquicamente abaixo da sua Constituição. No caso do Paraguai, não há uma definição exata quanto à hierarquia, mas, ao que parece, segue o rumo da Constituição Argentina. A vantagem, segundo alguns autores, do texto constitucional argentino, é que parece permitir a aplicação direta, sem a necessidade de internalização pela casa legislativa do país, do Direito produzido pelo órgão supranacional.⁴²

E, nesse caso, se a norma supranacional não for conflitante com a Constituição, essa forma direta de internalização beneficiaria a dinamização do Bloco Integracionista.

Essa escolha, acima denunciada, dos Estados-partes do MERCOSUL, da intergovernabilidade em oposição ao modelo europeu da supranacionalidade, leva a conceitos diversos, no âmbito do Direito Internacional, a respeito das disposições normativas que regem cada agrupamento de países.

Pela didática e clareza com que aborda a questão, é inevitável a transcrição dos esclarecimentos de Maristela Basso, que pontifica:

Quando iniciamos o estudo dos efeitos jurídicos de um 'mercado comum', precisamos ter presente a distinção entre direito internacional e direito comunitário, porque vêm muitas vezes confundidos e empregados como sinônimos. O direito internacional é aquele que estudamos nas faculdades de Direito. Tem como base o consentimento dos Estados. É, portanto, um direito que resulta do esforço intergovernamental. Tem como principais fontes os tratados e os costumes internacionais, fundamentalmente. Os primeiros, para se tornarem obrigatórios, precisam de aprovação dos parlamentos internos, nacionais (da observância do *'treaty-making power'*) e os segundos dependem da prática geral e reiterada dos Estados. O direito comunitário, ou direito da integração, é aquele que vamos estudar nas faculdades de Direito, e que os europeus já estudam. Esse nasce e se desenvolve nas zonas de 'mercado comum', nos processos de integração e formação de blocos econômicos comunitários de Estados. Através dele, os Estados conseguem transformar seus mercados nacionais em um mercado único e compartilhado,

⁴² VENTURA, D. F. L. *op. cit.*, p. 61-75.

denominado de 'mercado comum'. É um direito dotado de autonomia científica, não é nem direito internacional clássico nem direito interno. É, fundamentalmente, o direito de tolerância, um direito internacional moderno e renovado, que difere do direito internacional clássico ou tradicional, de cujas fontes se serve no início (no seu nascedouro), para radicar-se na supranacionalidade, no conceito moderno e revitalizado de soberania e na evolução nas noções clássicas de Estado. Assim, criar um 'mercado comum' implica no surgimento de um novo direito: o comunitário, ou da integração. O 'mercado comum', portanto, além dos efeitos econômicos que gera, altera profundamente a estrutura jurídica interna e tradicional do edifício jurídico clássico, mas tudo isso só acontece na presença de uma forte vontade política por parte dos governos.⁴³

No caso do MERCOSUL, muitas incertezas ainda pairam sobre os reais interesses dos Estados-partes em relação ao processo integracionista; o modelo da supranacionalidade, infelizmente, está longe de ser adotado.

Deve ser anotado, ainda, que a diferença fundamental entre o direito comunitário e o direito internacional clássico reside no fato de que naquele não é necessário o consenso, bastando a existência de uma maioria qualificada entre os seus componentes.⁴⁴ Já o último demanda o consenso para que possa evoluir, o que, sem dúvida, torna sobremaneira difícil o processo integracionista.

1.6 - A Harmonização Legislativa Preconizada no Artigo 1º do Tratado de Assunção

No artigo 1º do Tratado de Assunção está previsto, “o compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”.

O Protocolo de Ouro Preto, no seu corpo de regras, estipula que a Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL coadjuvará na harmonização das legislações. Ainda se extrai, da mesma norma integracionista, que o processo de harmonização deve ser feito através de uma proposta do Grupo Mercado Comum ao Conselho do Mercado Comum, mediante a apresentação de projetos, para que este delibere sobre o assunto.

O processo de harmonização, buscando-se sustentação nas definições de Frederico Augusto Monte Simionato, pode ser definido, no âmbito do MERCOSUL, do início ao fim, da seguinte maneira:

o subgrupo detecta uma distorção que é comunicada ao Grupo Mercado Comum; este, por sua vez, faz uma proposta ao Conselho para que através de uma Decisão

⁴³ BASSO, M. *op. cit.*, p. 20-21.

⁴⁴ BASSO, M. *Idem*, *ibidem*.

seja celebrada uma norma de natureza intergovernamental que atenda aos interesses do bloco econômico e dos Estados-Partes, resolvendo a situação. Deste processo também deve participar a Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL, bem como suas Seções nacionais, sendo que as mesmas apenas possuem uma função de coadjuvação dentro do processo com restritos poderes. Terminado o processo, e editada a Decisão do Conselho, cabe a cada Estado internalizar a norma harmonizadora.⁴⁵

O mesmo doutrinador, com propriedade, define que “a harmonização normativa possui, como objeto, suprimir ou atenuar as assimetrias entre as disposições legislativas internas na medida que o exija o funcionamento do mercado comum”.⁴⁶

Pode não ser claro para o leitor a importância da harmonização das legislações, bem como pode restar dúvida sobre o fato de isto ser necessário em todos os ramos da atividade dos Estados-partes.

A primeira questão poderia ser respondida argumentando-se que a importância reside na impossibilidade de se atingir o objetivo maior, que é o da institucionalização, de fato e de direito, de um Mercado Comum, enquanto houver distorções normativas gritantes sobre o mesmo assunto nos diversos Estados-partes.

No que tange à segunda questão, pode-se afirmar, com o apoio do escólio de José Ricardo Meirelles, parafraseando Fábio Ulhoa Coelho, que

o processo de integração depende, para seu desenvolvimento, basicamente da harmonização daqueles ramos do direito que interfiram no custo da atividade empresarial e que de algum modo criem condições desiguais de concorrência entre os países-membros. Nesta linha de raciocínio, à guisa de exemplo, podemos incluir, dentre as normas a serem harmonizadas, aquelas referentes ao direito comercial, direito do consumidor, direito econômico e direito tributário, nesse último caso especificamente as normas concernentes a tributos incidentes sobre a atividade econômica.⁴⁷

Quanto aos métodos de harmonização, a doutrina clássica do Direito Internacional Público conhece duas formas de harmonização de legislações de Estados Soberanos distintos, ou seja, a lei uniforme⁴⁸ e a convenção integrada⁴⁹. A base dessas duas formas de harmonização, no entanto, é o consenso entre todos os Estados-partes que buscam a

⁴⁵ SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. Métodos de harmonização legislativa na União Européia e no Mercosul: uma análise comparativa. In. BASSO, M. *op. cit.*, p. 118-119.

⁴⁶ SIMIONATO, F. A. M. *op. cit.*, p. 124.

⁴⁷ MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no mercosul e integração**. São Paulo: Ltr, 2000, p. 34.

⁴⁸ Que é exemplificada, na prática, no nosso ordenamento interno, com a Lei do Cheque, e que consiste na obrigação dos países signatários em inserir tal texto, como aprovado em convenção internacional, em seus ordenamentos jurídicos, recebendo tratamento de lei interna como qualquer outra que fosse.

⁴⁹ Na convenção integrada também há uma lei uniforme, só que esta está inserida no texto de um acordo ou tratado internacional mais amplo, versando sobre outras matérias, e não só aquela que se pretende seja uma lei uniforme.

integração. Se um deles se opor a tal harmonização, ela simplesmente não ocorrerá para aquele país discordante. Fundam-se, de acordo com as teorias do Direito Internacional Clássico, na autodeterminação, na igualdade soberana e na coexistência dos seres.

Fazendo um cotejo analítico entre esses dois métodos tradicionais e as formas de harmonização previstas no processo integracionista do MERCOSUL, Werter Faria sustenta que, pelo fato de já existir nesse bloco

a obrigação internacional relativa à harmonização de legislações, nenhum desses sistemas é aplicável no MERCOSUL. A harmonização pode ser realizada por acordos internacionais entre os Estados-partes ou por decisões do Conselho, tomadas por consenso e com a presença de todos os seus membros. Nos termos do artigo 42 do Protocolo de Outro Preto, essas decisões vinculam os Estados-partes a incorporá-las nos seus ordenamentos jurídicos, segundo os procedimentos prescritos para imprimir-lhes força obrigatória. É um método que difere das convenções integradas, porque a obrigação de criar normas concernentes à harmonização de legislações e de introduzi-las nos territórios dos Estados-partes preexiste à sua elaboração.⁵⁰

Contudo, infere-se, apesar da força da palavra do aludido doutrinador, que o método de harmonização do MERCOSUL se assemelha àqueles tradicionais do Direito Internacional Clássico, apesar de, é verdade, já existir - ou preexistir, como prefere aquele - o compromisso dos Estados-partes quanto a essa orientação. Sucede, entretanto, que o método de harmonização previsto para o MERCOSUL, que pretende ser um Mercado Comum, é insuficiente para o sucesso desse projeto integracionista.

Vários problemas já foram elencados, nos sub-títulos precedentes, que desmerecem o método de harmonização do MERCOSUL, como por exemplo: a ineficácia das normas integracionistas e a falta de coercitividade das decisões dos órgãos decisórios do bloco.

A solução para esse problema esbarra, mais uma vez, no modelo de intergovernabilidade, em detrimento da supranacionalidade, adotado pelo MERCOSUL. É que, assim como na União Européia - onde o modelo adotado, porém, é o da supranacionalidade -, poderia, no MERCOSUL, ser colocado em voga o uso das diretivas previstas no corpo legislativo do bloco integracionista europeu.

Haveria, assim, sem sombra de dúvidas, um método eficiente de harmonização legislativa.

Sobre este aspecto, profetiza Werter Faria, parafraseando Otto Riese, que

não basta estabelecer normas uniformes para lograr uma verdadeira unificação do direito, mas é necessário, além disso, velar pela uniformidade de sua interpretação,

⁵⁰ FARIA, Werter R. Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUL e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas. In. BASSO, M. *op. cit.*, p. 148.

sob pena de ver-se criar progressivamente uma nova divergência em lugar da visada uniformidade do direito. A integração econômica exige a harmonização progressiva das legislações nacionais, o direito harmonizado, uma interpretação uniforme, e esta, uma jurisdição supranacional.⁵¹

É oportuno lembrar, a esta altura, que a harmonização legislativa, segundo o projeto do MERCOSUL de internalização das normas do bloco, poderá esbarrar, ainda, nos princípios constitucionais de cada país, impedindo-se, por este motivo, que a norma que se pretenda harmonizar tenha eficácia no ordenamento jurídico próprio daquele país.

1.6.1 - O Modelo de Harmonização Legislativa da União Européia

Identifica-se, no corpo normativo da União Européia, a diretiva como instrumento de harmonização das legislações, a qual, pela característica da supranacionalidade dessa comunidade, acaba por ter eficiência no seu intento. Alguns doutrinadores⁵² elencam também o regulamento⁵³ como fonte de harmonização das normas vigentes nos Estados-partes do bloco. Entende-se, contudo, que o regulamento é, na verdade, antes do que uma forma de harmonização, uma forma de legislar, o que, de certa forma, descaracteriza-o como método de harmonização.

O artigo 189.3 do Tratado da Comunidade Econômica Européia prevê que “a diretiva vincula o Estado-membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais, a competência quanto à forma e aos meios”.

Paulo de Borba Casella afirma que,

constitui a Diretiva ato comunitário pelo qual a autoridade competente determina resultado a ser alcançado, no interesse comum, ao mesmo tempo em que permite aos destinatários a ‘escolha dos meios e formas mais adequadas - do ponto de vista do direito interno, da realidade nacional, ou dos seus interesses próprios - para alcançar o objetivo visado’, revelando o propósito de proporcionar ao lado do regulamento, que é instrumento rígido de uniformização jurídica, ‘alavanca mais flexível, adaptada ao objetivo menos ambicioso de simples aproximação das legislações nacionais, que permite atender aos particularismos nacionais, deixando aos Estados-membros certa margem de liberdade na implementação das regras adotadas a nível comunitário.⁵⁴

⁵¹ FARIA, W. R. *op. cit.*, p. 153.

⁵² Como, de certa forma, parece entender FARIA, W. R. *op. cit.*, p. 145-146; se bem que, no mesmo texto, reconhece que o regulamento serve mais para unificar a legislação do que para harmonizá-la.

⁵³ Art. 189.2 do Tratado da Comunidade Econômica Européia dispõe que “o regulamento tem caráter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-membros.”

⁵⁴ CASELLA, Paulo de Borba. *Comunidade européia e seu ordenamento jurídico*. São Paulo: LTr, 1994, p. 125-126.

Muito já se discutiu sobre a possibilidade de aplicabilidade direta da diretiva no ordenamento jurídico do Estado-membro destinatário. O Tribunal de Justiça da Comunidade Européia entendeu, em certos casos, que a diretiva deve possuir aplicação direta, principalmente se expirado o prazo conferido ao país destinatário para a tomada de providências nela contidas. Esta jurisprudência possibilita que os particulares acionem os Tribunais Nacionais afim de que estes façam valer, em relação ao Estado-membro, o conteúdo da diretiva que por ele não foi temporaneamente adotada.⁵⁵

No entanto, conclui-se com clareza que, pela ausência de qualquer aspecto de supranacionalidade para a constituição do MERCOSUL, não é possível, nesse bloco econômico, serem adotadas as soluções previstas para a harmonização das legislações na União Européia.

Diante dessa negativa, que só mudará se algum dia houver uma transformação radical no projeto do MERCOSUL, com a abdicação por parte dos Estados-membros de parte da soberania, adotando-se o modelo da supranacionalidade, assume maior relevância ainda o estudo dos princípios constitucionais de cada país, pois estes poderão servir como elementos bloqueadores da tentada harmonização.

⁵⁵ SIMIONATO, F. A. M. *op. cit.*, p. 129.

CAPÍTULO II

PRINCÍPIOS JURÍDICOS: DO CONCEITO MULTIDISCIPLINAR DE PRINCÍPIO À CONCEPÇÃO PÓS-POSITIVISTA

2.1 - O Conceito Multidisciplinar de Princípio

O termo princípio é amplamente usado na maioria das ciências - talvez em todas - que integram o conhecimento humano. A sua etimologia (do latim *principium, principii*) carrega a idéia de começo, origem, base⁵⁶. Em sede que não seja científica, na linguagem leiga, tem-se a noção de princípio como sendo o ponto de partida ou o fundamento de alguma coisa.

Seu conceito filosófico foi introduzido por Anaximandro, sendo que Platão usava-o no sentido de fundamento de raciocínio, e Aristóteles como a premissa maior de uma demonstração. Já Kant afirmava que princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo.⁵⁷

Para Paulo Bonavides, “a idéia de princípio, segundo Luís Diez Picazo, deriva da linguagem da geometria, ‘onde designa as verdades primeiras’, sendo, por isso, as premissas de todo um sistema que se desenvolve more geométrico”.⁵⁸

Não só, então, a Filosofia, mas também a Teologia, a Sociologia, a Política, a Física, o Direito, a Matemática, e muitas outras áreas do conhecimento humano servem-se da categoria “princípio” para estruturar um sistema ou um conjunto articulado de conhecimentos a respeito dos objetos cognoscíveis exploráveis na esfera de investigação e especulação de cada uma dessas áreas.⁵⁹

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 30.

⁵⁷ CARRAZZA, R. A. *Idem, ibidem*.

⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 228-229.

⁵⁹ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 46.

Ivo Dantas, citando Cretella Júnior, alude que “princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturações subsequentes. Princípio, nesse sentido, são os alicerces, os fundamentos da ciência”.⁶⁰

Para Reale, o vocábulo princípio teria duas acepções: uma de natureza moral, outra de ordem lógica, que alicerça e garante outros juízos a partir de um juízo, que é ligação de um predicado a algum objeto e uma expressão verbal, chamada proposição. Nesse sentido, os princípios comparar-se-iam às colunas mestras de um edifício, diferenciadas em razão da destinação e de índices na estrutura geral do conhecimento, ou seja: princípios universais ou omnivalentes (comuns a todas as ciências); princípios regionais ou plurivalentes (comuns a um grupo de ciências); princípios monovalentes (restritos a um único campo de enunciados); e princípios univalentes (de aplicação circunscrita a uma única ciência).⁶¹

Como demonstrar-se-á adiante, o conceito de princípio jurídico, ao mesmo tempo que guarda semelhança com as idéias apregoadas pela maioria das outras ciências, também denota diferenças substanciais em relação às mesmas. Mas é certo que, em qualquer dos conceitos considerados para cada ciência, sempre a idéia de princípio estará associada à existência de um sistema. O foro de existência de um princípio, então, é o de um sistema, de uma sistematização de conhecimentos, de idéias, de valores.

2.2 - Uma Idéia de Sistema

Quando há elementos que se relacionam entre si, quando há um vínculo que enlace esses integrantes, unificando-os numa organização coerente, estamos diante de um sistema.

Assim, podemos falar em sistema solar, em sistema nervoso, em sistema geométrico, em sistema jurídico. Qualquer sistema, no entanto, necessita de um princípio unificador que presida o relacionamento das entidades que o compõem.

Passando para o campo do Direito,

não só o direito positivo se apresenta como sistema, mas a ciência que dele se ocupa também assume foros sistemáticos. O direito positivo é um sistema empírico, onde a racionalidade do homem é empregada como objetivos diretivos e vazada em linguagem natural e técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também empírico, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente técnica. Enquanto as ciências naturais, por exemplo, a Física e a Química descrevem

⁶⁰ DANTAS, Ivo. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995, p. 56.

⁶¹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1969, v. 1, p. 54-56.

fenômenos naturais, físicos e químicos, a Ciência do Direito tem como foco temático um fenômeno lingüístico - o direito posto, um plexo de enunciados prescritivos.⁶²

A Ciência do Direito estuda o sistema empírico do direito positivo, vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma fundante, imaginária, à qual Kelsen chama de norma hipotética fundamental, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática.⁶³

A norma hipotética fundamental, segundo os ensinamentos de Hans Kelsen, ao discorrer sobre sua Teoria Pura do Direito,⁶⁴ não se prova nem se explica, mas serve para demarcar o campo de especulação da Ciência do Direito e para atribuir unidade ao seu objeto. É uma proposição axiomática, cuja origem genética não se discute, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo.

A definição de um princípio, pois, sempre estará vinculada a sua atuação dentro de um sistema qualquer, seja ele jurídico ou não. É correta, então, a visão de um princípio como um “mandamento nuclear de um sistema”.⁶⁵

Mesmo que se entenda, com o jusnaturalismo, que os princípios se localizam fora do direito positivo (numa dimensão transcendente: Deus, Razão), ou que, com o positivismo, sejam eles apresentados como derivados das normas jurídicas positivadas, encontrando-se no interior dos códigos e das leis, os princípios sempre aparecem vinculados à idéia de sistema, como regentes num ambiente logicamente organizado.⁶⁶

2.3 - A Definição de Princípios Jurídicos

O marco inicial para a correta compreensão de uma definição acerca do que é um princípio constitucional parte da distinção entre regras e princípios, entendendo estes como inclusos no gênero norma. Na Teoria do Direito nem sempre foi assim, sendo que, por muito tempo, os princípios foram relegados a uma posição secundária no ordenamento, não sendo

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 84.

⁶³ CARVALHO, P. B. *Idem*, p. 85.

⁶⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 427.

⁶⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9.ed. rev. 3.tir, São Paulo: Malheiros, 1993, p. 84.

⁶⁶ ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Fabris, 1999, p. 52.

admitido o seu caráter normativo. A evolução dessa nova construção, no entanto, será tratada mais adiante, em item próprio.

Robert Alexy afirma que tanto princípios quanto regras são normas, porque dizem o que “deve ser”, já que ambos podem albergar os comandos de proibição ou de permissão.⁶⁷

À idéia de princípio, no entanto, diferente da noção de regra, sempre se vinculará a idéia de valor, de peso. Wolkmer afirma que “o direito é a projeção lingüístico-normativa que instrumentaliza os princípios ideológicos e os esquemas mentais de um determinado grupo social hegemônico”.⁶⁸

O princípio jurídico pode ser encontrado nos vários níveis normativos do Direito, ou seja, tanto no ordenamento constitucional quanto no infra-constitucional. O princípio jurídico, para Roque Carrazza,

é o enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. Não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas, sim, se existe ou não existe.⁶⁹

Os princípios, uma vez constitucionalizados - pois, como já dissemos, podemos encontrar outras categorias de princípios, como aqueles infra-constitucionais - se fazem a chave de todo o sistema normativo. Por opção metodológica, e para limitar a área de abrangência desse estudo, que envolve a análise dos princípios constitucionais tributários dos Estados-partes integrantes do Mercosul, serão abordados apenas os princípios constitucionais, e, dentre eles, os eleitos como mais importantes.

O momento do “nascimento” do princípio, diferente do que sucede com as regras, é controvertido e de difícil conceituação. A ordem jurídica verbalizará um princípio, e esse será o momento do seu “nascimento”, quando aquele transmitir sempre um mesmo pensamento jurídico, um juízo estável, definido e informativo de outros juízos, ante uma multiplicidade de situações jurídicas idênticas ou similares. Quando o princípio jurídico coincidir com o texto de uma regra, a identificação do seu germe será mais fácil, pois será expresso o seu conteúdo na própria norma. Sucede, no entanto, que os princípios podem ser expressos ou implícitos na

⁶⁷ ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Editora Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 83.

⁶⁸ WOLKMER, Antônio Carlos. *Ideologia estado e direito*. 2.ed. rev. e ampl., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 145.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31-32.

ordem jurídica. A dificuldade de se aferir o seu nascimento está, justamente, quando a sua dedução ocorrer a partir de conceitos e valores implicitamente encontrados no ordenamento jurídico.

Para Crisafuli, citado por Paulo Bonavides,

princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõe, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e portanto resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém.⁷⁰

Princípios jurídicos significam os pontos básicos de um ordenamento, são os elementos vitais do próprio Direito. Nos dizeres de Plácido e Silva, nos princípios

não se compreendem somente os fundamentos jurídicos, legalmente instituídos, mas todo axioma jurídico derivado da cultura jurídica universal. Compreendem, pois, os fundamentos da Ciência Jurídica, onde se firmaram as normas originárias ou as leis científicas do Direito, que traçam as noções em que se estrutura o próprio Direito.⁷¹

Para Dantas, princípios

são categoria lógica e, tanto quanto possível, universal, muito embora não possamos esquecer que, antes de tudo, quando incorporados a um sistema jurídico-constitucional-positivo, refletem a própria estrutura ideológica do Estado, como tal, representativa dos valores consagrados por uma determinada sociedade.⁷²

Como nesse estudo interessa, dentre os princípios, aqueles de natureza constitucional, é importante trazer a lume a precisa conceituação de princípios constitucionais, conferida por Cármen Lúcia Rocha, nestes termos:

Os princípios constitucionais são os conteúdos intelectivos dos valores superiores adotados em dada sociedade política, materializados e formalizados juridicamente para produzir uma regulação política no Estado. Aqueles valores superiores encarnam-se nos princípios que formam a própria essência do sistema constitucional, dotando-o, assim, para cumprimento de suas funções, de normatividade jurídica. A sua opção ético-social antecede a sua caracterização normativo-jurídica. Quanto mais coerência guardar a principiologia constitucional com aquela opção, mais legítimo será o sistema jurídico e melhores condições de ter efetividade jurídica e social.⁷³

⁷⁰ BONAVIDES, P. *op. cit.*, p. 230.

⁷¹ SILVA, de Plácido. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, v. IV, verbete. ano e pg.

⁷² DANTAS, I. *op. cit.*, p. 59.

⁷³ ROCHA, Carmen Lúcia A. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 23.

Sobre a questão da efetividade social da constituição, e que tem implicação direta com os princípios consagrados em determinado momento da história, Hesse⁷⁴ escreveu importante artigo, que não será aqui abordado à exaustão por fugir do objetivo proposto.

2.4 - A Evolução da Normatividade dos Princípios

A normatividade dos princípios evoluiu na esteira de três subseqüentes fases distintas do Direito, ou seja, a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista.

2.4.1 - A Fase Jusnaturalista

A fase jusnaturalista, considerada a mais antiga, dominou a dogmática dos princípios por longo período, estabelecendo que os princípios nada mais eram do que juízos de valores abstratos e praticamente sem qualquer normatividade.

Para essa corrente, que durou até o advento da Escola Positivista (ou Escola Histórica do Direito), os princípios não se localizavam dentro do ordenamento jurídico, e sim fora dele, sendo produto da razão ou de inspirações divinas.

Serviam, pois, para preencher as lacunas existentes no ordenamento, que não era completo e precisava se servir do Direito Natural para a sua otimização.

Paulo Bonavides afirma que,

a corrente jusnaturalista concebe os princípios gerais de Direito, segundo assinala Flórez-Valdés, em forma de 'axiomas jurídicos' ou normas estabelecidas pela reta razão. São, assim, normas universais de bem obrar. São os princípios de justiça, constitutivos de um Direito ideal. São, em definitivo, 'um conjunto de verdades objetivas derivadas da lei divina e humana'.⁷⁵

Essa conotação do conceito de princípio remonta aos primórdios do Direito e, como os povos ainda não estavam organizados em sociedades constitucionais, tinha uma relação

⁷⁴ Hesse afirma que se a Constituição não quiser permanecer 'eternamente estéril', não deve procurar construir o Estado de forma abstrata e teórica, ou seja, se as leis culturais, sociais, políticas e econômicas imperantes são ignoradas pela Constituição, carece ela do imprescindível germe de sua força vital. Em outras palavras, a força vital e a eficácia da Constituição assentam-se na sua vinculação às forças espontâneas e às tendências dominantes do seu tempo, o que possibilita o seu desenvolvimento e a sua ordenação objetiva. Essas forças e tendências aludidas pelo mestre alemão certamente estão presentes nos princípios acolhidos por uma sociedade em um determinado momento histórico (HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Fabris, 1991, p. 33).

⁷⁵ BONAVIDES, P. *op. cit.*, p. 234.

mais próxima do próprio Direito Canônico - bem diferente de como se estrutura, hoje, a Teoria Principiológica, cuja maior força está na própria Constituição.

2.4.2 - A Fase Positivista

Já na fase positivista, que teve o seu germe no século XIX e que durou até a primeira metade do século XX, os princípios passaram a entrar nos Códigos - só mais tarde galgaram *status* constitucional - simplesmente como válvulas de segurança, como fonte normativa subsidiária; não poderiam se sobrepor à própria Lei.

Os princípios, nessa fase, eram deduzidos e admitidos como decorrência unicamente do texto legal. Negava-se, então, qualquer influência divina, mas também negava-se a possibilidade de um regramento a partir de qualquer princípio que não estivesse claro na Lei.

A concepção positivista sustenta que os princípios gerais de Direito equivalem aos princípios que informam o Direito Positivo, servindo-lhe de fundamento. Sendo assim, só serviriam para suprir, ao lado de uma lei, como critério de interpretação, eventual lacuna no ordenamento.

Assim, sustenta Paulo Bonavides, que o positivismo jurídico, “ao fazer dos princípios na ordem constitucional meras pautas programáticas supralegais, tem assinalado, via de regra, a sua carência de normatividade, estabelecendo, portanto, a sua irrelevância jurídica”.⁷⁶

2.4.3 - A Fase Pós-Positivista

A concepção atual que domina o entendimento na seara dos estudos principiológicos, é denominada pós-positivista. O conceito de princípio, então, a partir da segunda metade do recém acabado século XX, alcança destaque ao galgar definitivamente uma posição constitucional. Toda a evolução das sociedades, cujo contrato fundamental tem o seu cerne em uma constituição, abarca a teoria moderna dos princípios, ou seja, a corrente pós-positivista.

⁷⁶ BONAVIDES, P. *op. cit.*, p. 236.

As mais novas constituições promulgadas asseguram o proeminência dos princípios, que passaram a ser vistos como o pedestal normativo no qual está fundamentado todo o ordenamento jurídico constitucional.

J. J. Gomes Canotilho bem define, contrapondo-se ao juspositivismo, o novo enfoque conferido aos princípios pela corrente pós-positivista:

Um modelo ou sistema constituído exclusivamente por regras conduzir-nos-ia a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa - legalismo - do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas. Conseguir-se-ia um 'sistema de segurança', mas não haveria qualquer espaço livre para complementação e desenvolvimento de um sistema, como o constitucional, que é um sistema aberto. Por outro lado, um legalismo estrito de regras não permitiria a introdução dos conflitos, das concordâncias, do balanceamento de valores e interesses, de uma sociedade pluralista e aberta.⁷⁷

O abandono das teorias jusnaturalistas e juspositivistas deu-se por obra, principalmente, dos Tribunais Constitucionais, principalmente após o reconhecimento, pelo Estatuto da Corte Permanente de Justiça Internacional, em 1920, que, segundo seu artigo 38, declarou que “os Princípios Gerais de Direito, reconhecidos pelas nações civilizadas”, eram aptos para solverem controvérsias.

A contribuição maior, nessa doutrina, para a evolução da teoria pós-positivista, foi do jurista inglês Ronald Dworkin e do jurista alemão Robert Alexy, os quais, sem sombra de dúvidas, são os grandes responsáveis pela nova concepção. Paulo Bonavides também reconhece em Boulanger, Esser e Betti a semente do pensamento pós-positivista.⁷⁸

Nos dizeres de J.J. Gomes Canotilho (e para que se entenda a concepção pós-positivista que gira em torno da constituição de um país), o ordenamento jurídico de um estado de direito democrático deve ser entendido como um sistema normativo aberto de regras e princípios.⁷⁹ Abandona-se aqui a concepção positivista, em que o direito era apenas o contido expressamente nas regras.

Herbert Hart, antes disso, embora com foco positivista, já sustentava que,

a textura aberta do direito significa que há, na verdade, áreas de conduta em que muitas coisas devem ser deixadas para serem desenvolvidas pelos tribunais ou pelos funcionários, os quais determinam o equilíbrio, à luz das circunstâncias, entre interesses conflitantes que variam em peso, de caso para caso.⁸⁰

⁷⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999, p. 1088.

⁷⁸ BONAVIDES, P. *op. cit.*, p. 238-242.

⁷⁹ CANOTILHO, J. J. G. *op. cit.*, p. 1085.

⁸⁰ HART, Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1986, p. 148.

Como foi dito, a evolução da teoria pós-positivista se dá basicamente na interpretação constitucional praticada pelos Tribunais Constitucionais.

A Constituição é a lei fundamental dos países democráticos e, portanto, é dela que, em primeiro lugar, devem servir-se os juizes para a resolução dos casos que lhes são apresentados.

Todos os Estados-partes do MERCOSUL têm como base da estrutura do estado a democracia.⁸¹ Em todos Estados-partes a Constituição é a lei fundamental,⁸² é nela que o poder judiciário deve apoiar-se e fundamentar as suas decisões.

O estudo dos princípios dos Estados-partes do Mercosul é necessário, pois está diretamente ligado ao pleno sucesso do Mercado Comum, já que, pela análise desses princípios, deverá passar todo o pretendido processo de harmonização da legislação do bloco. O foro de discussão, é bom adiantar, será o da interpretação dos Tribunais Constitucionais de cada país acerca de ser, ou não, determinado regramento do bloco integracionista, que fora internalizado, conflitante com algum princípio constitucional daquele país, cujo Tribunal Constitucional está a judicar.

2.5 - A Evolução do Pós-Positivismo com a Teoria da Revisão Judicial da Legislação

A partir do argumento de que a Constituição é a lei fundamental dos Estados Unidos, John Marshall construiu a instituição da revisão judicial da legislação.⁸³

A revisão judicial da legislação abarca, inicialmente, duas teorias: a teoria interpretativa e a teoria não interpretativa.

As teorias interpretativas determinam que a revisão judicial de decisões legislativas deve basear-se na interpretação da própria Constituição, aí incluindo-se a interpretação literal do texto da mesma, ou a determinação da intenção dos constituintes; ou , ainda, uma combinação de ambas.

As teorias não interpretativas - que Dworkin reconhece que, contraditoriamente ao

⁸¹ Ainda que em alguns pareça ser apenas uma democracia formal.

⁸² Não na concepção de Kelsen, mas sim no sentido de ser a norma positivada de maior hierarquia no Estado Democrático.

⁸³ DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Forense, 2000, p. 41.

nome, são claramente interpretativas em qualquer sentido plausível, se bem que mais ativistas ou liberadas do texto efetivo da Constituição⁸⁴

supõem, ao contrário, ser válido que o tribunal, pelo menos algumas vezes, confronte decisões legislativas com modelos retirados de alguma outra fonte que não o texto, como a moralidade popular, teorias de justiça bem fundadas ou alguma concepção de democracia genuína.⁸⁵

A revisão judicial, a partir das teorias da interpretação ou não interpretação da lei fundamental, recairão, inevitavelmente, no problema da (chamada) intenção constitucional, que, em Direito, talvez pudesse ser melhor entendida enquanto a (chamada) “vontade da lei” - implicitamente, a vontade do legislador.

Duas escolas antagônicas de intenção constitucional pregam, cada uma a seu modo, a melhor forma de interpretação.

Uma afirma que o julgador deve fazer o maior esforço possível, servindo-se dos recursos da história e da análise, para descobrir qual foi a intenção coletiva dos constituintes em questões de interpretações controvertidas. O estudo das intenções, para essa escola, serviria, principalmente, para os juízes evitarem a ameaça à democracia (no sentido de não ser legítimo aplicarem qualquer lei de uma forma que não foi pensada por quem detinha o mandato pela maioria da população).

A outra sustenta que:

qualquer esforço para descobrir a intenção coletiva original dos constituintes irá se revelar infrutífero, ou mesmo desarrazoado. Terminará na descoberta de que não existem, ou existem muito poucas, intenções coletivas relevantes, ou, talvez, intenções tão contrárias à nossa presente concepção de justiça que, no fim, devem ser rejeitadas como guia para a presente constituição.⁸⁶

Ronald Dworkin desmerece uma a uma as intenções de se pretender extrair a vontade do legislador.⁸⁷

Questiona-se muito se a tese proposta por Marshall, da revisão judicial da legislação, não atingiria o âmago da democracia, enfraquecendo-a ou, até mesmo, contrariando-a. Esta consideração se faz porque pela possibilidade de revisão legislativa judicial - através dos princípios - os juízes poderiam, muitas, vezes, de certa forma, contrariar aquilo que o legislador constituinte - que é o único que tem legitimidade, pelos princípios democráticos -

⁸⁴ DWORKIN, R. *op. cit.*, p. 45.

⁸⁵ DWORKIN, R. *Idem*, p. 44.

⁸⁶ DWORKIN, R. *Idem*, p. 50.

⁸⁷ Ver, sobre o assunto, DWORKIN, R. *Idem*, p. 50-79.

determinou que se fizesse ou que se obedecesse. É o que Dworkin chama de substituição de “julgamentos legislativos substantivos por novos julgamentos”,⁸⁸ de autoria do Tribunal Constitucional.

Dworkin, como solução para o dilema, propõe:

Minha visão é que o Tribunal deve tomar decisões de princípio, não de política - decisões sobre que direitos as pessoas têm sob nosso sistema constitucional, não decisões sobre como se promove melhor o bem-estar geral -, e que deve tomar essas decisões elaborando e aplicando a teoria substantiva da representação, extraída do princípio básico de que o governo deve tratar as pessoas como iguais.⁸⁹

Para o jurista inglês, de forma geral, até certo ponto da história jurídica, fracassaram os ramos de enfoque do estudo das decisões dos tribunais, já que nunca consideraram que os problemas ligados à jurisprudência (a relação desta com o direito positivo) são, no nível mais profundo, problemas de princípios morais, e não de fatos legais ou de estratégia.⁹⁰

A elevação dos princípios a uma categoria do gênero norma, ocorrida na doutrina do pós-positivismo, e os arestos dos Tribunais Constitucionais no constitucionalismo contemporâneo - e daí a importância da Teoria da Revisão Judicial da Constituição - confirmam a tendência imutável que leva à valoração e eficácia dos princípios, como sendo o cerne de todo o sistema jurídico. Com esses entendimentos, abandonou-se a infeliz idéia de que as constituições só continham normas programáticas, visão esta que enquanto vigorou serviu apenas para neutralizar a eficácia das Constituições em seus valores reverenciais, em seus objetivos principais e em seus princípios norteadores.

Toda essa construção da Teoria da Revisão Judicial partiu da necessidade de se trazer a Justiça, enquanto valor, mais próxima da lei. É que o equivocado entendimento positivista, que dominou o século XIX, durando até meados do século XX, fazia com que os anseios da sociedade não necessariamente se refletissem nos julgamentos dos tribunais. Isto porque, para aquela corrente, só importava a literalidade da lei, o que, não raro - ao passo que a lei que estava a ser aplicada poderia ter sido produzida muito tempo antes - levava a julgamentos que não representavam os valores dominantes na sociedade naquele dado momento. Justamente a corrente principiológica é que serviu para realizar a aproximação, clamada pela sociedade, dos anseios de Justiça conjugada à lei. E isto se deu pelos julgamentos das Cortes Constitucionais. Joel de Menezes Niebuhr afirma, sobre este aspecto, que “deste modo, a

⁸⁸ DWORKIN, R. *op. cit.*, p. 101.

⁸⁹ DWORKIN, R. *Idem*, *Ibidem*.

⁹⁰ DWORKIN, R. *Los derechos en serio*. Barcelona: Ariel, 1997, p. 51.

praxis está vinculada à justiça, uma vez que os casos concretos são resolvidos de acordo com a orientação axiológica introduzida pelos princípios”.⁹¹

Na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, assim como em outros países onde a teoria pós-positivista mais evoluiu, há uma série de decisões cuja fórmula decisória contém os princípios constitucionais como critério normativo e muitas vezes em conexão com artigos da Lei Fundamental.⁹²

Por fim, talvez a melhor forma de se entender a gênese da construção principialista da Teoria Pós-Positivista consiste, justamente, no enfrentamento da questão da distinção entre regras e princípios.

2.6 - A Distinção Entre Regras e Princípios

Da Constituição de um determinado país, extrai-se dois tipos de normas, ou seja, as regras e os princípios. Alexy sustenta que “tanto as regras quanto os princípios são normas porque ambos dizem o que deve ser”.⁹³ Canotilho afirma que “a distinção entre regras e princípios é uma distinção entre duas espécies de normas”.⁹⁴

Princípio, para Dworkin⁹⁵, é um “standard”⁹⁶ que tem que ser observado, não porque favoreça ou assegure uma situação econômica, política ou social (diretrizes políticas) que se considere desejável, e sim, porque é uma exigência da justiça, da equidade ou de alguma outra dimensão moral.⁹⁷ Para o autor, nos princípios encontra-se uma dimensão que não existe nas regras, ou seja, a dimensão do peso, da importância.⁹⁸

⁹¹ NIEBUHR, Joel de Menezes. **Princípio da isonomia na licitação pública**. Florianópolis: Obra Jurídica, 2000, p. 29.

⁹² HECK, Luís Afonso. **O tribunal constitucional federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais – contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal alemã**. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 173.

⁹³ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 83.

⁹⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. *op. cit.*, p. 1086.

⁹⁵ Ronald Dworkin construiu a sua teoria sobre os princípios a partir da constatação que há casos que os Tribunais não conseguem resolver, fazendo uso apenas das leis. É o que ele chama de casos difíceis, que só poderiam ser resolvidos com o auxílio dos princípios.

⁹⁶ O tradutor optou por não traduzir a palavra originariamente usado por Dworkin em inglês, mas que, para nós, poderia ser perfeitamente adequada, em português, ao termo padrão, no sentido de um modelo de valores que é determinante.

⁹⁷ DWORKIN, R. **Los derechos en serio**. p. 72.

⁹⁸ DWORKIN, R. *Idem*, p. 77.

Já Robert Alexy constrói a sua “Teoria dos Direitos Fundamentais”, praticamente, a partir da distinção entre regras e princípios, afirmando que, muitas vezes, os direitos fundamentais se confundem com os próprios princípios.

Há numerosos critérios, propostos por vários doutrinadores⁹⁹, para se operar a distinção entre regras e princípios. Adotar-se-á, no entanto, para este trabalho, como mais relevante, as distinções elencadas por Alexy.

Pelo critério da generalidade, que é o mais freqüentemente utilizado, distingue-se as duas categorias pelo fato de os princípios terem um grau de generalidade relativamente alto, enquanto nas regras é baixo.¹⁰⁰

Outros critérios também utilizados para a distinção entre regras e princípios dizem respeito à indagação, comparativamente, acerca da determinabilidade dos casos de aplicação; da forma de sua gênese (normas criadas ou desenvolvidas); do caráter explícito do conteúdo valorativo; da referência a uma idéia de direito ou a uma lei jurídica suprema; da importância da norma em questão para o ordenamento jurídico; são os princípios fundamentos de regras (ou regras eles mesmos), são normas de argumentação ou de comportamento.¹⁰¹

Há, basicamente, uma diferença qualitativa entre regras e princípios. Esta afirmação é, em síntese, o que Alexy analisa, referindo-se aos princípios, na expressão “mandados de otimização”, sendo que a distinção maior entre regras e princípios está no fato de que estes são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. O âmbito das possibilidades jurídicas, nessa linha, é determinado pelos princípios e regras opostos. Por outro lado, as regras são normas que só

⁹⁹ O professor português J. J. Gomes Canotilho, por exemplo, na sua obra por vezes já referenciada nesse texto (páginas 1086 e 1087), aduz que os critérios de distinção podem ser os seguintes: a) grau de abstração: Os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado, enquanto as regras possuem uma abstração relativamente reduzida. Extrai essa conclusão com base nos ensinamentos de ESSER, mas não deixa de ser muito próximo do que Alexy defende em relação ao o critério da generalidade; b) grau de determinabilidade: Também usado por Alexy, aqui o mestre português explica que os princípios, no momento da aplicação, por serem vagos e indeterminados, necessitam de mediações concretizadoras (pelo juiz ou pelo legislador), enquanto as regras podem ser aplicadas diretamente; c) caráter de fundamentalidade: Os princípios, diferentes das regras, têm papel fundamental no ordenamento jurídico, já que se encontram em um plano hierarquicamente superior (princípios constitucionais) ou porque fazem parte da própria estrutura básica do sistema (ex. princípio do estado de direito); d) proximidade da idéia de direito: Os princípios são *standards* juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça (Dworkin) ou na idéia de direito (Larenz), já as regras só podem ser vinculativas com um conteúdo meramente funcional; e) natureza normogenética: Os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, assim, por este motivo, uma função normogenética fundamentante.

¹⁰⁰ ALEXY, R. *op. cit.*, p. 82-83.

¹⁰¹ ALEXY, R. *Idem*, p. 84-85.

podem ser cumpridas, ou não. Se é válido o seu comando, não há outra opção; e, portanto, deve ser cumprida.¹⁰²

A clara distinção entre regras e princípios se mostra facilmente quando analisado o aspecto dos conflitos entre as mesmas categorias.

Um conflito de regras só pode ser solucionado introduzindo-se entre elas uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou, de outra forma, declarando-se uma delas inválida. No entanto, quando dois princípios entram em colisão, um deles não será declarado inválido, bem como não deverá existir uma cláusula de exceção. O que acontece é que, naquele caso específico, um dos princípios colidentes terá que ceder em relação ao outro. Nada impede, porém, que na análise de outro caso, aquele que teve preponderância ceda em relação ao que antes foi desprestigiado. O que se leva em conta, então, na colidência de princípios, é a preponderância do peso de um, para aquele caso específico, em relação ao outro. Assim é que pode-se afirmar, a título de distinção, que as regras situam-se na dimensão da validade e os princípios na dimensão do peso (valor).

Alexy afirma que os princípios ordenam que algo deve ser realizado na maior medida possível (mandado de otimização), mas que não contêm mandados definitivos, senão somente a primeira vista (*prima facie*), pois os princípios apresentam razões que podem ser desprezadas por outras razões opostas. O comando contido na regra, por seu turno, se não houver qualquer impossibilidade jurídica ou fática, sempre deverá ser observado. Para o constitucionalista alemão, os princípios são razão “*prima facie*”, enquanto as regras são razões definitivas. Outrossim, Alexy contesta o modelo de Dworkin,¹⁰³ do “tudo ou nada” das regras, já que entende ser possível a introdução nessas de uma cláusula de exceção, o que eliminaria o conflito. Esta exceção, segundo Alexy, pode se dar até mesmo por intermédio de um princípio.¹⁰⁴

2.7 - As Funções dos Princípios

A função dos princípios, para Bobbio, “é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso”.¹⁰⁵ Mesmo quando um princípio estiver informando a

¹⁰² ALEXY, R. *op. cit.*, p. 86-87.

¹⁰³ Não se pode olvidar, porém (e daí talvez a imprecisão), que Dworkin construiu a sua teoria a partir da relação dos princípios com direitos individuais, ao passo que, para Alexy, a concepção dos princípios é mais ampla.

¹⁰⁴ ALEXY, R. *op. cit.*, p. 99.

¹⁰⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, 10.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p.159.

aplicação de uma regra, ou, ainda, de um outro princípio, estará ele sendo utilizado para “regular um caso”, na interpretação de Bobbio.

Paulo Bonavides, citando F. de Castro, afirma que os princípios têm a função de fundamentos da ordem jurídica, com eficácia derogativa e diretiva, sendo essa, sem sombra de dúvidas a mais relevante função dos princípios; hoje, de enorme prestígio no Direito Constitucional Contemporâneo. Também têm função orientadora do trabalho interpretativo e função de fonte, em caso de insuficiência da lei e do costume. Essas duas últimas funções são as mais antigas e tradicionais, originárias de uma época em que o princípio não era entendido como sendo uma categoria do gênero norma, e quando essa era sinônimo apenas de regra.¹⁰⁶

Bobbio, em outra obra, denominada *Principi*, sem tradução para o português, também citado por Bonavides, alude que, tomando-se como objeto de ação a constituição, serem as funções dos princípios a interpretação, a integração, a direção (que é uma função própria dos princípios programáticos da constituição) e a limitação. Para Bobbio, no caso das funções limitativa e integrativa, é máximo o grau de “intensidade vinculante” dos princípios, sendo diminuto ou declinante quando considerados com a função de interpretação ou direção.¹⁰⁷

Canotilho, que divide os princípios constitucionais em princípios estruturantes, princípios constitucionais gerais e princípios constitucionais especiais, confere aos primeiros as funções (o autor fala em dimensão) constitutivas e declarativas. Pela dimensão constitutiva, os princípios, na sua fundamentalidade principial, exprimem, indicam, denotam ou constituem uma compreensão global da ordem constitucional. E, pela dimensão declarativa, os princípios assumem muitas vezes a natureza de superconceitos, de vocábulos designantes, utilizados para exprimir a soma de outros subprincípios e de concretizações normativas constitucionalmente plasmadas.¹⁰⁸

2.8 - Princípios Implícitos e Explícitos

Os princípios podem apresentar-se no ordenamento jurídico de forma explícita ou implícita, mas, tanto num caso quanto no outro, exercerão sempre idêntica importância sistemática e axiológica.

¹⁰⁶ BONAVIDES, P. *op. cit.*, p. 254-255.

¹⁰⁷ BONAVIDES, P. *Idem*, p. 255.

¹⁰⁸ CANOTILHO, J. J. G. *op. cit.*, p. 1110.

No entanto, “é fundamental notar que todos os princípios jurídicos, inclusive os implícitos, têm sede direta no ordenamento jurídico. Não cabe ao jurista inventar os ‘seus princípios’, isto é, aqueles que gostaria de ver consagrados; o que faz, em relação aos princípios, é sacá-los do ordenamento, não inseri-los nele”.¹⁰⁹

Essa noção sempre deve permear o estudo dos princípios, sob pena de, aos desavisados, ser passada uma idéia de que a corrente principiológica do direito trabalharia contra a própria democracia (uma vez que, em tese, a lei poderia ser afastada, irregularmente, pela contradição a um suposto princípio indevidamente ‘criado’), ou que colocaria em risco os primados da certeza do direito e da segurança jurídica (os quais, aliás, são verdadeiros princípios informadores do direito), pois, sob distorcida ótica, imaginar-se-ia que os princípios poderiam não ser responsáveis e, casualmente, deduzidos do ordenamento, como bem conviesse ao intérprete.

Os princípios explícitos são aqueles literalmente escritos em um corpo normativo, que estão, nessa linha, indubitavelmente positivados, pois o próprio diploma normativo o faz, letra por letra. Já os implícitos são aqueles, ainda que não estejam escritos, cuja existência se afere pelo sentido dos demais princípios e regras do ordenamento.¹¹⁰ Quanto aos explícitos, no entanto, não se pretende afirmar que, na sua literal previsão, constará a palavra “princípio” no corpo do dispositivo. É o caso, por exemplo, do princípio da isonomia, que, apesar de ser do tipo explícito, nada mais prevê a norma do que “todos os brasileiros são iguais perante a lei” (art. 5º, *caput*, da Constituição Federal). Não é necessário, assim, para ser explícito, que conste expressamente a palavra princípio.

Carrazza, a propósito, citando Souto Maior Borges, afirma sobre o assunto que o princípio explícito não é necessariamente mais importante que o princípio implícito; e para a análise da importância, o que vai se considerar é a abrangência de um ou de outro, e não o fato de um estar mais e outro estar menos identificado, literalmente expresso, no texto jurídico.¹¹¹

Muitos dos princípios implícitos, para vários doutrinadores, dentre eles Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹², derivam do próprio Estado de Direito (podemos elencar como exemplo o princípio da certeza do direito, da segurança jurídica, e, para alguns, o da

¹⁰⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 143.

¹¹⁰ NIEBUHR, J. M. *op. cit.*, p. 37.

¹¹¹ CARRAZA, R. A. *op. cit.*, p. 32.

¹¹² MELLO, C. A. B. *op. cit.*, p. 54.

proporcionalidade - se bem que, em relação a este último, ainda se pode encontrar a sua gênese em dispositivos constitucionais ou da conjugação de alguns deles).

2.9 - Princípios Constitucionais Tributários

A rigor, interessa-nos nesse estudo os princípios constitucionais tributários. Sucede, no entanto, que, pela sua influência, por mais genéricos e mais abrangentes que sejam, uma vez que informam todo o sistema constitucional, não só o tributário, abordaremos também alguns princípios constitucionais gerais.¹¹³ Há complexas distinções de princípios, entre suas funções e sua tipologia, como as materializadas por Canotilho,¹¹⁴ porém, como não são o foco desse estudo, não serão aqui abordadas.

Pela simplicidade e objetividade, visando a facilitar o entendimento da matéria, adotar-se-á a classificação de Luís Roberto Barroso¹¹⁵, que divide os princípios em fundamentais (que contêm as decisões políticas estruturais do estado), que podem ser identificados como sendo os princípios republicano, federativo, do Estado Democrático de Direito, da separação dos Poderes, o presidencialista e o da livre iniciativa; em constitucionais gerais (que são os desdobramentos menos abstratos dos princípios fundamentais), que podem ser identificados nos princípios da legalidade, da isonomia, da autonomia estadual e municipal, do acesso ao Judiciário, do juiz natural e do devido processo legal; e em setoriais ou especiais (que presidem um conjunto específico de normas afetas a um determinado tema, capítulo ou título da Constituição), que podem ser identificados, exemplificadamente, no

¹¹³ Aqui entendidos os Princípios Constitucionais Gerais pelo conceito de Paulo de Barros Carvalho (*op. cit.*, p. 90), que os define, sinteticamente, como sendo aqueles que tem validade (preponderância) para a plenitude do ordenamento.

¹¹⁴ CANOTILHO, J. J. G. (*op. cit.*, p. 1090-1093 e 1099-1101) alude serem quatro os tipos de princípios constitucionais, a saber: a) princípios jurídicos fundamentais, que são os princípios historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional, que pertencem à ordem jurídica positiva e constituem um importante fundamento para a interpretação, integração, conhecimento e aplicação do direito positivo; b) princípios políticos constitucionalmente conformadores, que são os princípios constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte, nos quais se condensam as opções políticas nucleares e que refletem a ideologia inspiradora da constituição; c) princípios constitucionais impositivos, nos quais subsumem-se todos os princípios que impõem aos órgãos do Estado e ao legislador a realização de fins e a execução de tarefas, ou seja, dirigem a atuação do Estado; d) princípios garantia, estabelecem uma garantia aos cidadãos. O professor português também divide os princípios em estruturantes (do estado de direito, democrático e republicano, se referindo à Constituição Portuguesa), constitucionais gerais (da legalidade, por exemplo) e constitucionais especiais (o princípio constitucional geral da legalidade é concretizado, em dada medida, pelo princípio especial da reserva legal). Esses dois últimos seriam subprincípios que densificam e concretizam, junto com as regras constitucionais, os princípios estruturantes.

¹¹⁵ BARROSO, Luís Roberto. Princípios Constitucionais Brasileiros (ou de como o papel aceita tudo). In. *Revista Jurídica*, Curitiba, THEMIS, n. 07, 1991, p. 26.

princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco; além de outros que pertencem exclusivamente ao setor tributário da Constituição.

Então, é lícito afirmar que, quando abordarmos, nesse estudo, os princípios constitucionais tributários dos Estados-partes do Mercosul, não estaremos avaliando tão-somente aqueles que são específicos à tributação (seja porque estão localizados topicamente no capítulo próprio à Tributação, seja porque, pelo conteúdo, referem-se a estas matéria especificamente), pois também serão considerados todos os outros princípios, fundamentais ou gerais, que influenciam, direta ou indiretamente, o setor tributário da Constituição. Exemplo disso é o fato de que, ao estudarmos o princípio da capacidade contributiva (princípio setorial ou especial), consideraremos que o mesmo tem a sua gênese no próprio princípio da isonomia (princípio constitucional geral), o qual, por sua vez, tem o seu fundamento no princípio do Estado Democrático (princípio fundamental).

Assim, os princípios constitucionais (setoriais ou especiais) relacionados ao Sistema Tributário Nacional são vinculadores das normas que dizem respeito àquele setor da Constituição, mas, ao mesmo tempo, são condicionados, modulados, pelos princípios constitucionais fundamentais ou gerais, que fixam os limites e parâmetros dentro dos quais os primeiros deverão ser interpretados. Entretanto, os princípios gerais, na mesma seqüência de raciocínio, deverão estar conformados à integração constitucional objetivada pelos princípios fundamentais. É um eterno jogo de pesos; cada caso concreto irá determinar a preponderância de um ou de outro princípio. Não se quer dizer, no entanto, considerando-se a classificação acima proposta, que um princípio, por ser identificado em uma determinada categoria, tida como hierarquicamente superior, sempre terá peso absoluto (no sentido de sempre preponderar),¹¹⁶ quando em conflito ou em conjugação com outro determinado princípio.

Neste diapasão, Joel de Menezes Niebuhr enfatiza que

a apreensão dos princípios num processo de formação e re-informação recíproca corrobora e completa a idéia de precedência condicionada, negando qualquer hierarquização. Um princípio não é superior ao outro; somente poderá ser mais importante em face das condicionantes de fato que se apresentam. Todos eles fazem parte da rede que dá o sentido ao jurídico. Como consequência, se não há hierarquia entre os princípios, não pode haver nenhum princípio absoluto.¹¹⁷

Para Zagrebelsky, o perigo estaria em que, nesses casos, “o princípio de maior força

¹¹⁶ Há autores que sustentam, como Ivo Dantas (ob. cit., nas conclusões finais, sem numeração de página), que “a existência de variados tipos de Princípios, dentro da própria Constituição, implica, como decorrência, o reconhecimento de uma hierarquia interna no próprio texto da Lei Maior.”

¹¹⁷ NIEBUHR, J. M. *op. cit.*, p. 40.

privaria o valor de todos os princípios inferiores e daria lugar a uma ameaçadora ‘tirania do valor’ essencialmente destrutiva”.¹¹⁸ E, se isto ocorresse, seria a negação da própria gênese da Teoria Principlológica, que é a base do pós-positivismo, para o qual a garantia da efetividade constitucional está justamente nas possibilidades de evolução, a partir das mutações dos princípios, sem se recorrer a reformas constitucionais.

¹¹⁸ ZAGRABELSKY, Gustavo. *El derecho ducril, ley, derechos y yusticia*. Trad. Marina Grecón. Madrid: Trotta, 1995, p. 124.

CAPÍTULO III

ESTRUTURA CONSTITUCIONAL DE PODER E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS-PARTES DO MERCOSUL

3.1 - A Constituição Brasileira

3.1.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na República Federativa do Brasil e o seu Sistema Tributário

A atual Constituição Brasileira, outorgada em outubro de 1988, marca a ruptura definitiva da forma ditatorial de governo, implementando, a partir de então e após longos anos de ditadura militar, a democracia no país.

A Constituição Brasileira é do tipo rígida, só podendo ser alterada por via de emenda constitucional, respeitadas as cláusulas pétreas. É caracterizada pela disciplina extensa de todos assuntos que envolvem a nação; situação contrária, por exemplo, à Constituição dos Estados Unidos da América, do tipo sintética, com poucos artigos.

A atual constituição, pelo menos formalmente, é fértil na previsão das garantias individuais aos cidadãos, as quais tanto foram deixadas de lado durante a supremacia militar. Pelo mesmo motivo, pode-se dizer, é ampla a gama de princípios, expressos e implícitos, que se pode detectar a partir do texto constitucional.

A nação é dividida entre os seguintes entes públicos: a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Quanto ao Poder Executivo Federal, o sistema de governo é presidencialista, com voto direto e obrigatório.

O Poder Legislativo Federal é representado pelo Congresso Nacional, subdividido em Senado Federal e Câmara dos Deputados, sendo que cada Estado elegerá, pelo voto direto, seus representantes, em número limitado pela Carta Política.

Os Estados são administrados por um governador eleito pelo voto direto. O órgão legislativo estadual é a Assembléia Legislativa, composta por deputados estaduais eleitos pelo voto direto; poderá legislar segundo a competência primeiramente imposta pela Constituição Federal e, em segundo plano, pela Constituição Estadual.

Os municípios têm o prefeito municipal como figura central do Poder Executivo Municipal, também eleito por sufrágio direto. O órgão legislativo municipal é a Câmara de Vereadores, composta por vereadores diretamente eleitos pelos munícipes.

A organização judiciária da nação está esquadrihada, completamente, na Constituição Federal Brasileira, entre os artigos 92 e 126. Interessa ao presente trabalho, no entanto, as disposições pertinentes ao Tribunal Constitucional Brasileiro, denominado de Supremo Tribunal Federal, cujo regramento atinente à composição e competência está previsto nos artigos 101 a 103. Prevê o artigo 102, da Carta Política, que compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição. O foro de discussão dos princípios constitucionais, em última instância, é o Tribunal Constitucional; por isso, a mencionada importância do mesmo ao presente trabalho.

A Constituição Brasileira é exaustiva no trato da matéria tributária, tanto que há um capítulo próprio, que vai do artigo 145 ao artigo 162, para o regramento do assunto. Encontram-se, então, nesse tópico normativo, os princípios que informam a tributação, as competências tributárias de cada ente da federação, as limitações ao poder de tributar e as repartições das receitas.

À União Federal, segundo o artigo 153 da Constituição Brasileira, cabe a cobrança de impostos sobre: a importação de produtos estrangeiros, a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, a renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas. Há, ainda, para a União Federal, a competência residual, estabelecida no artigo 154 da Carta Magna, que permite cobrar impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Os Estados e o Distrito Federal, pela previsão contida no artigo 155 da Constituição, podem instituir impostos sobre: a transmissão por morte e por doação de quaisquer bens ou direitos, as operações relativas à circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal, comunicação (ainda que, quanto às três últimas hipóteses de

incidência, as operações e as prestações se iniciem no exterior), e a propriedade de veículos automotores.

Já aos municípios compete, segundo o disposto no artigo 156, a instituição de impostos sobre: a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto aqueles de garantia, bem como cessão de direitos e sua aquisição, e serviços de qualquer natureza.

Por último, ressalta-se que “no Mercosul o Brasil é o único sócio integrante que adota, em nível constitucional, um sistema tributário legislativamente completo, uma espécie de *numerus clausus* que exclui quaisquer outras espécies de tributos e de fatos geradores”.¹¹⁹

3.1.2 - Os Princípios Constitucionais Tributários Brasileiros

Os doutrinadores brasileiros, em geral, não são unânimes ao elencar os princípios constitucionais que regem a tributação no país. Uns, como entende-se válido, trazem à colação princípios que dizem respeito às garantias individuais insertas na Constituição e que informam todo o relacionamento do cidadão com os entes federados, e não só com respeito à esfera tributária. Outros circunscrevem o estudo dos princípios constitucionais tributários somente àqueles extraídos do capítulo da Constituição que trata, especificamente, do Sistema Tributário Nacional.

Paulo de Barros Carvalho, prestigiando a divisão dos princípios em constitucionais gerais e constitucionais tributários, sustenta estarem os primeiros representados pelos princípios da certeza do direito, da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da universalidade da jurisdição, da consagração ao direito à ampla defesa e ao devido processo legal, da isonomia das pessoas constitucionais, do direito de propriedade, da liberdade de trabalho, do prestígio ao direito de petição, da supremacia do interesse público ao do particular e da indisponibilidade dos interesses públicos. Já os princípios constitucionais tributários seriam representados pelos princípios da estrita legalidade, da anterioridade, da irretroatividade da lei tributária, da tipologia tributária, da proibição de tributo com efeito de confisco, da vinculabilidade da tributação, da uniformidade geográfica, da não-discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens,

¹¹⁹ SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. **Direito constitucional do mercosul**. São Paulo: Forense, 2000, p. 292.

da territorialidade da tributação e da indelegabilidade da competência tributária.¹²⁰

José Afonso da Silva, por sua vez, divide os princípios que informam a tributação em **gerais**, que são os princípios da legalidade estrita, da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da irretroatividade tributária, da anualidade do lançamento,¹²¹ da proporcionalidade razoável (não-confisco), da ilimitabilidade do tráfego de pessoal ou bens; em **gerais decorrentes**, que são os princípios da universalidade (julgado ao disposto no artigo 19, inciso III, da Constituição, ou seja, pela igualdade, todos devem pagar o tributo quando ocorrente o fato gerador, sem distinções) e da destinação pública dos tributos; em **especiais**, da uniformidade tributária (a União só poderá instituir tributo uniforme em todo o território), da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal, do poder de isentar ínsito ao poder de tributar e da não-diferenciação tributária; e em **princípios específicos**, que são os princípios da progressividade, da não-cumulatividade do imposto e da seletividade do imposto.¹²²

Pelo magistério de Hugo de Brito Machado, os princípios constitucionais tributários seriam: princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência (a entidade tributante tem que restringir sua atividade tributacional àquela área limitada pela constituição), da capacidade contributiva, da vedação do confisco e da liberdade de tráfego (não se pode limitar o tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais).¹²³

Já Zelmo Denari identifica os princípios constitucionais tributários como sendo os da legalidade, da anualidade (no sentido de anterioridade), da isonomia, da irretroatividade, da não-cumulatividade, e da seletividade. O mesmo autor detecta, ainda, a existência de princípios programáticos: para ele, o princípio da universalidade (que apregoa o dever de partilhar os tributos a todos os súditos da nação) e o princípio da proporcionalidade (que a tributação se faça com o respeito a capacidade contributiva de cada um).¹²⁴

Roque Antônio Carrazza, por sua vez, alude que os princípios constitucionais tributários são: o princípio da capacidade contributiva, da anterioridade, da legalidade, da

¹²⁰ CARVALHO, P. B. *op. cit.*, p. 90-104.

¹²¹ Que nos parece mais correto nominar de princípio da anterioridade, como a maioria da doutrina, para não confundir este com o princípio não mais vigente da anualidade, que existia na ordem constitucional anterior e significava a necessidade de prévia autorização orçamentária para a cobrança do tributo.

¹²² SILVA, J. A. *op. cit.*, p. 602-607.

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 33-41.

¹²⁴ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 49-57.

irretroatividade das leis tributárias, da segurança jurídica, da tipicidade e da igualdade.¹²⁵

Não há pretensão de, com o presente trabalho, esgotar o conhecimento e a conceituação de todos os princípios constitucionais que influenciam no Poder Tributante dos entes federados. Assim, não se adotará, com exclusividade, nenhuma das classificações propostas pelos já colacionados doutrinadores pátrios. A proposta é trabalhar com aqueles princípios que podem ter maiores implicações com a pretendida harmonização das legislações, à vista dos problemas inerentes ao projeto integracionista do Mercosul.

Assim, interessará ao objetivo proposto, a conceituação e fundamentação dos seguintes princípios: da certeza do direito, da segurança jurídica, da proporcionalidade, da legalidade estrita, da anterioridade, da isonomia, da irretroatividade da lei tributária, da tipologia tributária, da vedação ao confisco, e da capacidade contributiva.

3.1.2.1 - O Princípio da Certeza do Direito

O princípio da certeza do direito, da categoria dos implícitos, não tem o seu campo de atuação exclusivamente no Direito Tributário. Rege todo o ordenamento jurídico, é está vinculado à idéia de que o Direito deve reger as normas de conduta de modo certo, nunca provável. Uma sentença, por exemplo, não pode dizer que A provavelmente não deve pagar a B. A certeza do direito “é algo que se situa na própria raiz do dever ser, é ínsita ao deôntico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica”.¹²⁶

Em respeito ao citado princípio (certeza do direito), as normas - e especialmente, para esse trabalho, as tributárias, em qualquer nível - devem ser marcadas pela clareza, exatamente para que seus destinatários saibam como comportar-se diante delas. É por isso que se impõe uma depurada técnica jurídica no processo de elaboração de tais normas, que, além de regularem atos e relações jurídicas em massa, afetam e condicionam a atividade econômica global de todos os cidadãos.¹²⁷

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 657.

¹²⁶ CARVALHO, P. B. *op. cit.*, p. 91.

¹²⁷ CARRAZZA, R. A. *Idem*, p. 229. (Observação: Carrazza, a rigor, conceitua, de forma unificada, os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica. No presente trabalho, como visto, adota-se o conceito bipartido, nos moldes do tributarista Paulo de Barros Carvalho (*op. cit.*, p. 90-91).

3.1.2.2 - O Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica, por seu turno, que não se confunde com o da certeza do direito, está ligado à relação de garantia que os institutos do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e do direito adquirido devem trazer às relações interpessoais que são regidas pelo Direito. Servem para propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação de conduta. Ao mesmo tempo que se pode planejar os atos futuros, sabendo-se qual a conduta esperada, também se tem a segurança de que os atos pretéritos, que tiveram determinado tratamento pela lei, não mais serão apreciados de forma diferente daquela ao tempo que se sucederam.¹²⁸ É, de certa forma, também um princípio implícito, e que regula todos os campos de atuação das normas. Tem sua gênese remota, ainda que implícita, no disposto no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal.

3.1.2.3 - O Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, na Constituição Pátria, não se encontra insculpido explicitamente em artigo determinado; não obstante, pode-se extraí-lo dos ditames de vários dispositivos constitucionais. Nos dizeres de Paulo Bonavides, no Brasil, “a proporcionalidade pode não existir enquanto norma geral de direito escrito, mas existe como norma esparsa no texto constitucional”.¹²⁹

Há autores, como Gilmar Ferreira Mendes, que defendem que o princípio da proporcionalidade está albergado no inciso LIV, do artigo 5º da Constituição Federal.¹³⁰ Este dispositivo, na verdade, trata da proibição de privar qualquer pessoa da sua liberdade ou de seus bens, sem o devido processo legal. Todavia, se nele pode ser fulcrado, obviamente não está abertamente previsto, devendo, pois, ser dele deduzido. Inegável, porém, de qualquer forma, que está presente na nossa legislação constitucional e que, portanto, deve servir ao controle da constitucionalidade das leis.

¹²⁸ CARRAZZA, R. A. *op. cit.*, p. 91.

¹²⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 395.

¹³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p. 83.

O princípio da proporcionalidade pode ser conceituado, então, como critério de uma análise concreta da lei, pois é utilizado para verificar se a lei, apesar de constitucionalmente autorizada a fixar determinada restrição, não atua com exagero ao fim pretendido e permitido pela Lei Maior. Deverá seu objeto estar em consonância com os requisitos da necessidade e da exigibilidade, que significa afirmar que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo deverá revelar-se igualmente eficaz no controle dos objetivos pretendidos.

Qualquer norma que ferir estes ditames, portanto, à luz do princípio constitucional da proporcionalidade, estaria fadada a ser declarada inconstitucional, seja no controle difuso, ou no concentrado. Vê-se, assim, que age com acerto Gilmar Ferreira Mendes ao sustentar sua fundamentação constitucional no artigo 5º, inciso LIV, pois, como sustenta Celso Ribeiro Bastos, o princípio do devido processo legal visa a proteger a pessoa contra a ação arbitrária do Estado.¹³¹ Nota-se, então, realmente, uma proximidade conceitual.

Obviamente que exsurge dessa idéia um novo papel conferido ao Tribunal Constitucional, haja vista que a análise da constitucionalidade ganhará uma forma muito mais aberta de aferição, podendo-se entender, equivocadamente, a partir daí, que haveria uma interferência do Judiciário no Legislativo, e, sobretudo, um desequilíbrio na separação dos poderes do Estado Federal.

Não é verídica esta preocupação, já que é muito mais perigoso, para as instituições democráticas, a retirada desta possibilidade de controle do Supremo do que a sua manutenção. Diferente do que sustentam alguns, não seria instalada a “ditadura dos juizes”.

Ainda quanto ao conceito do princípio da proporcionalidade, é oportuno registrar o que aduz Paulo Bonavides, pois, “faz-se mister ponderar a advertência de Xavier Philippe de que há princípios mais fáceis de compreender do que definir. A proporcionalidade entra na categoria desses princípios”.¹³²

O citado autor, parafraseando Muller, afirma que “há violação do princípio da proporcionalidade, com ocorrência de arbítrio, toda vez que os meios destinados a realizar um fim não são por si mesmos apropriados e ou quando a desproporção entre meios e fim é particularmente evidente, ou seja, manifesta”.¹³³

¹³¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 209.

¹³² BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 356.

¹³³ BONAVIDES, P. *Idem*, p. 357.

No caso do Direito Constitucional Pátrio - fácil de concluir do acima exposto -, é verdadeiro afirmar que estamos diante de princípio geral não expresso no ordenamento. Este fato, porém, grifa-se, não retira em nada o poder normativo dos ditames da proporcionalidade.

3.1.2.4 - O Princípio da Legalidade Estrita

O princípio da legalidade estrita, encontrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, visa a garantir, de todas as formas, a segurança dos cidadãos diante do Poder Tributante dos entes federados. Assim é que só a lei poderá instituir tributos. Mais longe ainda, sustenta-se que não só a instituição do tributo, ou sua criação, deve ser garantida pela lei, mas por ela é que também deverão ser definidas, abstratamente, a hipótese de incidência¹³⁴, o sujeito ativo, o sujeito passivo e a base de cálculo.¹³⁵ Sendo assim, não só a criação, mas também o aumento do tributo depende de lei.¹³⁶

Não se pode olvidar, ainda, que o princípio da legalidade, antes de ser uma garantia inserta na Constituição para proteger o cidadão do Poder Tributante dos entes federados, é um direito alçado à categoria de garantia fundamental, devendo, pois, ter vigência em qualquer relação do cidadão com o poder público. Isto porque é previsto, expressamente, no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Aliando-se a previsão contida no artigo 5º, inciso II, a aquela do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, impende notar a valorização que se dá (em uma constituição democrática como essa, e que não poderia ser diferente) à segurança no relacionamento entre os cidadãos e o Estado. Esta segurança é uma das bases do regime democrático, e também a certeza de que somente os representantes do povo - diretamente eleitos para exercerem a competência legislativa prevista na Carta Política - poderão impor normas de conduta aos cidadãos.

Há, porém, algumas limitações na seara tributária quanto ao princípio da legalidade, que devem ser interpretadas restritivamente. Prevê o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, que o Poder Executivo poderá alterar as alíquotas dos impostos de importação, de exportação e daqueles incidentes sobre produtos industrializados, bem como sobre operações de crédito

¹³⁴ Usaremos hipótese de incidência como sinônimo de fato gerador, sem adentrar no rigorismo conceitual de alguns doutrinadores, que vislumbram diferenças entre as duas locuções.

¹³⁵ CARRAZZA, R. A. *op. cit.*, p. 173.

¹³⁶ MACHADO, H. B. *op. cit.*, p. 34.

câmbio e seguro. Somente nesses casos, no entanto, é possível afastar a lei, enquanto veículo obrigatório para a regulação da instituição ou aumento de tributos.

3.1.2.5 - O Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade, cabe ressaltar, não se confunde com o princípio da anualidade, apesar de alguns doutrinadores usarem as duas expressões como sinônimas. Ocorre que o princípio da anualidade, que não vige mais desde a Constituição de 1988, estava umbilicalmente vinculado à idéia de prévia previsão orçamentária para a cobrança de um tributo. Isso não mais existe.

Entretanto, o que apregoa o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, letra “b”, da Constituição pátria, é que não será permitida a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Entenda-se exercício financeiro como o lapso de tempo que vai do dia primeiro de janeiro até trinta e um de dezembro de determinado ano. Dessa forma, se o tributo é instituído - e publicada a lei que o instituiu - no exercício financeiro desse ano, somente poderá ser cobrado a partir do exercício financeiro do próximo ano.

O acolhimento desse princípio na Carta Política tem importante significado ao propiciar ao cidadão um mínimo de planejamento e segurança, no sentido de não ser pego de surpresa pelo afã arrecadatório do Estado. Age, também, no sentido de impedir ao Estado que, em qualquer problema de caixa que apareça, lance mão de tributos para equilibrar as suas contas. A dificuldade imposta pelo princípio em questão, que não permite uma ágil cobrança, compele o Estado a tomar, muitas vezes, medidas de imediato efeito - ao invés de simplesmente pretender arrecadar mais -; por exemplo, o corte de gastos públicos.

O princípio da anterioridade é, além disso, corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Não permite que alguém, da noite para o dia, seja surpreendido pela instituição de um novo tributo. Do mesmo princípio pode-se inferir que as regras tributárias devem ser estáveis, claras e seguras.¹³⁷

Há, entretanto, exceções previstas pela própria constituição (art. 153, incisos I, II, IV, e V, art. 154, inciso II, e art. 148, inciso I) ao princípio da anterioridade. Desse modo, poderão

¹³⁷ CARRAZZA, R. A. *op. cit.*, p. 138.

ser instituídos ou aumentados, no mesmo exercício fiscal, os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e o empréstimo lançado por motivo de guerra externa, bem como os empréstimos compulsórios.

É importante notar, pois, que estas exceções têm relação direta com a desculpável necessidade ligada à agilidade que deve ter a Nação em casos, por exemplo, de guerra externa, de evasão de divisas e de proteção da indústria nacional contra a massiva e danosa entrada de produtos similares estrangeiros, que possam comprometer o parque fabril brasileiro e proporcionar altas taxas de desemprego.

Outra exceção ao princípio da anterioridade é aquela jungida às contribuições sociais, previstas no artigo 195 da Constituição Federal. Estas contribuições deverão respeitar uma denominada anterioridade especial para poderem ser exigidas. Este prazo, no entanto, é de 90 dias a partir da sua instituição ou majoração, diferente da exigência para os tributos, que seria a entrada do novo ano fiscal para que possam ser cobrados.

3.1.2.6 - O Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia, ou da igualdade, é previsto entre as garantias fundamentais dos cidadãos, mais precisamente no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal. Prevê a norma, textualmente, que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. O verdadeiro alcance do princípio, entretanto, é muito maior do que se pode extrair da sua verbalização no texto legal. A sua acepção influencia a conceituação de outros princípios; por exemplo, o princípio da capacidade contributiva.

Pode-se afirmar, ainda, que, além da igualdade trazida ao texto constitucional como garantia fundamental dos cidadãos, a idéia de isonomia, em contraposição ao Poder Tributante do Estado, ganha mais força com a previsão contida no artigo 150, inciso II, da Carta Política. É o que alguns autores denominam de princípio da igualdade tributária¹³⁸, pelo qual é vedado aos entes federados instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Hugo de Brito Machado afirma que “o princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a

¹³⁸ Como, por exemplo, afirma José Afonso da Silva (*op. cit.*, p. 602).

dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida”.¹³⁹

O grande problema do princípio da isonomia é avaliar se o legislador pode ou não estabelecer determinadas hipóteses discriminatórias, como nos casos de isenção, por exemplo. Nessas circunstâncias, só uma análise em cada situação prática poderá dizer se o legislador transbordou, tendo em vista o princípio da isonomia, a faculdade que lhe foi concedida.

Não se quer dizer, trazendo à lume o princípio da isonomia, que todas as situações jurídicas devem tratar as pessoas de forma absolutamente igual. Se fosse assim, inclusive, haveria desrespeito ao princípio da igualdade, já que tratar com igualdade a todos é respeitar as desigualdades de cada um, percebendo as diferenças.

A propósito do exposto, pode-se inferir que,

por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desigualdades fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo igualdade, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações arbitrárias, assim proveitosas que detrimosas para os atingidos.¹⁴⁰

3.1.2.7 - O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

É princípio geral e basilar de direito, e sustenta que a lei não pode retroagir e atingir fatos pretéritos. Está umbilicalmente ligado ao princípio implícito da segurança jurídica. Sua previsão, em termos gerais, encontra eco no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que diz que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

O legislador constituinte, todavia, no afã de levar às últimas consequências as garantias individuais, e sabedor do histórico de desrespeito, no país, na seara tributária, do propagado princípio da irretroatividade, resolveu reafirmá-lo com a previsão contida no artigo 150, inciso III, letra “a”, da Constituição Federal, que proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Aponta a doutrina, no entanto, “que a prescrição é despicienda, visto que a diretriz contida no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, é portadora deste mesmo conteúdo

¹³⁹ MACHADO, H. B. *op. cit.*, p. 37.

¹⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.ed. 7.tir. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 18.

axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias”.¹⁴¹

O Código Tributário Nacional prevê - e aqui não fere o princípio da irretroatividade, já que este é construído para proteger justamente o cidadão, e não o Poder Tributante -, no seu artigo 106 (e incisos), que a lei se aplica a ato ou fato pretérito em determinados casos que, a rigor, beneficiam o contribuinte. É o caso, por exemplo, de uma multa aplicada pela lei antiga, cuja validade foi contestada administrativamente pelo contribuinte e ainda não houve o resultado final no seu processo administrativo. Se sobrevir nova lei, antes que esteja definitivamente julgado o ato da autoridade que apreciará a irresignação do contribuinte, a lei nova, que determina a aplicação de multa em percentual menor, poderá retroagir e alcançar fatos que foram inicialmente regradados pela lei antiga mais maléfica.¹⁴²

3.1.2.8 - O Princípio da Vedação ao Confisco

A matriz normativa expressa do princípio da proibição de cobrança de tributos com efeito de confisco está situada, fácil de ver, no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Não é fácil, no entanto, a argumentação que se deve empreender para demonstrar o eventual efeito confiscatório de determinado tributo. Tanto que os tribunais pátrios pouco acolhem o princípio da vedação ao confisco. É que, a bem da verdade, na maioria das vezes não serão disponíveis critérios objetivos para se julgar sobre a confiscatoriedade, ou não, de um tributo. Isto só será possível com grande carga de subjetividade, fato que leva a uma certa indeterminação a respeito do conceito do referido princípio, mas que, em hipótese alguma, pode levar ao seu desprestígio. Tem-se, sim, que buscar a sua operacionalidade, como forma de assegurar a justa contraprestação, na forma de pagamento de tributos, dos cidadãos ao Estado.

Não é necessário realizar uma construção doutrinária sofisticada, para se concluir que é altíssima a carga tributária - direta e indireta - suportada pela população brasileira. Vozes poderiam se levantar sustentando que em outros países a carga é maior que no Brasil. É

¹⁴¹ CARVALHO, P. B. *op. cit.*, p. 99.

¹⁴² A fundamentação dessa alegação, mais precisamente, está no artigo 106, inciso II, letra “c” do CTN, em que está previsto que a lei será aplicada a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

verdade. Mas também é válido afirmar que nesses países (Alemanha e Suécia, por exemplo, para o caso do imposto de renda) muito maior é a contraprestação que os cidadãos recebem do Estado. Lá, seus filhos vão a excelentes escolas sem pagarem um tostão. A saúde pública, obviamente gratuita, talvez seja superior em qualidade aos caríssimos tratamentos particulares que se paga no Brasil. Naqueles países também não se precisa ter à disposição um batalhão de seguranças privados para se manter a ordem e a tranqüilidade pública. Se somarmos, então, os gastos tributários dos brasileiros, com aqueles outros dispêndios que os cidadãos têm e fazem para viver com a mínima dignidade, chegaremos à conclusão que, praticamente, trabalha-se para o Estado, ou pelo Estado. Nesse ponto é que se sustenta ser altíssima a carga tributária pátria.

Apesar de se ter argumentos que não estão muito distantes, os tribunais, mormente o Supremo Tribunal Federal, foro adequado para a discussão dos princípios, não têm sido muito pródigos no seu acolhimento.

Hugo de Brito Machado afirma que

cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.¹⁴³

Intrincado e embaraçoso, o princípio da proibição da cobrança de tributos com efeito de confisco permite somente um Norte axiológico, tênue e confuso, cuja função mais fácil de ser implementada repousa na circunstância de advertir ao legislador que existem limites para a carga tributária; e nada além disso.

Ainda assim, mesmo considerando toda esta contingência de dificuldades, é importante a sua previsão expressa no ordenamento constitucional, pois, de certa forma e inegavelmente, impõe limites ao legislador, conferindo, além disso, mais uma arma argumentativa aos contribuintes.

3.1.2.9 - O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, do tipo expresso, encontra a sua sede na previsão contida no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. A sua definição é sustentada na

¹⁴³ MACHADO, H. B. *op. cit.*, p. 39.

idéia de que, sempre que possível, os entes federados deverão cobrar impostos levando em conta o caráter pessoal, e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Significa dizer, em resumo, que a Constituição prestigia, e, mais, impõe que a cobrança de impostos seja proporcional à riqueza do contribuinte. Quem tem mais poder econômico, nessa linha, deverá pagar mais imposto. O imposto, então, poderá ter uma graduação e aumentar de valor (no caso a alíquota aumentará) na medida do patrimônio do contribuinte.

Quando o texto da norma constitucional, contudo, menciona que isso será feito “sempre que possível”, não está querendo dizer que o legislador só em casos especialíssimos deverá observá-la. Não. A construção aberta da norma é palco para grandes embates na doutrina. Mas é certo, de qualquer forma, que a locução “sempre que possível” só terá efeito, como limitadora do princípio, para aqueles impostos que não possibilitam, na cobrança, a avaliação da capacidade econômica do contribuinte. Assim, sempre que for possível a avaliação da grandeza do poder econômico do contribuinte, frente ao fato tributável, isto deverá implicar na avaliação da possibilidade da gradação, para maior, da cobrança do imposto, e na medida das possibilidades de riqueza do cidadão. O raciocínio inverso, portanto, também é verdadeiro, ou seja, deverá diminuir a carga tributária para quem não manifesta, no sentido de grandeza, o mesmo poder econômico.

O princípio da capacidade contributiva, de qualquer sorte, tem importante significado, na medida que reafirma o princípio da igualdade de posições dos cidadãos diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade, o que implica na equânime distribuição dos ônus tributários.¹⁴⁴

A gênese do princípio da capacidade contributiva, a todas luzes, é o próprio princípio da igualdade, já que igualdade é tratar com desigualdade os desiguais. Isto significa tratar com mais onerosidade tributária quem mais patrimônio possui.

Para Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”.¹⁴⁵

¹⁴⁴ SILVA, J. A. *op. cit.*, p. 603.

¹⁴⁵ CARRAZZA, R. A. *op. cit.*, p. 65.

3.2 - A Constituição Argentina

3.2.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na Nação Argentina e Aspectos da Tributação

A Constituição da Nação Argentina foi sancionada em 1853 e teve sucessivas reformas nos anos de 1860, 1866, 1898, 1957 e 1994. É do tipo rígida e só pode ser alterada com processo legislativo específico, segundo o artigo 30, devidamente convocado para este fim, e que contenha o voto de no mínimo 2/3 dos integrantes do congresso. Obviamente que o texto original já se encontra deveras alterado, restando, contudo, o esqueleto da constituição originária. Talvez por este motivo é que se pode dizer que a Constituição Argentina não é das mais modernas, não prevendo, em grande quantidade, princípios que veiculam expressamente garantias aos cidadãos. Não se está afirmando que a Constituição Argentina não contempla esses princípios; afirma-se, porém, quão exaustivo é, para o intérprete, extraí-lo do texto constitucional.

A Argentina é uma nação democrática, instalada na forma de república federativa, que tem no presidente da república, eleito pelo voto direto, a autoridade maior do Poder Executivo.

O Governo Federal provê os seus gastos através da arrecadação de direitos sobre a importação e a exportação, da venda ou locação de terras de propriedade nacionais, da renda dos correios, e das demais contribuições que equitativa e proporcionalmente sejam impostas à população pelo Congresso Geral, bem como pelos empréstimos e operações de crédito que sejam decretados pelo mesmo. O Congresso poderá impor, ainda, contribuições¹⁴⁶ indiretas,¹⁴⁷ estas exigidas em concorrência com as Províncias. Também poderá impor contribuições diretas, sempre que a defesa, a segurança comum e o bem geral do país venham exigir. Estas últimas, no entanto, só serão cobradas por tempo determinado e exigidas proporcionalmente iguais em todo o território da nação. A divisão do produto da arrecadação das aludidas contribuições entre a Nação e as Províncias será fixada por lei (denominada lei convênio), originariamente proposta pelo Senado.

¹⁴⁶ A Constituição Argentina fala em contribuições, mas, na verdade, está se referindo, pelo que sustentam os doutrinadores argentinos, a tributos (impostos, taxas e contribuições de melhorias). Ver, sobre o assunto, as lições de ZARINI, Helio Juan. *Derecho constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 1992, p. 329.

¹⁴⁷ Impostos indiretos, para a doutrina argentina, são aqueles que podem ter o seu custo transferido pela pessoa que os paga; ao passo que, impostos diretos são aqueles que a carga tributária acaba sendo suportada exclusivamente pela pessoa que paga, não sendo, no caso, transferível. Ver, sobre o tema, ZARINI, H. J. *op. cit.*, p. 333.

O Poder Legislativo Federal é exercido pelo Congresso, composto de duas Câmaras: uma de Deputados da Nação, diretamente eleitos pelos moradores das Províncias, e outra de Senadores das Províncias e da Cidade de Buenos Aires, também diretamente eleitos pelo povo das Províncias.

O Poder Judiciário tem na Corte Suprema de Justiça o seu órgão máximo. É este sodalício o responsável, em última instância, pela guarda da Constituição. A Constituição não prevê, entretanto, o controle concentrado da constitucionalidade das leis - apenas prevê, implicitamente, o difuso.

Há, ainda, como entes federados constitucionalmente previstos, as Províncias - que se equiparam aos estados brasileiros. Cada Província elegerá o seu governador e seus legisladores, bem como poderá editar uma Constituição Provincial. Quanto à competência tributária, já que, pelo artigo 121 da Constituição Argentina, “as Províncias conservam todo o poder não delegado por esta Constituição ao Governo Federal”; poderão elas, então, instituir impostos diretos (v.g. o imposto sobre o capital). O Governo Federal, no entanto, em situações excepcionais, como foi mencionado anteriormente, poderá também, de forma não permanente, instituir impostos diretos.

A organização municipal, não prevista no texto constitucional, ficará a cargo do órgão legislativo provincial.

Diferente da Constituição Brasileira, a Constituição Argentina não prevê um típico Sistema Tributário, tampouco princípios gerais sobre o tema. Assim, os tributos são instituídos mediante bom senso do Congresso, o que impõe uma certa medida de imprevisibilidade constitucional sobre o assunto.¹⁴⁸

Por derradeiro - tão-somente como registro de curiosidade, já que refoge ao assunto central -, detecta-se no artigo 25 da Constituição Argentina que o Governo Federal deverá fomentar a imigração européia. De um lado, se esta norma ainda inserta no texto constitucional demonstra o peso da idade da Carta Política, já que teria sentido apenas na época da colonização argentina, por outro carrega em si um certo cunho de discriminação, não sendo politicamente correta para nosso tempo.

¹⁴⁸ SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. **Direito constitucional do mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 296.

3.2.2 - Os Princípios Constitucionais Tributários da Argentina

Já se afirmou anteriormente que a Constituição Argentina não é fértil na previsão de princípios constitucionais, tanto implícitos quanto expressos. Há, contudo, uma gama de princípios suficientes para que o Tribunal Constitucional possa desempenhar o seu papel de guardião da constituição.

Detecta-se, assim, da Constituição e da construção jurisprudencial do Tribunal Constitucional Argentino, os seguintes princípios:¹⁴⁹ da legalidade, igualdade fiscal, irretroatividade das leis, não-confiscatoriedade, e proporcionalidade.

3.2.2.1 - O Princípio da Legalidade

O conceito deste princípio é o mesmo daquele prestigiado pela doutrina constitucional brasileira e já detalhado em item anterior. A sua previsão constitucional advém de uma combinação de artigos do texto maior. O artigo 17 da Constituição reserva ao Congresso a criação dos tributos enunciados no artigo 4º do mesmo texto. O artigo 75 prevê que corresponde ao Congresso legislar sobre matéria aduaneira e sobre a imposição de impostos indiretos e sobre diretos provisórios. Em decorrência de vários dispositivos constitucionais, também se extrai que os impostos diretos serão criados pelos órgãos legislativos provinciais.

Assim, é vedado ao Poder Executivo a criação de tributos. É este, sem dúvidas, o norte que aponta o Tribunal Constitucional Argentino. Zarini sustenta que a Corte Suprema Argentina, e cita várias jurisprudências para convalidar a sua afirmativa,

estabelece que a constituição em seus artigos 4º, 17 e 67, consagra a máxima de que só o Congresso impõe as contribuições nacionais e que estas disposições devem ser entendidas como base imutável também para os governos de províncias, com referência às próprias legislaturas.¹⁵⁰

Antes, porém, da reforma constitucional Argentina de 1994, subsistiam na Lei Maior duas exceções a esse princípio. Tributos podiam ser criados por decretos - e, portanto, atos do

¹⁴⁹ ZARINI, H. J. *op. cit.*, p. 332 também inclui, dentre os princípios que podem ser extraídos do texto constitucional, o princípio da finalidade, que resguarda que todo o tributo deve satisfazer um interesse público ou o bem-estar geral. Julgamos, entretanto, e por este motivo o mesmo não está elencado no presente trabalho, que este princípio estaria jungido ao próprio princípio republicano, que o absorveria.

¹⁵⁰ ZARINI, H. J. *op. cit.*, p. 330.

Poder Executivo -, desde que estivessem presentes os requisitos da necessidade e urgência. Também podiam ser criados, mediante ato do Presidente da República, por delegação legislativa (há casos em que o Congresso pode delegar esta competência para o Poder Executivo). A Corte Suprema, inclusive, já teve a oportunidade de convalidar tributos que foram veiculados por esse tipo de norma.¹⁵¹

Hoje, contudo, após a reforma constitucional, só subsiste, e está prevista no artigo 76, a chamada delegação legislativa, que, como exceção, só poderá ocorrer em relação a matérias determinadas de administração ou de emergência pública, com prazo fixado para o seu exercício e dentro das bases e da limitação que o Congresso estabelecer. Então, se o Congresso entendesse, em caso de emergência pública, que o Poder Executivo poderia instituir impostos por lei delegada, este fato configuraria-se uma exceção ao princípio da legalidade. Se, de fato, houvesse emergência pública a justificar tal delegação, esse ato seria constitucional.

3.2.2.2 - O Princípio da Igualdade Fiscal

A parte final do artigo 16 da Constituição Argentina prevê que “a igualdade é a base do imposto e das cargas públicas.”

A Corte Suprema Argentina entende que o princípio da igualdade impede que sejam estabelecidos tributos discriminatórios que afetem a pessoas ou bens de modo singular ou que gravem um setor da população em benefício de outro¹⁵². A rigor, o entendimento deste primado básico da justiça é o mesmo profetizado pela doutrina brasileira.

Helio Zarini sustenta que

o princípio da igualdade constitucional não obriga o legislador a fechar os olhos para a diversidade de circunstâncias, condições ou diferenças que possam ser apresentados a sua consideração. O que aquela regra estatui é a obrigação de igualar todas as pessoas ou instituições afetadas por um imposto dentro da categoria, grupo ou classificação que os corresponda, evitando distinções arbitrárias, inspiradas em propósitos manifestos de hostilidade contra determinadas pessoas, instituições ou classes.¹⁵³

O princípio da capacidade contributiva - previsto no texto constitucional brasileiro de

¹⁵¹ SAGÜES, Néstor Pedro. *Elementos de derecho constitucional*. 3.ed. Buenos Aires: Astrea, t. 2, 1999, p. 169.

¹⁵² SAGÜES, N. P. *op. cit.*, p. 170.

¹⁵³ ZARINI, H. J. *op. cit.*, p. 330-331.

forma autônoma - está incluso, na Constituição Argentina, no conceito do princípio da igualdade fiscal. É, na verdade, o princípio da capacidade contributiva, em qualquer caso, a extensão do princípio da igualdade. O que preconiza o princípio da capacidade contributiva é o tratamento desigual aos desiguais, que é a base filosófica do conceito de igualdade.

Alguns doutrinadores argentinos, entre eles Zarini, detectam na Constituição Argentina, além dos princípios que elencamos anteriormente, os princípios da uniformidade e da proporcionalidade, este no sentido de capacidade contributiva.¹⁵⁴ Entende-se, entretanto, que tais princípios, já que implícitos, estariam incluídos no conceito maior de igualdade. O conceito de uniformidade estaria ligado ao tratamento igualitário, uniforme em todo o território, que deve ser dispensado, na cobrança de tributos, aos contribuintes de mesma categoria. A capacidade contributiva estaria ligada à riqueza de cada contribuinte, ou seja, quem mais pode pagar, mais deverá pagar; quer dizer: tratar os iguais com igualdade e os desiguais com desigualdade.

3.2.2.3 - O Princípio da Irretroatividade das Leis

O princípio da irretroatividade das leis, que veda à lei nova atingir fatos ocorridos antes da sua entrada em vigor, é extraído implicitamente da Constituição Argentina.

A Corte Suprema Argentina entende que só é constitucional o tributo quando este se aplica a uma manifestação de riqueza ou de capacidade contributiva, mas, não é constitucional, se a cobrança se efetiva retroativamente sobre uma manifestação de riqueza esgotada antes da sanção da lei aplicável ao caso.¹⁵⁵

O sentido desse princípio é o mesmo daquele já manifestado em item anterior e relativo à Constituição brasileira; por este motivo, apenas se reprisa brevemente a sua conceituação.

3.2.2.4 - O Princípio da Não-Confiscatoriedade

O artigo 4º da Constituição Argentina prevê que o Congresso poderá impor à

¹⁵⁴ ZARINI, H. J. *op. cit.*, p. 331.

¹⁵⁵ SAGÜES, N. P. *op. cit.*, p. 170-171.

população tributos que sejam cobrados eqüitativa e proporcionalmente. Já o artigo 17 da Carta Maior informa que a confiscação de bens está banida para sempre do Código Penal argentino.

Da combinação desses dois dispositivos constitucionais, deve ser retirada a base normativa que dá sustentação ao princípio da proibição de cobrança de tributos com efeito de confisco. O artigo 17, inclusive, deve ser interpretado no sentido de ser o banimento da confiscação de bens aplicável para qualquer ramo do direito e não só para o Código Penal, e, por conseqüência, também respeitante ao Direito Tributário.¹⁵⁶

Zarini apresenta a seguinte leitura: “se a contribuição é excessiva ou arbitrária, se torna confiscatória e, em conseqüência, contrária à inviolabilidade da propriedade (art. 17 da lei suprema)”.¹⁵⁷ É de se notar, pois, que o contraponto para a percepção de confiscatoriedade será sempre o direito de propriedade do contribuinte. Por esse motivo é que a incompatibilidade da cobrança de determinado tributo, em relação à garantia constitucional da propriedade, não pode resultar senão da prova da absorção pelo Estado de uma parte substancial da renda ou do capital gravado pela exação.

Inegável, ainda, que a conceituação desse princípio encontra similaridade ao ramo de atuação do princípio da capacidade contributiva, pois, ainda que a capacidade de pagar imposto de determinado contribuinte seja elevada, obrigatoriamente deverá ser observado um limite. É este limite que busca proteger o princípio da proibição da cobrança de impostos com efeito de confisco.

A Corte Suprema Argentina vem reputando como inconstitucional, em geral, os impostos cuja alíquota exceda a 33% da base de cálculo. Há os exemplos dos impostos sucessórios, que gravavam em 43% o acervo herdado, e imobiliários, que absorviam 38,44% da renda de uma propriedade, os quais foram declarados inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional em virtude da alíquota excessiva.¹⁵⁸

3.2.2.5 - O Princípio da Proporcionalidade

A doutrina argentina, especialmente Zarini, não trata do princípio da proporcionalidade, que ele chama de razoabilidade, do mesmo modo que alguns doutrinadores

¹⁵⁶ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercosul*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 74.

¹⁵⁷ ZARINI, H. J. *op. cit.*, p. 331.

¹⁵⁸ SAGÜES, N. P. *op. cit.*, p. 171.

brasileiros - como afeto ao sistema tributário constitucional; aliás e conforme foi dito anteriormente, não existe na constituição argentina um sistema tributário. Zarini o aborda como princípio constitucional geral,¹⁵⁹ a propósito, mesma posição adotada pela doutrina brasileira.

Ainda que o princípio da proporcionalidade esteja muito próximo de outros princípios tributários específicos, como o princípio da não-confiscatoriedade e da capacidade contributiva, julgamos, apesar disso, haver distinção substancial que justifique o seu estudo em separado; assim como já fora abordado no capítulo que tratou dos princípios constitucionais brasileiros.

Não basta que a norma jurídica mande ou proíba. É necessário, além disso, que o conteúdo dela seja conforme a razão, que seja justo. Se é arbitrário o seu conteúdo, a norma resulta injusta e defeituosa; e, por isso mesmo, contrária à constituição. A razoabilidade ou proporcionalidade impõe certos limites e estabelece pautas que obrigam o próprio Estado, os órgãos do poder público e os particulares, a situarem-se dentro do âmbito válido da Constituição. Fora dela, à margem desse âmbito, se cai na zona oposta, que é o campo da irrazoabilidade, da arbitrariedade, da injustiça, quer dizer, da inconstitucionalidade.¹⁶⁰

A razoabilidade é a adequação dos meios utilizados para a obtenção dos fins que determina a medida, de forma que tal procedimento não apareça como infundado ou arbitrário. A análise se uma lei é proporcional, ou não, será feita levando em conta a correspondência entre os meios propostos e os fins, aos quais, através dela se pretende chegar.

O princípio da proporcionalidade é implícito na Constituição Argentina - assim como ocorre na Lei Maior brasileira - e tem prestígio na sua Corte Constitucional.¹⁶¹

3.3 - A Constituição do Uruguai

3.3.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na República Oriental do Uruguai e Aspectos da Tributação

A atual constituição da República Oriental do Uruguai, do tipo rígida, só alterada por

¹⁵⁹ ZARINI, H. J. *op. cit.*, p. 369-371.

¹⁶⁰ ZARINI, H. J. *Idem*, p. 369.

¹⁶¹ ZARINI, H. J. *Idem*, *ibidem*, comenta o caso "Reinaldo Benito Antonio Bignone", no qual a Corte Suprema enfrentou o princípio da razoabilidade.

emenda constitucional, vigente desde 1997, se não contém um Sistema Tributário que desborda das linhas gerais como o brasileiro, pelo menos fixa determinadas garantias e princípios que norteiam a atividade do Estado na cobrança e exigência de tributos.

Quanto à organização interna, “o Uruguai estruturou-se de forma unitária, isto é, não é dividido em regiões autônomas, as quais se unindo formariam uma federação”,¹⁶² como ocorre com Brasil e Argentina.

É prudente, antes mesmo de discorrer sobre os aspectos tributários, deixar assentado a organização política do Poder Público no Uruguai, país que, curiosamente, contém no artigo 3º da sua Carta Magna a afirmação de que “jamais será o patrimônio de pessoas e nem de família alguma.”

O Poder Executivo tem a sua autoridade máxima no Presidente da República, diretamente eleito pelo povo, a quem compete, precipuamente, a proposição exclusiva de vários projetos legislativos, por exemplo, os que tratam de isenções tributárias.

O Poder Legislativo é exercido pela Assembléia Geral, composta de duas câmaras, uma de Representantes e outra de Senadores, que poderão atuar separadas ou em conjunto.

À Assembléia Geral compete, além de outras funções, estabelecer as contribuições (tributos) necessárias para cobrir os orçamentos, sua distribuição e a ordem de sua arrecadação e reversão, e extinguir, modificar ou aumentar as existentes. Para a criação (a constituição fala em sancionamento) de impostos é necessário o voto da maioria absoluta do total dos componentes de cada Câmara.

De forma genérica, neste nível de poder, é possível identificar três tipos de impostos, ou seja, o imposto societário, que se assemelha ao imposto brasileiro sobre a renda, mas que não é cobrado de pessoas físicas, a não ser quando estas exercem o comércio na modalidade de firma individual; o imposto sobre o valor agregado, semelhante ao nosso Imposto sobre Circulação de Mercadorias; e o imposto sobre o capital, que incide sobre a posse de bens imóveis, sobre operações bancárias e sobre o patrimônio líquido tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas.¹⁶³

Em um outro nível de poder, hierarquicamente inferior, há os Governos Departamentais. A administração dos governos departamentais é exercida por um intendente eleito, figura assemelhada, guardada as proporções, ao governador de um estado brasileiro.

¹⁶² FERNANDES, E. C. *op. cit.*, p. 83.

¹⁶³ FERNANDES, E. C. *Idem*, p. 84-86.

À Junta Departamental compete, como órgão legislativo neste nível de poder, ou seja, nos Governos Departamentais, segundo os limites fixados pelo artigo 273 da Constituição, expedir decretos e resoluções, por proposta dos seus componentes ou do intendente, sancionar os orçamentos levados a sua consideração pelo intendente e criar ou fixar, por proposição também do intendente, impostos, taxas, contribuições, tarifas e preços dos serviços que prestem, mediante o voto da maioria absoluta do total de seus componentes.

Constitucionalmente, são previstos como fontes de recursos dos Governos Departamentais as seguintes exações: imposto sobre a propriedade urbana e suburbana de imóveis, situados dentro dos limites de sua jurisdição, com exceção, em todos os casos, dos adicionais nacionais estabelecidos ou que se estabelecerem; imposto sobre a propriedade imóvel rural; imposto sobre terrenos baldios e os terrenos com edificações inapropriadas; impostos estabelecidos com destino aos Governos Departamentais e os impostos que se criarem por lei, no futuro, com igual finalidade; contribuições de melhoria de imóveis beneficiados por obras públicas departamentais; taxas; tarifas e preços pela utilização, aproveitamento ou benefício obtidos por serviços prestados pelo Governo Departamental; e as contribuições a cargo de empresas concessionárias de serviços exclusivamente departamentais. Há, ainda, os impostos sobre os espetáculos públicos e sobre os veículos de transporte; os impostos sobre a propaganda e avisos de todos os tipos; e os impostos sobre os jogos de corrida de cavalo e demais competições em que se façam apostas mútuas.

Nota-se, portanto, que a competência legislativa está muito bem delimitada na constituição, sendo previsto, expressamente, sobre qual matéria poderá legislar, no âmbito tributário, tanto a Junta Departamental quanto o Poder Legislativo. A competência residual, neste sistema, é atribuída ao Poder Legislativo - entendido este como ente federal, ao contrário da Junta Departamental, órgão de caráter distrital.

O controle da constitucionalidade das leis, em última instância, é exercido pela Suprema Corte de Justiça, que é composta por cinco membros designados pela Assembléia Geral, os quais deverão preencher os requisitos do artigo 235 da Constituição.

A Constituição Uruguaia não elenca à exaustão os tributos permitidos ao Estado criar, nem mesmo os princípios gerais tributários que devem informar tal criação, não se podendo afirmar, a propósito, que exista um sistema constitucional tributário como o brasileiro. A tributação, realmente, depende mais é do regramento infraconstitucional para se

efetivar. Tem, ainda, a sua base em uma espécie de senso comum e de sinceridade pública que, ao longo de décadas, tem impregnado o comportamento da sociedade uruguaia.¹⁶⁴

3.3.2 - Princípios Constitucionais Tributários do Uruguai

Não é fértil de princípios, como já foi afirmado anteriormente, em sede tributária, a Constituição da República Oriental do Uruguai.

Ainda assim, pode-se detectar os seguintes princípios insertos na Carta Política: da legalidade; da vedação de que os impostos adicionais nacionais sejam superiores ao imposto com destino departamental; da vedação à bi-tributação; e da anterioridade.

3.3.2.1 - O Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade, que veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, está previsto na Constituição do Uruguai no artigo 85, parágrafo 4º, com o seguinte teor: À Assembléia Geral compete estabelecer as contribuições necessárias para cobrir os orçamentos, sua distribuição, a ordem de sua arrecadação e reversão, e extinguir, modificar ou aumentar as existentes. À tradução literal deve-se agregar que por contribuições, no texto original, devem corresponder os tributos. Apesar de não estar previsto expressamente que os tributos só podem ser exigidos ou aumentados por lei, é óbvio que sendo esta a função precípua do Poder Legislativo (Assembléia Geral), isto só poderá ocorrer por ato legislativo, haja vista que emana daquele órgão esse poder.

É a consagração, também no ordenamento uruguaio, como aduz o tributarista Zelmo Denari, “da velha parêmia *nullum tributum sine lege*, de larguíssimo uso”.¹⁶⁵

O princípio da legalidade é reforçado pela obrigação de observância do *quorum* qualificado - maioria absoluta - para criação de impostos, assentado no artigo 87 da Constituição, que guarda certa semelhança com as atribuições constitucionais previstas no ordenamento brasileiro à Lei Complementar, instituto legislativo que também necessita de *quorum* privilegiado. O aludido dispositivo expressa que, para sancionar impostos, será

¹⁶⁴ SILVA, P. N. N. op. cit., p. 297-298.

¹⁶⁵ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 52.

necessário o voto concordante da maioria absoluta do total de componentes de cada Câmara - dos Representantes e dos Senadores. Já a constituição brasileira, no seu artigo 146, inciso III, prevê que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

O tratamento legislativo especial que deve ser conferido à lei que crie impostos, no ordenamento uruguaio, é plenamente justificável, pela importância da qual se reveste a matéria. Ao ato legislativo que crie um imposto deve corresponder, de forma serena, a maior representatividade popular possível. Isto se dá, exatamente, com a participação da maioria absoluta dos representantes.

Da mesma forma, para o ordenamento jurídico brasileiro, é a importância da lei complementar, que, para Ives Gandra Martins, é a “norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles”.¹⁶⁶ Apesar de não conter no ordenamento uruguaio nomeação diferente à lei de quorum privilegiado, logicamente terá esta hierarquia superior àquela de quorum simples.

3.3.2.2 - O Princípio que Veda a Cobrança de Impostos Adicionais em Montante Superior aos Departamentais

O princípio que veda que os impostos adicionais nacionais sejam cobrados em montante superior aos impostos departamentais, por sua vez, não guarda semelhança com nenhuma figura constitucional-tributária brasileira.

Este princípio está previsto no artigo 297, parágrafo 1º, da Constituição do Uruguai, dentro do capítulo que trata das fontes de recursos dos Governos Departamentais. A sua previsão se justifica dentro da lógica da possibilidade de o governo cobrar adicionais, arrecadados em seu benefício, sobre impostos de competência departamental. Se fosse ilimitada a possibilidade de cobrança do adicional, o exagero na tributação por parte do ente nacional poderia inviabilizar a exação, comprometendo sobremaneira o orçamento

¹⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, v. 6, t. I, arts. 145 a 156, 1990, p. 74.

departamental. É cediço que alíquotas altas favorecem a sonegação. De outro lado, quando é muito elevado o montante do tributo, a única saída é não pagar, tendo em vista que o pagamento parcial não é permitido. Este princípio representa, exatamente, a preocupação com o equilíbrio das finanças públicas, especialmente as departamentais. Vale lembrar, em se tratando de administração departamental, que a única incumbência que não lhe é imputada é a segurança pública, pois fica a cargo do Poder Executivo. Infere-se, por conseguinte, que o aporte necessário de recursos ao Governo Departamental é grande, justificando-se a preocupação com sua arrecadação.

3.3.2.3 - O Princípio que Veda a Bitributação

O princípio que veda a bitributação, insculpido no artigo 298 da Constituição, prevê que “a lei, a qual será requerida a iniciativa do Poder Executivo e o voto da maioria absoluta de cada Câmara, poderá, sem recorrer a superposições impositivas, estender a esfera de aplicação dos tributos departamentais, assim como ampliar as fontes sobre as quais estes podem recair.” Também se detecta, mais uma vez, o prestígio aos princípios da legalidade e do *quorum* privilegiado em matéria de tributos. Mas resta muito claro, dentro da construção legislativa, que é vedada a superposição impositiva, ou, em outras palavras, a bitributação. Por este princípio não poderá ser cobrado tributo duas vezes sobre uma mesma base de cálculo ou por um mesmo fato gerador.

Figura símil é o artigo 154 da Constituição Pátria, tratante da competência residual da União Federal, prevendo, no seu inciso I, que “a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Sem sombra de dúvidas, é um eficiente mecanismo previsto em ambos os ordenamentos, que nada mais prega do que a justiça tributária, visando, também, evitar a sobrecarga de impostos.

3.3.2.4 - O Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade, que também guarda similaridade com outra figura de nosso ordenamento, está previsto na Constituição Uruguaia. Assim é que se encontra

materializado no artigo 299 da Constituição do Uruguai que “os decretos dos Governos Departamentais criando ou modificando impostos, não serão obrigatórios senão depois de dez dias de publicados no Diário Oficial, e se inseridos no Registro Nacional de Leis e Decretos em uma sessão especial”. Além do mais, a lei deverá também ser publicada em, no mínimo, dois jornais de circulação no departamento.

No arcabouço legislativo constitucional brasileiro, o princípio da anterioridade está previsto no artigo 150, inciso III, letra “b”, sustentando que é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Assim, já que o exercício financeiro vai de 1º de janeiro até 31 de dezembro, tão-somente no ano seguinte à sua publicação terá validade a lei, possibilitando a cobrança da exação.

Como foi visto no ordenamento uruguaio, o prazo da anterioridade é muito menor, bastando dez dias entre a publicação e a validação da cobrança do tributo.

A necessidade de publicização prévia é justificável, pois diante de tantas obrigações tributárias, e pela gravidade das sanções impostas pelo não-recolhimento, é direito do contribuinte ter o tempo necessário para adaptar-se à nova realidade, ou ainda, planejar o seu pagamento. É de se convir, todavia, que 10 (dez) dias é um tempo demasiado exíguo para qualquer adaptação dessa ordem.

3.4 - A Constituição do Paraguai

3.4.1 - A Estruturação Constitucional dos Poderes na República do Paraguai e Aspectos da Tributação

A atual Constituição da República do Paraguai, do tipo rígida, sancionada e promulgada, segundo seu preâmbulo, pelo povo paraguaio, por intermédio de seus legítimos representantes, em 20 de junho de 1992, veio derrogar a Constituição anterior, de 25 de agosto de 1967, bem como sua Emenda, de 1977.

A estrutura política do país compreende, além do governo central, representado pelo Poder Executivo, na pessoa do Presidente da República, e os Poderes Legislativos e Judiciário, os Departamentos, os Municípios e os Distritos. O presidente é eleito pelo voto direto.

Os Governos Departamentais são compostos por um Governador e uma Junta Departamental, esta última, órgão legislativo. O Governador é indicado pelo Poder Executivo, pois, segundo a Constituição, representa-o na execução da política nacional. A Junta Departamental é composta por membros eleitos pelo voto direto, cuja composição e funcionamento são determinados em lei ordinária.

Os recursos para a consecução do fim público a que se destinam os Governos Departamentais advirão, no âmbito tributário, da porção correspondente de impostos, taxas e contribuições, ambos definidos e regulados pela Constituição e pela lei, a teor do artigo 164 daquela.

No que tange à organização política dos Municípios, esta é composta por um Intendente e por uma Junta Municipal, todos eleitos pelo voto direto.

Em matéria tributária, é atribuição do município a regulação do montante das taxas retributivas de serviços efetivamente prestados, que não poderão ultrapassar o custo dos mesmos.

Além dessa fonte de recursos, o custeio das atividades dos municípios se dá, principalmente, pelo imposto imobiliário previsto no artigo 169 da Constituição da República do Paraguai. Nesse artigo está previsto que corresponderá aos municípios e departamentos a totalidade dos tributos que gravem a propriedade imóvel de forma direta, sendo a sua arrecadação de competência do primeiro, cabendo-lhe 70 % (setenta por cento) do produto. Outros 15% (quinze por cento) serão repassados ao departamento onde está compreendido o município, e o restante, ou seja, mais 15% (quinze por cento), será distribuído entre os municípios de menores recursos, de acordo com a lei.

Os recursos do Estado, ente político com maior capacidade de atuação, que poderia ser identificado no nosso sistema como sendo a União Federal, provêm, como fontes tributárias, dos impostos, taxas e contribuições. Podemos citar, como exemplos de impostos cobrados no Paraguai, o imposto sobre a renda (exigível só de pessoas jurídicas); o imposto unificado (que incide sobre a renda de pessoas físicas que exercem o comércio a título individual); o imposto sobre as rendas de atividades agropecuárias;¹⁶⁷ o imposto sobre o valor agregado (semelhante ao nosso ICMS e ao IVA da Argentina e do Uruguai); o imposto seletivo ao consumo (grava bens de consumo, como derivados de álcool e processados de

¹⁶⁷ Antigo imposto incidente sobre a comercialização interna de gado.

tabaco); o imposto incidente sobre os atos e documentos (semelhante ao imposto argentino sobre o selo); e taxas aduaneiras.¹⁶⁸

O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso, que é composto de uma Câmara de Senadores e outra de Deputados, eleitos diretamente pelo povo.

É atribuição exclusiva do Congresso legislar sobre matéria tributária, consoante o disposto no artigo 202, parágrafo 4º, da Carta Política, restando à competência dos outros órgãos legislativos, hierarquicamente inferiores, as matérias delimitadas pela própria Constituição.

A defesa da Constituição, em última instância, cabe à Corte Suprema de Justiça, que tem a faculdade, segundo o artigo 132 da Constituição, de declarar a inconstitucionalidade das normas jurídicas.

3.4.2 - Princípios Constitucionais Tributários do Paraguai

Ao contrário do exposto anteriormente em relação à Constituição Uruguaia, a Constituição da República do Paraguai, apesar de sistematizada de forma deficiente, contém uma gama maior de princípios constitucionais tributários.

É possível detectar no ordenamento constitucional paraguaio os seguintes princípios tributários: princípio da legalidade, princípio da vedação à bitributação, princípio da isonomia tributária, princípio da vedação da criação de impostos com caráter confiscatório, princípio da capacidade contributiva e princípio da irretroatividade da lei.

3.4.2.1 - O Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade pode ser identificado no corpo constitucional paraguaio em dois artigos, ou seja, no artigo 44 e no artigo 179. O primeiro prevê que ninguém será obrigado ao pagamento de tributos nem à prestação de serviços pessoais que não sejam estabelecidos por lei. Poder-se-ia dizer que está situado no capítulo que trata das garantias constitucionais individuais. O segundo prescreve que todo tributo, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, será estabelecido exclusivamente pela lei, respeitando princípios

¹⁶⁸ FERNANDES, E. C. *op. cit.*, p. 90-91.

econômicos e sociais justos, assim como as políticas favoráveis ao desenvolvimento nacional. E, ainda, que é privativo da lei determinar a matéria imponible, os sujeitos obrigados e o caráter do sistema tributário. Este dispositivo, por sua vez, pode-se afirmar, está contido dentro de um capítulo que trata do Sistema Tributário - apesar de não ser assim nominado pela Constituição.

Curioso notar, em relação às determinações normativas paraguaias, diferentes do sistema uruguaio e do sistema pátrio, que não se prevê qualquer necessidade de *quorum* privilegiado ao se legislar acerca de matérias tributárias.

3.4.2.2 - O Princípio da Vedação à Bitributação

Similar ao previsto expressamente na Constituição Uruguaia, também na Constituição Paraguaia é vedado a dupla imposição sobre o mesmo fato gerador da obrigação tributária. É o conhecido princípio que veda a bi-tributação. O artigo 180 da Carta Magna daquele país, que comporta o aludido princípio, também prevê que nas relações internacionais o Estado poderá celebrar, sobre bases de reciprocidade, convênios que evitem a dupla imposição.

3.4.2.3 - O Princípio da Isonomia Tributária

O artigo 181 da Constituição, sobre o título "*De la igualdad del tributo*", compreende, na realidade, além do princípio da isonomia, os princípios da proibição de cobrança de impostos com fim confiscatório e da capacidade contributiva. O citado artigo dispõe que a igualdade é a base do tributo e que nenhum imposto terá caráter confiscatório, sendo que a sua criação e vigência atenderão à capacidade contributiva dos habitantes e às condições gerais da economia do país.

Dessa forma, a seqüência do próprio artigo relativiza, o que é óbvio, o princípio da isonomia, ao sustentar que a criação do imposto respeitará a capacidade de contribuir do jurisdicionado. O princípio da isonomia tributária deve ser entendido, então, como sendo o respeito às desigualdades existentes. O que se veda é o tratamento diferenciado para contribuintes que podem ser inseridos em uma mesma categoria.

Carlos A. Mersan sustenta que a “igualdade do tributo não significa nivelção simplista nem muito menos igualdade aritmética. O conceito refere-se mais à definição aristotélica que aconselhava tratar ‘os iguais como iguais, e os desiguais, como desiguais’”.¹⁶⁹

3.4.2.4 - O Princípio que Veda a Cobrança de Tributos com Efeito de Confisco

O princípio que veda a cobrança de impostos com fins confiscatórios, previsto sucintamente na Constituição Paraguaia, no artigo já citado, é de difícil conceituação.

Quanto a este princípio, oportuno trazer à lume os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, para quem

a temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvido de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.¹⁷⁰

Continua o autor, sustentando que:

intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.¹⁷¹

Tudo o que escreveu o autor brasileiro serve, como luva apertada, também ao princípio do não-confisco paraguaio.

O já citado jurista paraguaio entende, por sua vez, que

resulta difícil estabelecer um conceito de confiscação, mas parece oportuno recordar que ela pode dar-se quando se absorve a totalidade, a maior parte do capital e da renda imponible, e assim deve entender-se que é confiscatório o ato que, em virtude de uma obrigação fiscal, determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte para o fisco; injusta no seu montante ou por falta de causa jurídica, ou, finalmente, porque aniquila o ativo patrimonial.¹⁷²

¹⁶⁹ MERSAN, Carlos A. *Derecho tributario*. 7.ed. Assunción: Litocolor, 1995, p. 71.

¹⁷⁰ CARVALHO, P. B. *op. cit.*, p. 101.

¹⁷¹ CARVALHO, P. B. *Idem*, p. 102.

¹⁷² MERSAN, C. A. *op. cit.*, p. 72.

3.4.2.5 - O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva encontra ressonância, por certo, tanto no disposto no artigo 179 quanto no previsto no artigo 181 da Constituição. O artigo 179 impõe que todo tributo deve observar princípios econômicos e sociais justos. Já o artigo 181 prevê que o tributo atenderá à capacidade contributiva do administrado. As duas disposições, apesar de separadas, formam um só conceito.

Para Regina Helena Costa, em trabalho que aborda exclusivamente o princípio da capacidade contributiva, este pode ser definido, singelamente, “como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.¹⁷³

Ainda quanto ao conceito e abrangência do princípio da capacidade contributiva, devemos distinguir, escudados em Ives Gandra Martins, a capacidade contributiva da capacidade econômica, situação que por vezes torna confuso o entendimento do alcance do propagado princípio.

O citado doutrinador aduz que as duas não se confundem e que, embora sejam ambas dimensões da capacidade do contribuinte de pagar tributos, têm conotação distinta. Para ele, “contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”.¹⁷⁴ Enquanto que a capacidade econômica “é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder”.¹⁷⁵

O exemplo clássico para se entender essa distinção seria aquele que considera um cidadão que aufera renda no país onde reside, e que, portanto, tem capacidade contributiva para recolher o imposto sobre a renda. Por outro lado, aquele cidadão provido de renda, mas apenas de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não contributiva, pois a lei determina o pagamento do imposto para aquelas pessoas que auferiram a renda no país e que residam no mesmo.

¹⁷³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 101.

¹⁷⁴ MARTINS, I. G. *op. cit.*, p. 57.

¹⁷⁵ MARTINS, I. G. *Idem*, p. 58.

3.4.2.6 - O Princípio da Irretroatividade das Leis

O artigo 14 da Constituição paraguaia prevê que nenhuma lei terá efeito retroativo, salvo se for mais benéfica ao acusado ou condenado. Apesar de a norma fazer menção a situações de índole criminal, é lícito concluir, no entanto, que o aludido princípio abrange, também, a tributação paraguaia.

Assim, da mesma forma que nas outras legislações estrangeiras já estudadas, será vedada a cobrança de tributos a partir de fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da lei que os instituiu.

CAPÍTULO IV

PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA NO ÂMBITO DO MERCOSUL

4.1 - As Formas de Resolução das Divergências entre Legislações

A aproximação das legislações dos Estados-partes do bloco, não só tributárias, objetivando a resolução de divergências e o aperfeiçoamento do projeto que visa ao Mercado Comum, pode ocorrer de três formas: a harmonização, a coordenação e a uniformização.

4.1.1 - A Harmonização das Legislações

A harmonização não significa a unificação de arrecadação ou a uniformização legislativa, sim, um ajustamento entre os regimes jurídicos de cada país signatário do Tratado, cujas diretrizes formais advirão dos órgãos executivos do Mercosul, as quais, uma vez aplicadas aos sistemas tributários de cada Estado-parte, dentro da autonomia de cada um, possam proporcionar uma redução das diferenças antes existentes e que prejudicavam a união.

A harmonização, pois,

se constitui num procedimento, numa técnica jurídica voltada para a eliminação das disparidades existentes, que se caracteriza pelo entrelaçamento de regras no pluralismo das ordens normativas inseridas e coordenadas no mesmo espaço territorial, o espaço de integração, com o fim de estabelecer uma disciplina legislativa comum sobre matérias tributárias específicas, para possibilitar a redução dos obstáculos e distorções econômicas não passíveis de imediata uniformização.¹⁷⁶

Celso Bastos, Cláudio Finkelstein e Luis Ramos Pereira sustentam, porém, que “a harmonização pregada em área de impostos é necessária, mas não deve ser confundida com a uniformização do Direito Tributário aplicável em todos os Estados-Membros”.¹⁷⁷ É lícito

¹⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. Mercosul e o Conceito de Harmonização da Tributação das Rendas de Empresas. In. CAMPOS, Dejalma de. (coord.) **O sistema tributário e o mercosul**. São Paulo: LTr, 1998, p. 309.

¹⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra. (coord.) **Tributação no mercosul**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 114.

conjecturar, no entanto, que, se o objetivo do bloco é a maior integração possível, óbvio é que quanto mais forem uniformes as legislações dos Estados-partes participantes - próximas, portanto, de uma uniformização -, mais fácil será todo o processo integracionista, tanto para os Estados-partes quanto para a população em geral.

Para Paulo Borba Casella,

a harmonização fiscal não se coloca como fim em si mesma, mas como ferramenta eficaz da política macroeconômica e instrumento de extrema relevância para a efetivação e bom funcionamento do espaço intra-comunitário, seja evitando distorções, ou mesmo além, na medida do necessário, estruturando sistema comunitário original.¹⁷⁸

A harmonização parte do pressuposto de um acordo entre os Estados-membros para a definição de princípios legislativos, não sendo, assim, medidas isoladas entre os envolvidos no processo de integração.

É importante ter em mente, sempre que se aborda o assunto da aproximação das legislações dos Estados-partes do Tratado de Assunção, que o almejado Mercado Comum, última etapa (pelo menos até agora, pois ainda poderá advir a proposta de, por exemplo, União Monetária) prevista para o processo de integração, só se alcançará com a estreita aproximação das legislações, não interessando tanto se isto ocorrerá pela harmonização, pela coordenação ou pela unificação. Importa, pois, em última análise, o resultado que cada uma das formas de aproximação legislativa pode propiciar.

4.1.2 - A Coordenação das Legislações

A coordenação, para Edison Fernandes, “é o estabelecimento de estratégias comuns”,¹⁷⁹ sendo que os vários estados interessados em integrar o Mercado Comum tomam decisões em consenso, que visam a ser concretizadas para contribuir com o desaparecimento de discrepâncias legislativas.

José Ricardo Meirelles, citando Zalduendo, informa que “a coordenação supõe ordenar normas distintas de dois ou mais sistemas jurídicos - que podem continuar sendo diferentes - para se chegar a um equilíbrio entre eles”.¹⁸⁰

¹⁷⁸ CASELLA, Paulo de Borba. *Comunidade européia e seu ordenamento jurídico*. São Paulo: LTr, 1994, p. 447.

¹⁷⁹ FERNANDES, Edison. Normas Tributárias do Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra. (coord.) *O direito tributário no mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 200.

¹⁸⁰ MEIRELLES, J. R. *op. cit.*, p. 33.

A situação da aproximação das legislações tributárias no Mercosul, podemos afirmar, é um misto de coordenação e harmonização. Há textos oficiais que definem alguns princípios gerais para o regime impositivo (o que é um indicativo de uma pretendida harmonização), mas não há normas que detalhem a aplicação desses princípios (situação que, em termos de efeitos práticos, se aproxima, no máximo, da coordenação, uma das formas de resolução das divergências).

4.1.3 - A Uniformização das Legislações

A uniformização das legislações dos Estados-membros, se algum dia porventura ocorrer, indicará, sem sombra de dúvidas, o alcance total dos objetivos do Mercado Comum. Se chegarmos a este estágio (de uniformização das legislações), certamente todas as outras dificuldades para a implantação do mercado estarão superadas.

A uniformização das legislações nada mais é do que a reprodução de determinada legislação, sobre determinado assunto, de forma igual, para todos os signatários do Tratado. Há, assim, inclusive, identidade textual.

O procedimento, para se alcançar esta fase, passa pela redação em comum da legislação pelos representantes de todos os Estados-partes, os quais deverão adotá-la internamente.

Procede notar, nesta ordem, que não haverá a adaptação da lei comunitária às normas nacionais existentes; ao contrário, haverá a recepção do texto integral em cada um dos países, e com força, inclusive, para revogar disposições internas incompatíveis.¹⁸¹

4.2 - As Possibilidades de Resolução das Divergências Legislativas e as Repercussões em Relação aos Princípios Tributários

As divergências legislativas podem ser superadas pelos processos de harmonização, coordenação e uniformização, em que os Estados-partes mantêm a sua soberania como concebida hoje, ou, de outra forma, pela delegação de poderes a um órgão legislativo supranacional, sendo que parte da soberania seria abdicada.

¹⁸¹ FERNANDES, E. *op. cit.*, p. 200.

Pelo Tratado de Assunção, a aproximação legislativa se dará pela coordenação, harmonização ou uniformização, mas sem qualquer abdicação, pelos Estados-membros, de parcela da soberania.¹⁸² Nada impede, no entanto, que, no futuro, mediante a reforma constitucional dos Estados-partes do bloco, seja delegado poderes a um órgão supranacional legislativo.¹⁸³

4.2.1 - A Coordenação, a Harmonização e a Uniformização Frente aos Princípios Constitucionais Tributários de cada Estado-parte

Mantida a proposta inicial do Tratado de Assunção, na qual não há delegação de competência legislativa para um órgão supranacional, todas as formas de aproximação das legislações deverão respeitar os princípios constitucionais de cada país.

Mesmo que nos outros Estados-partes, diferente do Brasil, onde adquirem *status* de lei ordinária, as normas internalizadas venham a ter superioridade hierárquica às outras normas comuns, ficando abaixo, tão-somente, da constituição, ainda assim, justamente por se situarem em nível inferior a esta, deverão respeitar os princípios insertos na Carta Magna.

Dessa forma, qualquer norma que venha a ser internalizada pelo país signatário, com o intuito de harmonizar ou até mesmo unificar aspectos do Poder Tributante, se não respeitar os princípios constitucionais adstritos à tributação, deverá ser declarada inconstitucional pela Corte Suprema de cada Estado-membro.¹⁸⁴

4.2.2 - A Delegação de Competência Legislativa a um Órgão Supranacional Frente aos Princípios Constitucionais Tributários

Se ocorresse uma drástica mudança no projeto integracionista, e houvesse o comprometimento dos Estados-partes em alterar suas respectivas constituições para que fosse possível a delegação de competência legislativa a um órgão supranacional, a questão do

¹⁸² Textualmente no Tratado, está prevista, *lato sensu*, a harmonização, que deve ser entendida como abrangendo as outras duas formas de aproximação legislativa.

¹⁸³ Esta questão já foi abordada no capítulo I desta dissertação, item 1.5, e consta a informação de que a Argentina já mantém na sua Constituição a possibilidade de delegação de competência legislativa a um órgão supranacional, o mesmo ocorrendo, com algumas diferenças, com o Paraguai. Quanto a estes dois países, no entanto, não se sabe ao certo como se comportaria a Corte Constitucional se, porventura, viesse a ocorrer efetivamente a delegação. Em contrapartida Brasil e Uruguai não permitem esta delegação.

¹⁸⁴ Vale afirmar, ainda, que isso vale para qualquer outro ramo do Direito, e não só o tributário.

devido respeito aos princípios constitucionais teria que ser analisada de forma diferente daquela em que não há abdicação de parcela da soberania.

Tomando-se como exemplo as limitações constitucionais brasileiras, é lícito afirmar que, mesmo que houvesse uma reforma constitucional permitindo a delegação de competência legislativa para um órgão supranacional, a possibilidade de regramento por esse órgão não seria ampla e irrestrita.

Certo é que pelo menos aqueles princípios veiculados, de forma especial, no tópico constitucional que aborda o Sistema Tributário, poderiam ser revogados.

Por outro lado, apesar da delegação de competência a um órgão supranacional, com a reforma pretendida, alguns princípios constitucionais jamais poderão ser inobservados, pois são aqueles previstos como direitos e garantias individuais aos cidadãos brasileiros.

Além do mais, prevê a Constituição Brasileira, no seu artigo 60, § 4º, que os direitos e garantias individuais previstos originariamente na Lei Maior são cláusulas pétreas,¹⁸⁵ e, portanto, imutáveis. Assim, o órgão supranacional, apesar de constitucionalmente autorizado a legislar, nunca poderia suprimir estas garantias ou editar leis contrárias às mesmas.

Dessa forma, mesmo que haja a aludida delegação de competência legislativa, todos os direitos e garantias previstos no artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil terão que ser respeitados. Entre estas garantias estão, sem sombra de dúvidas, o princípio da certeza do direito, da segurança jurídica, da legalidade, da isonomia, da proporcionalidade, do direito de propriedade (diretamente ligado ao princípio do não-confisco), e da irretroatividade da lei. Todos estes princípios, se afastados aqueles especiais da tópica constitucional que trata do Sistema Tributário, terão que ser respeitados no exercício do Poder Tributante dos entes federados.

A rigor, então, no caso brasileiro, persistiria a maioria dos princípios que resguardam os cidadãos do Poder Tributante, ainda que o órgão supranacional pudesse reformar aspectos do Sistema Tributário Brasileiro.

O princípio tributário da anterioridade, por exemplo, ao contrário daqueles insertos no artigo 5º da Constituição, poderia ser revogado pelo órgão supranacional, que, então, poderia impor uma tributação no próprio ano corrente, sem respeitar a necessidade, como ocorre hoje, do novo ano fiscal para que pudesse ser cobrada a exação.

¹⁸⁵ Além dos direitos e garantias individuais, são cláusulas pétreas a forma federativa de estado, o voto direto, secreto, universal e periódico e a separação dos Poderes.

Não se deve fazer confusão, a propósito, com o disposto no § 2º do artigo 5º da Constituição Federal, no qual está previsto 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.” O que o dispositivo da Lei Maior pretende não é a possibilidade de exclusão de alguma garantia inserta no artigo 5º por algum tratado internacional do qual o país seja signatário. Muito pelo contrário, o que o legislador constituinte pretendeu foi exatamente afirmar que, além daquelas garantias ali previstas, qualquer outra que possa ser usufruída pelos cidadãos, decorrente do resto do texto constitucional, ou que esteja prevista em tratados firmados pelo Brasil, obrigatoriamente deverá ser observada.

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, diverge, de certa forma, da abrangência da aludida cláusula pétrea em relação aos direitos e garantias individuais. O Excelso Pretório já se manifestou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade que atacou a cobrança do IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), no sentido de que nem todos os direitos e garantias individuais significam cláusulas pétreas, na medida em que estas seriam apenas aquelas intrinsecamente vinculadas aos direitos fundamentais.¹⁸⁶

Deveria, então, aquele Sodalício, para apagar maiores discussões, ter indicado o que considera direitos fundamentais; como não indicou, a interpretação mais segura continua sendo aquela que profetiza que a totalidade do artigo 5º da Constituição trata-se de cláusula pétrea.

4.3 - A (Im)possibilidade de Harmonização Legislativa Tributária e as Alterações Necessárias

A harmonização das legislações tributárias no Mercosul, tanto em relação aos impostos diretos quanto indiretos, é uma exigência inafastável para que o Mercado Comum seja alcançado, e para que o projeto integracionista não se torne “um ajuntamento de sistemas funcionalmente irracionais, um mercado de diferenças, que pode findar por desencadear o surgimento de inúmeras anomalias econômicas, principalmente de surgimento de distorções no regime de concorrência ou redução das metas de investimentos”.¹⁸⁷

¹⁸⁶ MARTINS, I. G. *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, v. 4, 1995, p. 354-355.

¹⁸⁷ TÓRRES, H. T. *op. cit.*, p. 319.

Não é necessária uma uniformização ampla e irrestrita. Seria suficiente encontrar-se um ponto de equilíbrio, em que a tributação não influenciasse a livre concorrência, pelos impostos indiretos (como é o caso do ICMS/IVA), entre os produtos produzidos nos Estados-partes do bloco; e na tomada de decisões para novos investimentos, pelos impostos diretos (como é o caso do imposto de renda). Nesse último caso, logicamente, uma empresa em vias de se instalar em um dos Estados-partes do bloco escolheria aquele de menor carga impositiva sobre a renda, o que geraria, no tocante a uma política de investimentos gerais no Mercado Comum, um desequilíbrio, uma vez que esta escolha provavelmente seria seguida por mais investidores. Quanto ao imposto sobre o consumo, é pacífico que, se houver diferença gritante entre um país e outro, a mercadoria produzida naquele de maior alíquota será, pela elevação do seu preço final, desfavorecido.

Julga-se, pois, ser unânime o entendimento de que é preponderante para o sucesso do Mercado Comum a harmonização das legislações tributárias.

Esta pretendida harmonização esbarra, no entanto, em relação ao Brasil, e considerando os impostos indiretos, aqui entendidos estes como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o ISS (Imposto sobre Serviços), na competência tributária outorgada pela Constituição aos vários entes da federação (União, Estados, Territórios e Municípios).

Ao passo que nos outros Estados-partes do Tratado, os impostos sobre o consumo, a rigor, são de competência federal,¹⁸⁸ no Brasil esta competência, como antes mencionado, está espalhada pelos entes da federação. Em hipótese alguma, então, poderia ter validade uma lei internalizada, oriunda de um acordo com os outros Estados-partes, em relação aos outros entes da federação que tivessem, por ela, tolhidos direitos seus garantidos pela Constituição para o seu Poder Tributante.

A única saída que resta ao Brasil, se realmente pretender levar adiante o projeto integracionista, é encetar uma reforma constitucional limitando o Poder Tributante dos Estados e Municípios em relação aos impostos que lhes são constitucionalmente assegurados.

¹⁸⁸ Em relação a Paraguai e Uruguai, contudo, não se pode falar em federação, já que tratam-se de países unitários e não federados, como são Brasil e Argentina. Pretende-se afirmar, pois, ao usar a palavra federação, que a competência legislativa e arrecadatória é do governo central.

Atualmente, há em tramitação, no Congresso Nacional, um projeto de Reforma Tributária, que atende às exigências para a integração nesse campo.¹⁸⁹

Este projeto governamental fixa a obrigatoriedade de os estados brasileiros respeitarem os acordos internacionais firmados pelo Brasil, fixando na União a competência para instituir isenções de tributos da alçada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O projeto, inicialmente, contempla a instituição de um ICMS nacional, a partir da fusão do IPI e do ICMS, com alíquota nacional única. Há quem defenda, também, que seria necessário, da mesma forma, para possibilitar a integração, retirar da competência tributária municipal o Imposto sobre Serviços e incluí-lo no ICMS nacional (ou federal, ou, ainda, Imposto sobre Valor Agregado Federal).

O embate está apenas no começo, havendo sérias dissensões doutrinárias a respeito da melhor saída para a reforma. Uma coisa é certa: será muito difícil a costura política que deverá preceder uma possível aprovação de tais reformas, já que há um grande temor, por parte dos outros entes federados (Estados e Municípios), acerca da extensão dos repasses que, imperativamente, deverão ocorrer na eventualidade de um ICMS (incluído o ISS) nacional, e, se ao final, eles não serão menores que os valores arrecadados pelos últimos com o atual sistema.

¹⁸⁹ LAGEMANN, Eugênio. Há a necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (org.) **Reforma tributária & mercosul**, Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 189.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se afirmar que o projeto integracionista do Mercosul não foi inicialmente previsto da forma mais efetiva possível. Talvez realizado da maneira permitida naquele momento político, vivido pelos Estados-partes do Tratado de Assunção.

Analisando-se a experiência integracionista da União Européia, a mais bem concretizada que se tem conhecimento, até hoje, e que culminou na fase em que se encontra, de uma União Econômica que acaba de instalar uma União Monetária, conclui-se que é inafastável a exigência de órgãos supranacionais para o sucesso do bloco, como, por exemplo, um tribunal de justiça e um parlamento.

E, não tendo sido eleito esse modelo de integração, ou seja, aquele que delega competência legislativa a um órgão supranacional, resta trabalhar as hipóteses de harmonização legislativa e de internalização das normas do bloco em cada um dos Estados-partes.

Dessa forma, as normas que se pretende internalizar, sob pena de serem declaradas inconstitucionais pelas Cortes Supremas de cada Estado-parte, deverão respeitar os princípios constitucionais daquele país onde se operou a internalização. A não ser que haja reforma constitucional - pelo menos no Brasil e no Uruguai isso é indispensável - e que a harmonização legislativa seja delegada a um órgão supranacional, os princípios, sempre, deverão ser observados.

Diante disso, emerge a preponderância do estudo dos princípios constitucionais de cada país signatário do Tratado. Não se esgotou o conhecimento dos princípios de cada país, mas optou-se pela identificação e conceituação daqueles considerados importantes para este trabalho. Abandonou-se, no decorrer do trabalho, uma hipótese inicialmente pensada como relevante para a harmonização legislativa, qual seja, a do cotejamento visando à análise da conflitância entre os princípios constitucionais de cada país. Observou-se que, na realidade, a análise dos princípios seria procedente (válida), se fosse realizada dentro de cada sistema legislativo do respectivo país, pois a avaliação da constitucionalidade da norma internalizada somente poderia ser aferida pelo Tribunal Constitucional daquele Estado-membro. Também

se notou que não era lícito trabalhar com a análise dos impostos sobre o consumo, frente aos diversos princípios constitucionais de cada país, porque não se sabe o modelo que o bloco integracionista adotará. Trabalhar em cima de uma hipótese, ou de várias, não seria produtivo, pois, ao final, nenhuma delas poderia vir a se concretizar e todo o esforço teria sido inútil.

De outro ângulo, se, porventura, fosse alterado o projeto de integração, e, se fosse adotado o modelo da supranacionalidade, a problemática dos princípios deveria sofrer nova análise, extremamente particularizada para cada país. Isto porque: tomando-se como exemplo o Brasil, teríamos o fato de a norma supranacional ser hábil, até mesmo, de revogar alguns princípios constitucionais. Os princípios, cuja revogação por norma supranacional entende-se possível, são aqueles não previstos na tópica constitucional que trata das garantias individuais, contidos estes, a rigor, no artigo 5º e incisos da Constituição Federal. Estes princípios, no entanto, não poderiam, de forma alguma, sofrer revogação pela norma supranacional.

Antes da identificação e conceituação dos princípios de cada país, como não poderia deixar de ser, necessário se mostrou o enfrentamento do tema “princípios” na órbita da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional. Assim, procurou-se demonstrar a proeminência dos princípios nas constituições modernas, detectada a partir da segunda metade do século XX. Tanto que o estudo dos princípios, pode ser dito, deslocou-se da Teoria Geral do Direito para a Teoria Constitucional.

A visão pós-positivista do Direito reconhece na norma o gênero, da qual o princípio e a regra são espécies, sendo que, tanto um quanto a outra podem possuir conteúdo de ordenação de conduta - e não mais, para o caso dos princípios, apenas como sendo fonte de interpretação do Direito.

Em grande parte essa nova concepção do Direito, como restou reconhecido no desenvolvimento do trabalho, deve-se a Ronald Dworkin e a Robert Alexy, cujos pensamentos foram utilizados, dentro da limitação em que o tema se apresentou, como base para ao desenvolvimento do capítulo pertinente ao assunto.

Por fim, afirma-se que é importante a harmonização dos impostos diretos e indiretos, sem a qual o Mercado Comum não logrará o êxito pretendido. Mas, para esta harmonização se concretizar, principalmente em relação aos impostos sobre o consumo, há uma premente necessidade de reforma da Constituição Brasileira, pois, ao contrário dos outros Estados-partes do Tratado de Assunção, o Brasil delega competência tributária para os impostos sobre o consumo, à exceção do IPI, para outros entes federados - os Estados, em relação ao ICMS, e

Municípios, no tocante ao ISS. Existe um projeto governamental em discussão no Congresso Nacional sobre esta matéria; como não há qualquer definição sobre o assunto, não seria oportuno, para o presente trabalho, enveredar pelo aprofundamento desse tema.

Apesar das alterações na direção prevista, importante é buscar as diferenças, compartilhar interpretações e, nessa dinâmica, nesse processo histórico de amadurecimento de um projeto integracionista, alcançar um estágio de desenvolvimento efetivo, mediante o estabelecimento de uma harmonização legislativa, enquanto condição necessária ao êxito de um mercado (que se pretende) comum a todos os Estados-partes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. **Mercosul & União Européia, estrutura jurídico institucional**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 1998.

ALMEIDA, Hamilton. Brasil não cumpre sentença de Tribunal. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, Caderno Latino-América, de 11 a 17 de setembro de 2000, p. 26.

_____. Calçadistas não chegam a acordo. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, Caderno Latina Americana, 19 a 25 de junho de 2000, p. 02.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (org.) **Reforma tributária & mercosul**, Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 189.

BARROSO, Luís Roberto. Princípios Constitucionais Brasileiros (ou de como o papel aceita tudo). In. **Revista Jurídica**, Curitiba, THEMIS, n. 07, 1991.

BASSO, Maristela, (org.) **Mercosul: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BENSON, Todd. O Mercosul caminha para o Amercosul. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, Caderno Latino-Americana, 11 a 17 de setembro de 2000, p. 32.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, 10.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito constitucional**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CAMPOS, Dejalma de. (coord.) **O sistema tributário e o mercosul**. São Paulo: LTr, 1998.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CASELLA, Paulo de Borba. **Comunidade européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994.

CHILE garante que mantém autonomia. Ricardo Lagos diz que as negociações com os EUA não impedem a formação de bloco no Sul. *Diário Catarinense*, Florianópolis, Caderno Mercosul - Encontro dos Presidentes, 16.12.2000, p. 9.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.

DECRETO Legislativo n. 197, de 25.09.91 (DOU de 26.09.91), e promulgação pelo Decreto n. 350, de 21.11.91 (DOU de 22.11.91).

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DWORKIN, Ronald. **Los derechos en serio**. Barcelona: Ariel, 1997.

_____. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Forense, 2000.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do mercosul**. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

FLACH, Marcelo. TRF libera algumas importações de arroz. *Jornal Gazeta Mercantil*, Rio de Janeiro, 26.05.2000, p. A14.

HART, Herbert. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1986.

HECK, Luís Afonso. **O tribunal constitucional federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais - contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal alemã**. Porto Alegre: Fabris, 1995.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Fabris, 1991,

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 6, 1995.

_____. (coord.) **O direito tributário no mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Tributação no mercosul**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 114.

_____. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 4, t. I, 1990.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no mercosul e integração**. São Paulo: Ltr, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. 7.tir. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. São Paulo: Celso Bastos, 1998.

MERSAN, Carlos A. **Derecho tributário**. 7.ed. Assunción: Litocolor, 1995.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Princípio da isonomia na licitação pública**. Florianópolis: Obra Jurídica, 2000.

PFEIFER, Ismael. Decreto fere Tratado de Assunção. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, de 10 de agosto de 2000, p. A-17.

PROTOCOLO de Brasília - Decreto Legislativo n. 88, de 01.12.92 (DOC de 02.12.92), e promulgado pelo Decreto n° 922, de 10.09.93 (DOU de 13.09.93).

PROTOCOLO de Las Leñas - Decreto Legislativo n. 55, de 19.04.95, e promulgado pelo Decreto n. 2.067, de 12.11.96 (DOU de 13.12.95).

PROTOCOLO de Medidas Cautelares - Decreto Legislativo n. 192, de 15.12.95, estando pendente a sua promulgação.

PROTOCOLO de Ouro Preto - Decreto Legislativo n. 188, de 15.12.95 (DOU de 18.12.95), e promulgado pelo Decreto n. 1901, de 09.05.96 (DOU de 13.12.95).

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, v. 1,1969.

RESTRICÇÕES Limitam o Fluxo Comercial. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, Caderno Latino-Americana, de 22 a 28 de maio de 2000, p. 29.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROCHA, Carmen Lúcia A. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROCHA, Maria da Conceição Ramos. **Mercosul - Alcances da união aduaneira no ordenamento jurídico brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Fabris, 1999.

SAGÜES, Néstor Pedro. **Elementos de derecho constitucional**. 3.ed. Buenos Aires: Astrea, t. 2, 1999.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, v. IV, verbete.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9.ed. rev. 3.tir, São Paulo: Malheiros, 1993.

SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. **Direito constitucional do mercosul**. São Paulo: Forense, 2000.

SOARES, Aldo Renato. Chile deve aderir ao Mercosul este ano. **Jornal Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, 14.07.2000, p. A7.

SOARES, Esther Bueno. **Mercosul - Desenvolvimento histórico**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. São Paulo: Malheiros, 1992.

VENTURA, Deisy de Freitas Lima. **A ordem jurídica do mercosul**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

WOLKMER, Antônio Carlos. **Ideologia estado e direito**. 2.ed. rev. e ampl., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

ZAGRABELSKY, Gustavo. **El derecho ducril, ley, derechos y yusticia**. Trad. Marina Grecôn. Madrid: Trotta, 1995.

ZARINI, Helio Juan. **Derecho constitucional**. Buenos Aires: Astrea, 1992.