V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO INTERNACIONAL DOS DIREITOS HUMANOS III

SAMYRA HAYDÊE DAL FARRA NASPOLINI SANCHES

OLGA DIAZ PEDEMONTE

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito internacional dos direitos humanos III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/ Unisinos/URI/UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Olga Diaz Pedemonte, Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-237-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito internacional. 3. Direitos Humanos. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO INTERNACIONAL DOS DIREITOS HUMANOS III

Apresentação

No Grupo de Trabalho Direito Internacional dos Direitos Humanos III, tivemos a apresentação de artigos com temas variados, atuais e relevantes para a questão dos Direitos Humanos na atualidade.

Como não poderia deixar de ser, pelo tema geral do Congresso, o foco principal das pesquisas foram as questões relativas aos Direitos Humanos na América Latina.

O primeiro artigo apresentado foi do autor Felipe Ignacio Paredes Paredes intitulado EL CONTROL DE PROPORCIONALIDAD EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS: HACIA LA RECONSTRUCCIÓN DE UN MODELO INTEGRADO DE CONTROL Y DEFERENCIA, no qual busca uma compreensão mais sistemática sobre como a Corte Interamericana de Direitos Humanos tem entendido o critério de proporcionalidade.

O outro artigo O TRANSCONSTITUCIONALISMO COMO MECANISMO DE ARTICULAÇÃO CULTURAL ENTRE NAÇÕES, de Angela Jank Calixto, analisa a teoria do transconstitucionalismo para verificar como ela oferece respostas mais adequadas aos problemas constitucionais comuns que surgem entre os diferentes Estados.

Elaine Cler Alexandre Dos Santos, no artigo USO DA MEDIAÇÃO COMO SOLUÇÃO DE CONFLITOS NOS CASOS DE VIOLÊNCIA DOMÉSTICA DA COMUNIDADE ACADÊMICA E ASSISTENCIAL QUE BUSCA A UCDB, busca verificar o uso da mediação como instrumento de solução de conflitos em casos de violência doméstica, frente ao novo código de processo civil.

No artigo intitulado A CONDENAÇÃO BRASILEIRA PELA CORTE INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS E A POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: UMA ANÁLISE CASO GOMES LUND E OUTROS (“GUERRILHA DO ARAGUAIA”), Tainan Henrique Siqueira e Leandro Alvarenga Miranda tratam da análise da legalidade e vigência da lei brasileira de anistia em

conformidade à Convenção Interamericana de Direitos Humanos, que evidenciou a notória incompatibilidade da norma com o tratado assinado pelo Brasil, culminando com a condenação brasileira na corte interamericana.

Liziane Paixao Silva Oliveira e Ellen de Oliveira Fumagali no artigo sobre o VALOR JURÍDICO DA DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DO HOMEM: NORMA JUS COGENS OU SOFT LAW?, se propõem a discorrer acercado valor jurídico da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 (DUDH), buscando delinear os principais posicionamentos doutrinários sobre o assunto, para, no final, concluir pela natureza jus congens da Declaração Universal dos Direitos Humanos.

No artigo intitulado ANÁLISE DA DECLARAÇÃO UNIVERSAL SOBRE GENOMA HUMANO E DIREITOS HUMANOS E SEUS IMPACTOS ATUAIS, Everton Silva Santos analisa os aspectos da proteção do Direitos Humanos em face as pesquisa sobre genoma humano e suas implicações para o progresso e melhoria da saúde de indivíduos e da humanidade.

Na mesma linha de raciocínio, Alexandre Pereira Bonna e Pastora Do Socorro Teixeira Leal no artigo PROTEÇÃO MULTINÍVEL DE DIREITOS HUMANOS NAS RELAÇÕES PRIVADAS POR MEIO DO RECONHECIMENTO DOS NOVOS DANOS aprofundam o conceito de proteção multinível de direitos humanos, buscando compreender de que modo a proteção multinível de direitos humanos pode se expandir para o âmbito das relações privadas.

Na sequência Rui Decio Martins e Clara Magalhães Martins, investigam os temas da PROTEÇÃO DIPLOMÁTICA E ASSISTÊNCIA CONSULAR COMO DIREITOS FUNDAMENTAIS, no qual buscam demonstrar que esses dois temas não significam a mesma coisa e estão envoltos em uma temática maior, o do direito à nacionalidade.

No artigo intitulado O DIREITO DE IGUALDADE, A IDEOLOGIA DA DEFESA SOCIAL E A SELETIVIDADE DO SISTEMA PENAL, Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches e Matheus Felipe De Castro, buscam verificar se o Sistema Penal trata realmente a todos com igualdade, conforme Direito Fundamental previsto na Constituição.

Logo após, Eduardo Manuel Val e Emerson Affonso da Costa Moura escrevem sobre JUSTIÇA DE TRANSIÇÃO, DITADURA MILITAR E SISTEMA DE PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS: OS PAPÉIS DAS CORTES CONSTITUCIONAIS LATINO-AMERICANAS DIANTE DAS DECISÕES DA CORTE INTERAMERICANA DE

DIREITOS HUMANOS SOBRE A ANISTIA. No artigo os autores investigam quais os papéis assumidos pelas cortes da Argentina, Chile, Peru, Uruguai e Brasil diante da política internacional de direitos humanos afirmada pela Corte Interamericana de Direitos Humanos no que tange as leis de anistias pelos crimes cometidos durante os regimes militares na América Latina.

André de Paiva Toledo, em artigo intitulado EM BUSCA DA IMPARCIALIDADE DOS MEMBROS DO COMITÊ DE DIREITOS HUMANOS DO PACTO INTERNACIONAL RELATIVO AOS DIREITOS CIVIS E POLÍTICOS COMO CONDIÇÃO DE EFICÁCIA NORMATIVA, enfrenta a questão da imparcialidade do Comitê, cuja solução passa pelo compromisso solene e a coletivização da tomada de decisões.

Por fim, Maria De Fatima Ribeiro e Lucas Pires Maciel contribuem com o artigo sobre DIREITOS FUNDAMENTAIS E A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE: UM OLHAR SOBRE O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO MERCOSULINO, no qual são apresentadas considerações sobre a proteção dos Direitos Fundamentais no Mercosul enfatizando a proteção constitucional do contribuinte considerando os acordos democráticos do bloco.

Cabe registrar que a UDELAR propiciou ao Congresso um ambiente perfeito para a reflexão, os debates e a integração dos participantes, pelo qual agradecemos de coração.

Boa leitura

Profa Dra Olga Diaz Pedemonte- Facultad de Derecho/UDELAR

Profa Dra Samyra H D F Naspolini – UNINOVE e UNIMAR

DIREITOS FUNDAMENTAIS E A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE: UM OLHAR SOBRE O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO MERCOSULINO

LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS CONTRIBUYENTES: UNA MIRADA A LA INTEGRACIÓN DE PROCESOS MERCOSULINO

Maria De Fatima Ribeiro [1]
Lucas Pires Maciel [2]

Resumo

Serão apresentadas considerações sobre a proteção dos Direitos Fundamentais no Mercosul enfatizando a proteção constitucional do contribuinte considerando os acordos democráticos do bloco. Os avanços constitucionais significam a superação das violações dos direitos fundamentais? Tais dispositivos por si só bastam para assegurar o respeito aos direitos humanos e garantir o exercício eficaz da cidadania e a defesa do contribuinte? Para efetivar esses direitos deve ser considerada vontade política e ações da sociedade. No artigo foi utilizado o método dedutivo com pesquisas bibliográficas.

Palavras-chave: Proteção do contribuinte, Direitos fundamentais, Países do mercosul

Abstract/Resumen/Résumé

Consideraciones serán presentados en la protección de los derechos fundamentales en el Mercosur haciendo hincapié en la protección constitucional de los contribuyentes teniendo en cuenta los acuerdos de bloques democráticos. Los avances constitucionales significan la superación de violaciones de los derechos fundamentales? Tales dispositivos solos son suficientes para garantizar el respeto de los derechos humanos y garantizar el ejercicio efectivo de la ciudadanía y la defensa de los contribuyentes? Al darse cuenta de estos derechos debe considerarse voluntad y las acciones de la sociedad política. En el artículo se utilizó el método deductivo con búsquedas bibliográficas.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Protección al contribuyente, Los derechos fundamentales, Los países del mercosur

---

[1] Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP, Pós Doutora em Direito Tributário pela Universidade de Lisboa, Professora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR, São Paulo, Brasil.

[2] Mestrando em Direito na Universidade de Marília – São Paulo, Brasil. Especialista em Direito Tributário. Advogado e Professor do Centro Universitário Toledo de Presidente Prudente – São Paulo – Brasil.

Introdução

O Tratado de Assunção que instituiu o MERCOSUL tem como objetivo principal a inserção mais competitiva das economias dos países integrantes do Bloco. Visa incrementar a produtividade, além de estimular os fluxos de comércio com outros países ou blocos. Suas características estão voltadas para a livre circulação de bens e serviços e fatores produtivos entre os países, estabelecendo uma tarifa comum em relação a terceiros países.

Os Estados partes do MERCOSUL apresentam quadro econômico em que o lento processo de desenvolvimento, a concentração de rendas, o excesso de tributação e falta de políticas adequadas, estabelecem a violência institucional geradora de desemprego, miséria e fome para boa parte de sua população. (SOARES, 1997, p. 101)

Embora, tendo como principal objetivo a entrada e saída de mercadorias nos países signatários do MERCOSUL, a valorização do homem, no que tange aos direitos e garantias fundamentais vem sendo preocupação constante dos países que integram o Bloco.

Mesmo que algumas modificações conceituais tenham sido realizadas, os princípios estruturais dos direitos humanos continuam sendo os mesmos daqueles contemplados na Declaração Universal de 1948, marco inicial para o processo de universalização dos direitos humanos, considerando as atualizações constitucionais. (SOARES, 1997, p. 101)

No presente artigo serão apresentadas considerações sobre a proteção dos Direitos Fundamentais no MERCOSUL, com análise da proteção constitucional do contribuinte, considerando os acordos democráticos no processo de integração do bloco, enfatizando o Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Daí observar: Os avanços constitucionais significam a superação das violações dos direitos fundamentais? Tais dispositivos por si só bastam para assegurar o respeito aos direitos humanos e garantir o exercício eficaz da cidadania e a defesa do contribuinte?

Na presente proposta serão abordadas tais situações considerando os Estados Partes do MERCOSUL (Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Venezuela e Bolívia).

Para a elaboração do artigo foi utilizado o método dedutivo com pesquisas bibliográficas.

1. Considerações sobre a proteção dos Direitos Fundamentais no âmbito do MERCOSUL

As Constituições dos países do MERCOSUL tratam sobre a proteção dos direitos humanos, sendo que a maioria, opta por aprovar a recepção de tratados internacionais, desde

que sejam firmados em condições recíprocas ou igualitárias, respeitando a democracia e os direitos humanos, como pode ser observado na Constituição Argentina (artigo 75 – 24)[1], que foi modificada em 1994 criando o artigo 75 (22) para elevar certos tratados sobre direitos humanos a uma categoria de nível constitucional, tais como a Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem e a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

A Carta Política do Uruguai dispõe sobre os direitos fundamentais no art. 7º, que são os direitos de primeira geração. O artigo 72 destaca os direitos sociais. Busca, entre outras disposições, a integração socioeconômica entre as nações latino-americanas, assegurando a todos os indivíduos o princípio de igualdade bem como garante a todos os habitantes do Uruguai os direitos à vida, à honra, à liberdade, à segurança, ao trabalho e à propriedade (Art. 6º e 7º).

A Constituição do Paraguai destaca a garantia pelo respeito aos direitos humanos, a paz, a justiça, a cooperação, o desenvolvimento político, econômico, social e cultural (art. 145)[2]. O Paraguai trata dos direitos fundamentais no capítulo V destacando os direitos, as garantias e as obrigações, fixando também os deveres que devem ser cumpridos por todos da sociedade, o que seria verdadeira espécie de dever de solidariedade. Enuncia a liberdade individual, reconhece o direito de asilo, a igualdade de todos os habitantes do Paraguai, tanto em termos de dignidade como de direitos. Demonstra que os direitos e garantias não são exaustivos (Artigos 12, 43 e 45).

O artigo 2º da Constituição da Venezuela ressalta que o país é regido pelo Estado democrático e social de Direito e de justiça, que propugna como valores superiores de seu ordenamento jurídico e de sua atuação, a vida, a liberdade, a justiça, a igualdade, a solidariedade, a democracia, a responsabilidade social e de modo geral, a preeminência dos direitos humanos, a ética e o pluralismo político. O Estado tem como fins essenciais a defesa e o desenvolvimento da pessoa e o respeito a sua dignidade, o exercício democrático da vontade popular, a construção de uma sociedade justa e amante da paz, a promoção da prosperidade e bem-estar do povo e a garantia do cumprimento dos princípios, direitos e deveres (art. 3º). O Estado venezuelano garante a toda pessoa o exercício irrenunciável e indivisível dos direitos

[1] A Constituição da Argentina enaltece que tanto a Constituição como os tratados internacionais são normas de nível superior naquele País, conforme a previsão do artigo 75 (24). O Congresso Nacional fica encarregado de aprovar tratados de integração que dão competência e jurisdição a órgãos supranacionais, sob condições recíprocas e igualitárias, respeitando sempre a democracia e os direitos humanos. O artigo 33 dispõe sobre os direitos fundamentais, listando um rol exemplificativo. Estabelece os conceitos e princípios fundamentais que preservam a liberdade e a segurança das pessoas. A Constituição não pode ser alterada por lei, fazendo também distinção entre os direitos sociais e individuais, exemplificando-os no artigo 42.

[2] A Constituição paraguaia, reformada em 1992, declara em seu artigo 137 que é a lei suprema da República do Paraguai e que os tratados e convenções e acordos internacionais, aprovados e ratificados, estão no mesmo nível hierárquico da Constituição.

humanos (art. 19). Seu respeito e garantia são obrigatórios para os órgãos do Poder Público de conformidade com a Constituição. De igual modo também devem ser respeitados os tratados sobre direitos humanos subscritos e ratificados pela República e as leis a eles relacionadas. O Artigo 22, preceitua que os direitos e garantias contidos na Constituição e nos instrumentos internacionais sobre direitos humanos não devem ser entendidos como negação de outros. Os tratados, pactos e convenções relativas aos direitos humanos, subscritos e ratificados pela Venezuela, têm hierarquia constitucional e prevalecem na ordem interna, se forem mais favoráveis e têm aplicação imediata e direta pelos Tribunais e demais órgãos do Poder Público (art. 23). A Venezuela poderá atribuir a organizações supranacionais, mediante tratados, o exercício das competências necessárias para implementar os processos de integração.

A Constituição da Bolívia de 2009 estabelece que o Estado se sustenta nos valores de unidade, igualdade, inclusão, dignidade, liberdade, solidariedade, reciprocidade, respeito, igualdade, equidade social justiça social entre outros. No artigo 13, pode ser observado que os direitos reconhecidos pela Constituição, são invioláveis, universais, indivisíveis e progressivos, sendo que o Estado tem o dever de protege-los, promove-los e respeita-los. Destaca também que outros direitos poderão ser incluídos. Os tratados internacionais que versem sobre direitos humanos, desde que ratificados pela Assembleia Legislativa Plurinacional, prevalecem sobre o ordenamento jurídico interno. De igual modo os direitos e deveres consagrados pela Constituição da Bolívia devem ser interpretados em conformidade com os tratados internacionais de direitos humanos ratificados internamente.

A Constituição Federal do Brasil de 1988 apresenta os direitos e garantias individuais no artigo 5º, demonstrando que são direitos autoaplicáveis, constituindo-se em cláusulas pétreas[3], e é, por sua vez, a mais analítica dos países do Bloco. Está baseada na soberania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho, na livre iniciativa e no pluralismo político, sob um Estado Democrático de Direito (Art. 1º - I a V). Tal Estatuto preceitua também, no que se refere às relações internacionais, ao princípio da integração econômica, política, social e cultural entre os povos da América Latina (Art. 4º - Parágrafo Único). Adota ainda os princípios da independência nacional, a prevalência dos direitos humanos, a autodeterminação dos povos, a não-intervenção, a igualdade entre os Estados, a defesa da paz, a solução pacífica dos conflitos, o repúdio ao terrorismo e ao racismo, a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e a concessão de asilo político. Garante também o direito à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país.

[3] O art. 60, 4º enaltece que os direitos e garantias individuais não podem ser abolidos por Emenda Constitucional.

O art. 6º estabelece o rol de Direitos Sociais destacando-se a saúde, a educação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.

A Constituição brasileira enuncia que os direitos e garantias, nela protegidos não excluem outros provenientes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte, e que as normas definidoras desses direitos e garantias fundamentais têm efeito direto (Art. 5º - Parágrafo 2º). A Emenda Constitucional nº 45/2004, deu nova redação ao § 3º do referido artigo, ressaltando que os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, com três quintos dos votos, dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. Assim, as respectivas declarações de direitos humanos nas Constituições da Argentina e Brasil, não constituem *numerus clausus*, abrindo-se a ulteriores complementações (TORRES, 2001, p. 115) [4].

Os textos constitucionais dos países do MERCOSUL estão pautados na dignidade da pessoa humana enquanto princípio fundamental da defesa dos direitos fundamentais. Portanto, pode-se observar que a dimensão internacional dos direitos humanos não se permite que um bloco econômico que busca a formação de um mercado comum, deixe de lado uma real preocupação com a proteção dos direitos humanos. Ao consagrar o primado do respeito aos direitos humanos, como paradigma propugnado para a ordem internacional, abre a ordem jurídica interna ao sistema internacional de proteção desses direitos. Vê-se, dessa forma que as Constituições dos países do MERCOSUL trazem princípios sobre direitos humanos que estão em consonância com a Convenção Americana de Direitos Humanos.

Os dispositivos constitucionais que protegem os direitos humanos e as liberdades fundamentais se mostram muito similares em todos os Estados integrantes do MERCOSUL.

Nessa linha, Norberto Bobbio salienta sobre a era dos direitos, onde cada Estado possui um dever internacional de proteger os direitos fundamentais da pessoa humana em seu território. (BOBBIO, 1992)

A doutrina dos direitos fundamentais conforme a Constituição vem destacada por Canotilho, salientando que as teorias dos direitos fundamentais apenas auxiliam na busca de uma compreensão material, constitucionalmente adequada, dos diretos fundamentais. Em suma, torna-se necessária uma doutrina constitucional dos direitos fundamentais construída com base

[4] Pode ser mencionado também nessa linha, o estudo sobre o *MERCOSUL e direitos humanos no quadro do conflito entre a constituição brasileira e os tratados internacionais* (BARBOSA-FOHRMANN, 2010, pp. 355/366).

numa constituição positiva, e não apenas uma teoria de direitos fundamentais de caráter exclusivamente teorético. (CANOTILHO, 1995, p. 512)

A Constituição brasileira de 1988 constitui um marco importante na institucionalização dos direitos humanos no Brasil. A dignidade humana e os direitos e garantias fundamentais vêm caracterizar os princípios constitucionais. Ao consagrar o primado do respeito aos direitos humanos, como paradigma propugnado para a ordem internacional, abre a ordem jurídica interna ao sistema internacional de proteção dos direitos humanos, com a ratificação de diversos acordos internacionais.

Merecem destaques os dizeres do Professor Antônio Augusto Cançado Trindade quando ensina que a construção da moderna cidadania se insere assim no universo dos direitos humanos, e se associa de modo adequado ao contexto mais amplo das relações entre os direitos humanos, a democracia e o desenvolvimento, com atenção especial ao atendimento das necessidades básicas da população (a começar pela superação da pobreza extrema) e à construção de uma nova cultura de observância dos direitos humanos (TRINDADE, 1999, p. 222).

O MERCOSUL, conforme disposto no art. 1º do Tratado de Assunção, é uma experiência de integração meramente econômica, sendo a proteção dos direitos humanos tema político, que de alguns anos para cá, começou a ser mais destacado no processo de integração do bloco.

De fato, como acentua André de Carvalho Ramos, os objetivos comerciais e econômicos foram os que mais imperam no Tratado de Assunção como no Protocolo de Ouro Preto. Entretanto, é possível observar que a cooperação entre os países não pode ser compartilhada, já que mesmo o mais fiel defensor da soberania dos Estados reconhece a necessidade da existência de fórmulas de convivência pacífica entre estes entes soberanos em todos os campos da atividade humana, incluindo-se neles o tema da proteção dos direitos humanos (RAMOS, 2000, p. 868).

E neste direcionamento, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, ressalta que a introdução da nova sistemática de controle das operações entre as partes vinculadas será tanto mais positiva quanto mais compatível for com o regramento internacional, e quanto mais preservar e enaltecer os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e dos seus negócios (AMARAL, 2000, p.132).

Como pode ser observada a preocupação com os direitos fundamentais tem suas passagens, mesmo que isoladas, quando refere a alguns tributos. Interessante destacar os princípios da ordem econômica, estabelecidos no artigo 170 da Carta Constitucional brasileira

que deriva da liberdade de contratar, da liberdade de iniciativa e da livre concorrência, pilares também que devem fortalecer o processo de integração.

Ricardo Lobo Torres, aponta que o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, o que equivale a dizer que vive permanentemente limitado pela liberdade individual, que lhe é existente. Assevera também, que as ideias de liberdade e tributo, e, de direitos humanos e poder de tributar, ligam-se essencialmente na mesma equação de valores e se encontram em permanente interação, sendo que a legitimidade do poder de tributar, fundada na liberdade absoluta, sendo as imunidades tributárias tão indefiníveis, como os próprios direitos da liberdade, as discriminações fiscais são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. Para o autor, qualquer discriminação injustificável que implique, excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos, posto que irá desrespeitar a igualdade assegurada no artigo 5º da Constituição brasileira (TORRES, 1995, p. 133).

Flávia Piovesan destaca que a partir do momento em que o Brasil se propõe a fundamentar suas relações internacionais com base na prevalência dos direitos humanos, está ao mesmo tempo reconhecendo a existência de limites e condicionamentos à noção de soberania estatal, ao modo pelo qual tem sido tradicionalmente concebida (PIOVESAN, 1997, p. 316). Essa assertiva demonstra que decorre do processo de globalização a prevalência dos direitos humanos, que com isso vem destacar a abertura da Constituição brasileira às normas internacionais, abertura que constitui um traço marcante da ordem constitucional contemporânea (PIOVESAN, 1997, p. 316).

Em 1991, quando foi assinado o Tratado de Assunção ficou demonstrado em seu preâmbulo, a necessidade de se atingir o desenvolvimento econômico com justiça social e preservação do meio ambiente, além de melhorar as condições de vida de seus habitantes. Logo mais, em agosto de 1995, foi elaborado o Regulamento da Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL, enaltecendo que os propósitos do Regulamento são entre outros, o de proteger a paz, a liberdade, a democracia e a vigência dos direitos humanos. Em 2009 foi criado o Instituto de Políticas Públicas em Direitos Humanos (IPPDH) no âmbito institucional do MERCOSUL pela Decisão do Conselho do Mercado Comum – CMC nº 14/09. O Instituto, com sede em Buenos Aires, tem como objetivo contribuir para os processos de planejamento, implementação e consolidação das políticas públicas em direitos humanos, do desenvolvimento e da integração dos países do MERCOSUL. Tem como funções principais a cooperação técnica, a pesquisa, a capacitação e o apoio à coordenação de políticas regionais de direitos humanos e tem contribuído com diversas ações/atividades e estudos sobre temas relacionados.

Como visto, atualmente não se pode negar que o respeito e a promoção dos direitos humanos são considerados um padrão de conduta de natureza obrigatória como foi ressaltado na Declaração Final da XVIII Cúpula Social do MERCOSUL realizada em Brasília em julho de 2015.

2 - Compromissos Democráticos firmados pelos Estados do Bloco

Em 1992 foi firmado o Acordo entre a Comunidade Europeia e o MERCOSUL com objetivo de ampliar o comércio e a prestação de serviços entre os blocos com a diminuição de barreiras diversas. Referido Acordo de Cooperação dispõe em suas justificativas iniciais a plena adesão aos princípios consagrados na Carta das Nações Unidas, aos valores democráticos, ao Estado de Direito. Ao tratar sobre os Princípios da Cooperação dos dois blocos, expõe sobre o respeito dos princípios democráticos e dos direitos fundamentais do Homem, enunciados na Declaração Universal dos Direitos do Homem, inspira as políticas internas e externas das Partes e constitui um elemento essencial do presente acordo (art. 1º).

Através deste Acordo, vê-se que o MERCOSUL deverá buscar sempre uma estabilidade democrática buscando uma solução pacífica para conflitos políticos regionais e os internos. É nessa perspectiva que deve ser apresentada a importância dos direitos humanos como elemento integrativo no MERCOSUL.

Como no Tratado de Assunção não foi prevista nenhuma disposição sobre a condição de democracia dos países do MERCOSUL ou a prevalência do Estado de Democrático de Direito sobre qualquer outro. Novos rumos foram dados ao bloco integracionista com a aprovação dos documentos a seguir dispostos.

A Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL abordou temas fundamentais para o tratamento uniforme dos direitos humanos. Resultou dessas abordagens a Recomendação CPC 006/96, para que fosse incluída uma verdadeira cláusula democrática que obrigasse todos os membros a manter o regime democrático, sob pena de exclusão do processo de integração. O resultado dessa recomendação foi disposto na Declaração Presidencial sobre Compromisso Democrático e pela Declaração Diálogo Político, ambas firmadas na Argentina, durante o X Conselho do MERCOSUL em 25 de junho de 1996. A primeira Declaração estabelece que toda alteração da ordem democrática constitui um obstáculo inaceitável à continuidade do processo de integração, estabelecendo uma imediata consulta entre os Estados, no caso de ruptura da ordem democrática.

Os Chefes dos Estados do Bloco do MERCOSUL firmaram em 24/08/1997 a Declaração de Defesa da Democracia, com vista a necessidade de preservar e fortalecer a democracia representativa cujo valor é compartilhado por todos os seus integrantes e seu exercício efetivo constitui uma obrigação para os Estados Partes. Ficou estabelecido no referido documento que a democracia representativa é o fundamento da legitimidade dos sistemas políticos e condição indispensável para a paz, a estabilidade e o desenvolvimento da região, assim como para o processo de integração hemisférica no qual se encontram comprometidos os países integrantes do Bloco. Concordaram que a eliminação da pobreza extrema, a obtenção da justiça social, a promoção de formas de exercício da cidadania, assim como a melhoria das condições de vida e o bem-estar dos povos, que são objetivos permanentes dos países, os quais podem ser mais facilmente alcançados através da cooperação e da coordenação entre os governos democráticos. Ficou reiterado que a promoção e a observância dos valores éticos e o respeito aos direitos humanos são o fundamento e a razão de ser da legitimidade dos sistemas políticos, e que somente a democracia garante efetivamente a sua vigência. Reafirmaram que toda agressão à democracia de um país da região constitui um atentado contra os princípios que fundamentam a solidariedade dos Estados americanos. Por isso, na busca da preservação da democracia representativa e da plena vigência das instituições, acordaram que, no caso de ocorrer, em qualquer um dos países integrantes do bloco mercosulino, fatos que alterem o Estado de Direito ou impliquem uma ruptura da ordem constitucional, a Secretaria *Pro Tempore* convocará uma reunião de Ministros das Relações Exteriores para examinar a situação.

Reiterando a Declaração Presidencial de Las Leñas de 27 de junho de 1992, no sentido de que a plena vigência das instituições democráticas é condição indispensável para a existência e desenvolvimento do MERCOSUL, os Presidentes dos países integrantes do MERCOSUL afirmaram em Ushuaia na Argentina em julho de 1998, que a plena vigência das instituições democráticas é condição essencial para o desenvolvimento dos processos de integração entre os Estados Partes, incluindo o Chile e a Bolívia, na oportunidade.

Assim, toda ruptura de ordem democrática em um dos Estados partes do MERCOSUL dará lugar a aplicação dos procedimentos dispostos no Compromisso firmado em Ushuaia. Em caso de ruptura da ordem democrática em um Estado parte do MERCOSUL, os demais Estados promoverão as consultas pertinentes entre si com o Estado envolvido. A gravidade da situação deverá ser analisada e poderão ser aplicadas medidas de suspensão do direito de participar dos distintos órgãos e processos de integração do Bloco. Referidas medidas deverão ser tomadas por unanimidade dos demais integrantes do MERCOSUL. Cessando os efeitos da ruptura da

ordem democrática, a integração será reiniciada, quando verificado o pleno restabelecimento da ordem democrática.

No Rio de Janeiro em dezembro de 1998, os Presidentes dos Países Partes do MERCOSUL juntamente com os Presidentes da Bolívia e do Chile, reafirmaram a prioridade que atribuem ao processo de integração e reiteraram seu entendimento de que o MERCOSUL constitui um instrumento eficaz para impulsionar a competitividade das economias dos Estados partes, dinamizar sua inserção no plano internacional e incrementar a captação de investimentos produtivos. Reiteraram a certeza de que o desenvolvimento do processo de integração constitui elemento essencial para assegurar o crescimento, a estabilidade econômica e níveis cada vez mais elevados de bem-estar social para os povos dos quatro países do Bloco. Reafirmaram os direitos humanos e liberdades fundamentais como parte indissociável da identidade permanente de suas sociedades. Nesse sentido, renovaram o compromisso compartilhado dos respectivos Governos de tornar efetivos em cada um dos países e por meio de esforços conjuntos, os enunciados e direitos consagrados na Declaração Universal dos Direitos Humanos e na Declaração dos Direitos e Deveres do Homem, ao adotar, no âmbito das comemorações dos 50 anos daqueles dois marcos da proteção internacional da pessoa humana, a Proclamação do Rio de Janeiro. Reafirmam sua vontade política em avançar no processo de harmonização da matéria na região, destacando a importância de garantir, entre outros, o direito à adequada proteção à saúde e segurança, à informação e à educação, à reparação por danos sofridos, à proteção de seus interesses econômicos e ao acesso à justiça ou a meios alternativos de solução de controvérsias.

Após outras disposições, os Presidentes reiteraram a convicção de que o êxito do processo de integração tem permitido, em patamares sem precedentes, o estreitamento contínuo das relações entre os países, em todos os setores e em todos os níveis de suas sociedades. Reiteraram, ademais que processo de integração reforça a vocação dos Estados partes para a construção de sociedades crescentemente prósperas e justas, alicerçadas no respeito dos direitos humanos e no exercício da democracia.

Em 2004, foi criado o Centro MERCOSUL de Promoção do Estado de Direito com a finalidade de analisar e reforçar o desenvolvimento do Estado, a governabilidade democrática e todos os aspectos vinculados aos processos de integração regional, com especial ênfase para organizar e executar ações em matéria de investigação acadêmica, capacitação e difusão fundamentada na democracia, no respeito aos direitos humanos e nas liberdades fundamentais, indispensáveis para o desenvolvimento, integral, justo e equitativo da região.

O Compromisso para a Promoção e Proteção dos Direitos Humanos do MERCOSUL foi firmado em 20 de junho de 2005 em Assunção pela Decisão n° 17/05-CMC. Tal Compromisso destaca que os Estados Partes deverão cooperar mutuamente para a promoção e proteção efetiva dos direitos humanos e liberdades fundamentais através dos mecanismos institucionais estabelecidos no MERCOSUL. O presente Protocolo se aplica em caso que se registrem graves e sistemáticas violações dos direitos humanos e liberdades fundamentais em uma das Partes em situações de crise institucional ou durante a vigência de estados de exceção previstos nos ordenamentos constitucionais respectivos. A tal efeito, os demais Estados Partes promoverão as consultas pertinentes entre si e com a Parte afetada. Poderá ocorrer desde a suspensão do direito a participar deste processo de integração até a suspensão dos direitos e obrigações emergentes do mesmo. O Brasil recepcionou o documento pelo Decreto 7.225/10.

Os Presidentes dos países do MERCOSUL assinaram um Comunicado Conjunto em 2006, reafirmando o interesse em promover o desenvolvimento integral, enfrentar a pobreza e a exclusão social, baseada na solidariedade, na cooperação como medida para fomentar a integração produtiva e a inserção de suas economias no contexto mundial bem como a implementação do Fundo de Convergência Estrutural do MERCOSUL (FOCEM). Demonstraram o avanço no marco do MERCOSUL político nas áreas da cultura, do desenvolvimento social, migrações, seguridade social, educação, saúde, meio ambiente e promoção dos direitos humanos para o progresso dos povos do Bloco.

A Decisão nº 05/07 de 18.01.07 do CMC aprovou o Observatório da Democracia do MERCOSUL associado ao Centro MERCOSUL de Promoção do Estado de Direito, para contribuir para o fortalecimento dos objetivos do Protocolo de Ushuaia sobre Compromisso Democrático no MERCOSUL e realizar o acompanhamento de processos eleitorais nos Estados partes do MERCOSUL, que contou também da adesão da Colômbia, do Chile e da Bolívia.

É comum observar que alguns países instituem legislações com baixos graus de proteção de direitos humanos, com objetivo de obter menores custos para instalação de atividades econômicas e comercialização de seus produtos. Há, portanto, uma pressão de muitos países no sentido exigir o cumprimento de alguns direitos fundamentais, fazendo desta forma com que se multiplicam acordos de livre comércio, com referência as regulações mínimas. Tais regulamentações mínimas visam demonstrar as vantagens competitivas de cada nação, sem que estas sacrifiquem ou limitem direitos humanos ou garantias fundamentais (COELHO, 1999, p. 12). Esta prática é feita no sentido de baixar a competitividade internacional em um baixo custo laboral. Isto resulta na diminuição do custo da mão-de-obra e, consequentemente, do valor da mercadoria ocorrendo o *dumping* social. Daí ressaltar, que assegurar a todos a existência digna

conforme dispõe a Constituição brasileira (art. 1º) nos ditames da justiça social, não é tarefa fácil em sistemas de base capitalista, considerando as limitações e as dificuldades na atual fase de integração do MERCOSUL.

Em 21.12.2015 os Chefes de Estado do MERCOSUL assinaram em Assunção a Declaração Especial sobre o Protocolo de Proteção aos Direitos Humanos já mencionado. Reafirmaram o compromisso com a vigência do sistema democrática e do Estado de Direito, partindo do valor supremo da promoção e proteção dos direitos humanos. Por meio da Decisão nº 08/15-CMC, foi solicitado à Comissão Permanente de Educação e Cultura em Direitos Humanos, a elaboração de uma proposta de diretrizes para uma política de educação e cultura em direitos humanos no MERCOSUL, para ser apreciado pelo Conselho do bloco, antes de sua última reunião ordinária em 2016.

Na prática os avanços constitucionais significam a superação das violações dos direitos fundamentais? Tais dispositivos, propostas e intenções por si só bastam para assegurar o real respeito aos direitos humanos e garantir o exercício eficaz da cidadania e a defesa do contribuinte? É o que se observará a seguir.

3 - Proteção Constitucional do Contribuinte

De maneira geral as Constituições do Bloco preveem princípios e demais disposições de proteção de pessoas, dos direitos e garantias envolvendo os contribuintes.

A Constituição Argentina enaltece que tanto a Constituição como os tratados internacionais são normas de nível superior naquele País, conforme a previsão do artigo 75 (24). O Congresso aprova os tratados de integração que dão competência e jurisdição a órgãos supranacionais, sob condições recíprocas e igualitárias, respeitando sempre a democracia e os direitos humanos. O Artigo 4º dispõe que o Governo Federal provê os gastos da Nação com os fundos do Tesouro Nacional formado do produto de direitos de importação e exportação, de outras fontes e das demais contribuições que equitativa e proporcionalmente são impostos pelo Congresso à população. Destaca assim, os princípios da equidade e da proporcionalidade, envolvendo a capacidade contributiva. Já o artigo 17 ressalta a proibição de confisco. De igual modo, consagra a Constituição que a igualdade é a base dos impostos e das cargas públicas (art. 16).

A Carta Política do Uruguai dispõe sobre os direitos fundamentais no art. 7º. Embora o Estado seja unitário, a criação e aumento de impostos departamentais, por decreto, não fere o

princípio da legalidade estrita, pois este é emanado da Junta Departamental, que exerce as funções legislativas e de controlador do governo departamental (art. 273).

O Paraguai trata dos direitos fundamentais no capítulo V da Constituição, dispondo sobre os direitos, as garantias e as obrigações. Enuncia a liberdade individual, reconhece o direito de asilo, a legalidade, a irretroatividade, a igualdade de todos os habitantes do Paraguai, tanto em termos de dignidade como de direitos. Demonstra que os direitos e garantias não são exaustivos (art. 12, 43 e 45). A Carta constitucional trata também a vedação do confisco (que está inserida no contexto do Direito Penal).

A Constituição da Venezuela prevê no Artigo 316 que o sistema tributário buscará a justa distribuição da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte, atendendo ao princípio da progressividade, bem como a proteção da economia nacional e a elevação do nível de vida da população, e, se sustentará para isso em um sistema eficiente para a arrecadação dos tributos. Ressalta o princípio da legalidade ao dispor sobre a cobrança de impostos, taxas e contribuições bem como sobre a exigência de lei para conceder isenções ou outras formas de incentivos fiscais (art. 317). De igual modo, proíbe o efeito confiscatório do tributo e no caso de evasão fiscal, poderão ser aplicadas penalidades entre outras sanções. Referida Carta assevera que toda lei tributária fixará o prazo de vigência com as exceções previstas para o Poder Executivo, nos casos estabelecidos na Constituição.

Na Bolívia, a Constituição de 2009 ressalta no artigo 323 que a política fiscal se baseia nos princípios da capacidade econômica, igualdade, progressividade, proporcionalidade, transparência entre outros. Os impostos de competência do governo nacional são aprovados pela Assembleia Legislativa Plurinacional. Os impostos de competências dos municípios e das autonomias departamentais são aprovados, modificados ou revogados por meio dos Conselhos ou Assembleias, atendendo as propostas do Poder Executivo. A competência tributária dos Departamentos descentralizados e regiões ocorrerá com a tributação de impostos departamentais, taxas e contribuições especiais. A Assembleia Legislativa Plurinacional mediante lei, classificará e definirá os impostos que pertencem ao domínio tributário nacional, departamental e municipal. Outro aspecto que deve ser destacado na Constituição boliviana é o direcionamento sobre a criação, extinção ou modificação dos impostos que devem ser realizadas atendendo, entre outros, os seguintes limites: Não podem ter fatos imponíveis análogos aos já existentes, independentemente da competência tributária dos órgãos competentes. Não podem criar impostos que gravem bens, rendas ou patrimônios fora de sua jurisdição territorial, salvo as rendas obtidas pelos cidadãos ou empresas localizadas no exterior, incluindo aí também as taxas, patentes e contribuições. Igualmente, não podem ser criados

impostos que venham dificultar a livre circulação e o estabelecimento de pessoas, bens, atividades ou serviços dentro de sua jurisdição territorial, incluídas as taxas, patentes e contribuições especiais. E ainda, não podem criar impostos, taxas e contribuições que possam gerar privilégios para seus residentes, discriminando os demais.

A Constituição brasileira de 1988 dispõe sobre os direitos e garantias fundamentais no artigo 5º, constituindo-se em cláusulas pétreas.[5] A Carta Política brasileira está baseada na soberania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho, na livre iniciativa e no pluralismo político, sob o Estado Democrático de Direito (art. 1º). No que se refere às relações internacionais, enfatiza o princípio da integração econômica, política, social e cultural entre os povos da América Latina (Art. 4º - Parágrafo Único). A Carta constitucional dedica os artigos 150, 151 e 152, além de outros às limitações ao poder de tributar, que consubstanciam os direitos básicos do cidadão frente ao poder fiscal do Estado, e, que se colocam como contraponto tributário do elenco dos direitos e garantias proclamados e assegurados pelo art. 5º. As normas constitucionais, contudo, por sua generalidade, necessitam de complementação legislativa a fim de harmonizar os direitos humanos e o ordenamento tributário positivo. Por outro lado, reafirma a preocupação com a justiça fiscal, que, sendo especial emanação da ideia de justiça social, necessita de princípios positivados que a instrumentalizem.

Estão dispostos na Constituição brasileira os princípios da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, da anterioridade, da não confiscatoriedade, da pessoalidade, da capacidade contributiva, da seletividade, da não cumulatividade, da progressividade entre outros (artigos 145, 150, 153 e 155), além de tratar sobre a imunidade tributária (art. 150, VI).

Ao dispor sobre a igualdade, que é um dos pilares dos direitos fundamentais do contribuinte, prevista em todas as Constituições do MERCOSUL, esta deve ser interpretada no contexto constitucional e das demais legislações em conjunto com os outros princípios constitucionais, especialmente o da capacidade contributiva e o da vedação de excessos. Só haverá desigualdade suscetível *de censura judicial quando o discrime resvalar para a ofensa a direitos fundamentais, imantados também pela igualdade. Isso acontecerá se o imposto atingir o mínimo existencial, ou assumir proporção confiscatória, ou discriminar pessoas em razão do sexo, cor, religião, domicílio, etc., ou conceder a terceiros privilégios excessivos que redundem em prejuízo do contribuinte* (TORRES, 2000, p. 26). Pode ser considerado como confiscatório, o ato que em virtude de uma obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial

[5] O artigo 60, parágrafo 4º da Constituição Federal enaltece, entre outros dispositivos, que os direitos e garantias individuais não podem ser abolidos por Emenda Constitucional.

do contribuinte ao fisco. Injusta pelo montante ou pela falta de amparo jurídico. Ou seja, quando não é justa nem razoável (BIELSA, 1951, p. 93).

O princípio da igualdade jurídica abrange o Direito como um todo. Trata de princípio essencial entre os direitos fundamentais previstos na Constituição brasileira[6] e nas demais Constituições dos países do MERCOSUL. Vem a calhar as orientações passadas por Geraldo Ataliba quando afirma que *não teria sentido que os cidadãos se reunissem em República, erigissem um Estado, outorgassem a si mesmos uma Constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional da ereção do regime. (...) A res publica é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade* (ATALIBA, 1984, p. 175/6).

Em matéria fiscal, a igualdade de todos perante a lei, é entendida como igualdade para os indivíduos da mesma categoria, dentro da qual a legislação não pode estabelecer diferenças de tratamento. Com isso, tributos com incidências iguais devem ser estabelecidos em condições iguais. As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária, sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Nas relações com eles, submete-se a um rígido regime jurídico. Assim, regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica (CARRAZZA, 2007, p. 140).

Pode-se dizer, que diante do princípio republicano, é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios dirigidos aos indivíduos isoladamente ou a determinados grupos. Desta forma, estar-se-á diante ao atendimento dos direitos fundamentais estatuídos nas Constituições dos países do bloco do MERCOSUL. Assim, o dever fundamental de pagar tributos não pode ser injustificadamente, dispensado. Conforme ressalta Buffon: *Ser cidadão significa ter deveres – entre os quais o de pagar tributos.* Aqui deve ser considerado

[6] A título de informação é conveniente ressaltar a Exposição de Motivos do projeto do Código de Defesa do Contribuinte brasileiro, que abre a página de uma nova cidadania. Com ele o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para tratarem juntos, e com transparência democrática, da origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos; nada se presume negativamente contra um ou outro. Tal projeto pretende tornar eficaz a relação do cidadão-contribuinte com o Fisco na ordem de valores normatizados no sistema constitucional brasileiro. Enaltece o Projeto, que há um fortalecimento dos direitos fundamentais, seja no plano das legislações internas e dos tratados internacionais, seja no campo da reflexão jurídica e da busca da sua justificativa ética. Nessa perspectiva, os direitos fundamentais do contribuinte passam a ter nova relevância. O Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646 de 1999 e seus substitutivos que tramitam no Congresso Nacional, demonstram ser o primeiro passo do cidadão brasileiro rumo à modernidade em matéria fiscal.

também o direito de não poder dispensar o pagamento de tributos sem a devida fundamentação (BUFFON, 2009, p. 223).

No Brasil, o princípio da irretroatividade está previsto no artigo 150 da Constituição, que veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituir ou aumentar os mesmos, salvo as exceções com amparo constitucional.

A progressividade de alíquotas ao lado da generalidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, tem demonstrado que são fortes instrumentos de justiça tributária, se adequadamente aplicados. A progressividade deve atuar como elemento vetor para corrigir desigualdades sociais.

Da mesma forma, a proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, a teor do inciso IV do art. 150 da Carta Política brasileira, é considerada uma limitação constitucional ao poder de tributar. Escreveu Villegas, que há confisco quando se está face à exigência tributária que exceda a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado (VILLEGAS, 1989, p. 89).

A razoabilidade da imposição se deve estabelecer em cada caso concreto, segundo as exigências de tempo e lugar os fins econômicos e sociais de cada imposto. Com isso, verifica-se que há confisco sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho ou profissão, quando ocorrer absorção pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas. Toda vez que ocorrer o confisco através da tributação elevada, haverá ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte (BARRETO, 1986, p. 108).

O §1º do art. 145, da Constituição brasileira, exige que o imposto seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim, o legislador deve graduar a exigência do imposto, segundo a capacidade contributiva do contribuinte. Este princípio está dirigido principalmente ao legislador, confirmando tal posicionamento, quando destaca que a graduação deverá ser feita com base na lei. Portanto, somente a lei poderá estabelecer esta graduação, cujo limite legal se encontra na necessidade de respeitar os direitos individuais previstos no artigo 5º da Constituição. Para Villegas a capacidade contributiva é o limite material quanto ao conteúdo da norma tributária, garantindo sua justiça e razoabilidade. É também um princípio distributivo da carga tributária, integrando ainda a caracterização jurídica do tributo (VILLEGAS, 1989, p. 56). A capacidade contributiva é a base fundamental de onde partem as garantias, materiais diretas ou indiretas que as Constituições outorgam aos particulares, tais como a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade e a vedação de confisco.

As limitações à indiscriminada instituição e cobrança de tributos, estão em última análise concentradas na ideia de justiça tributária, sendo esta consequência direta do objetivo fundamental da República (art. 3º) de construção de uma sociedade justa (MUZZI, 2015). No direito brasileiro, por mais que se afirme que este princípio (justiça) não está explícito na Constituição, pois entendido como uma consequência do ideal de construção de uma sociedade justa, estaria ele resguardado nas diversas formas, por meio das quais se manifestam, quais sejam a capacidade contributiva, a progressividade, a segurança, a não confiscatoriedade além de outras já mencionadas.

A anterioridade tributária deve refletir um lapso temporal razoável para que o cidadão possa antecipar a forma e os meios com os quais vai contribuir para o custeio coletivo das despesas da sociedade e não apenas para que o governo possa exercer o seu poder arrecadador. É preciso o adequado planejamento da economia do país, para que os cidadãos vivam com segurança e previsibilidade, e isto deve interferir nas negociações do processo de integração.

Enaltecendo, novamente, o aspecto formal do Estado de Direito, que assegura que compete à lei (legislador), estabelecer os critérios tributários para não ferir dispositivos constitucionais que desigualam os contribuintes nas mesmas condições. Daí a legalidade destacar-se para garantir os demais princípios constitucionais (art. 150, I).

Um dos aspectos mais relevantes do processo de integração entre os países do MERCOSUL, diz respeito à eliminação de diferenças legislativas que possam dificultar ou obstaculizar o seu desenvolvimento. O Tratado de Assunção (art. 1º) menciona o compromisso dos países membros do MERCOSUL de harmonizar suas legislações nas matérias pertinentes, para obter o fortalecimento do processo de integração. No âmbito tributário significa inicialmente, a busca de coordenação fiscal que facilite o desenvolvimento comercial e a harmonização da legislação. Não obstante o reconhecimento de que a integração de mercados e a harmonização tributária são mecanismos essenciais para o desenvolvimento econômico e social do bloco mercosulino, os países envolvidos ainda dão os seus primeiros passos no sentido de promoverem a coordenação de seus sistemas positivos, especialmente no âmbito tributário. Pelo terceiro parágrafo do Tratado de Assunção, tem-se inicialmente, que o processo de integração nos países do MERCOSUL implicará na coordenação de políticas macroeconômicas, incluindo aí a política fiscal. Essa coordenação tem por finalidade assegurar o compromisso dos membros e parceiros do MERCOSUL em harmonizar as suas legislações, notadamente a área tributária.

A uniformização por sua vez pressupõe mais do que uma aproximação, exigindo uma identidade de texto (FERNANDES, 2000, p. 200). O estabelecimento de princípios referentes

a um determinado tributo pode significar o início da harmonização legislativa dele. No entanto, no âmbito do MERCOSUL, em matéria tributária, o processo de aproximação legislativa está direcionado na fase da coordenação de tributos ou coordenação fiscal, onde deverá se ater aos princípios da ordem democrática e atender aos ditames dos Direitos Humanos estatuídos, com o objetivo de alcançar uma tributação justa.

Uma questão relevante que merece destaque é a que trata do gasto público e especialmente da destinação da arrecadação de tributos específicos. Ou seja, a aplicação do dinheiro público para diminuição das desigualdades sociais e regionais bem como a distribuição da renda. Por isso a importância da relação da arrecadação do tributo com a vinculação com o seu gasto (receita pública). Tal controle pode ser realizado tanto no âmbito interno quanto externo conforme determina a Constituição brasileira (art. 70 e segs). Uma correta adequação do gasto público está relacionada com os direitos do homem, conforme alerta Norberto Bobbio, onde o problema fundamental dos direitos do homem, *não é tanto de justificá-los, mas o de protegê-los* (BOBBIO, 1992, p. 24). Daí a necessidade de analisar a transparência da administração pública no atendimento dos interesses da comunidade através do orçamento e da aplicação do dinheiro público. Isto porque, conforme afirma Alfredo Becker, que o tributo é um direito da sociedade e não do Estado. Tributar é um dever do Estado, porém, o tributo é um direito da sociedade. Assim, os princípios da moralidade e da eficiência, ambos previstos no artigo 37 da Constituição brasileira, revelam o princípio do justo gasto do tributo arrecadado.

Outro aspecto que precisa ser considerado é que no Brasil, a execução das normas do MERCOSUL é condicionada à aprovação das mesmas pelo Congresso e do Chefe do Poder Executivo. Ao Presidente da República incumbe celebrar os atos internacionais (art. 84, VIII, da CF/88), ao passo que o Congresso tem a competência exclusiva para resolver, definitivamente, sobre os mesmos (art. 49, I, da CF/88). A integração no processo legislativo depende da promulgação, que é o ato que confere publicidade à norma, mediante decreto do Poder Executivo.[7]

[7] O Código Tributário brasileiro assevera que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhe sobrevenha. Há uma discussão no Poder Judiciário sobre a matéria. Confira os processos RE nº 80.004-SE, que discutiu a validade do Decreto-lei nº 427/1969 diante da Convenção de Genebra - Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias e o Recurso Extraordinário 466.343/SP. Outros processos estão também em tramitação no Supremo Tribunal Federal.

Conclusões

As Constituições analisadas demonstram fartas disposições de proteção dos direitos humanos, incluindo aí as limitações à tributação, como foi demonstrado. Vale ressaltar que o bloco mercosulino não atingirá o seu processo de integração, sem compromissos efetivos, para evitar que ocorram práticas comerciais, que possam impedir, restringir ou prejudicar o livre exercício dos direitos humanos, a livre iniciativa e a livre concorrência.

A questão maior da proteção dos direitos humanos está na capacidade do Estado em exigir o respeito a estes direitos. Efetivar esses direitos, conforme escreve Konrad Hesse, demonstra que a Constituição jurídica está condicionada pela realidade histórica. Ela não pode ser separada da realidade concreta de seu tempo. A pretensão de eficácia da Constituição somente pode ser realizada se levar em conta essa realidade (HESSE, 1991). Os compromissos para a proteção dos Direitos Humanos, deverão ser efetivamente aplicados em cada País para que alcance a eficácia pretendida.

Conforme foi observado, os direitos fundamentais do contribuinte devem merecer destaque não só no âmbito constitucional ou da legislação ordinária, e sim, deve a administração tributária fazer valer, efetivamente em suas ações fiscalizadoras e aplicadoras das regras tributárias. Assim, estará garantindo a segurança e a justiça tributária, enaltecendo os direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito.

No entanto, no âmbito do MERCOSUL, em matéria tributária, o processo de aproximação legislativa está direcionado na fase da harmonização de tributos e da coordenação fiscal. Quanto a harmonização dos ordenamentos vigentes (tanto interna quanto externa), esta deverá se preocupar com as vantagens competitivas, considerando os direitos humanos e garantias fundamentais de cada país, colocando-os sempre em primeiro plano. A integração entre os países do MERCOSUL deve ser encarada como uma oportunidade para a efetivação dos direitos humanos. Considerando a diversidade existente entre os membros do MERCOSUL, se faz pertinente uma análise da incorporação da legislação de direitos humanos no ordenamento de cada país. O aprofundamento do processo de integração pressupõe uma articulação entre os Estados para que estes busquem soluções em conjunto e a harmonização da legislação interna.

Em derradeira análise, um dos objetivos da integração econômica é elevar o bem-estar da população de todo bloco. Assim, a redistribuição de rendas contribui para esse fim, sendo que a política fiscal tem função importante neste contexto. Quanto mais baixo o padrão de vida em algumas regiões a serem integradas, mais importante a harmonização política e fiscal dos

países membros nos seus aspectos redistributivos. Para que haja integração efetiva dos países do MERCOSUL, é necessário que cada Estado, reveja suas políticas econômicas e sociais e seus sistemas financeiro e tributário, ajustando os setores vitais da economia e viabilizando a cidadania plena e coletiva para os seus diversos segmentos em atendimento aos objetivos do processo de integração. A reciprocidade de tratamento, as isonomias e as liberdades são elementos essenciais do processo de integração. Assim, estará valorizando o homem, efetivando as liberdades de circulação de mercadorias, serviços e capitais, e dessa forma permitindo a verdadeira integração social, econômica e cultural nos países do MERCOSUL, considerando também os desafios para que o processo de integração possa a ser aperfeiçoado para o fomento da integração, bem como a implementação dos objetivos da UNASUL – União de Nações Sul Americanas.

O artigo tratou de maneira pontual as principais disposições constitucionais sobre os direitos humanos e proteção do contribuinte e alguns dos desafios para que o processo de integração possa ser aperfeiçoado. Contudo, não se deve desconsiderar os esforços até agora empreendidos para o fomento da integração. Por fim, há que se mencionar que para o sucesso da integração tanto no MERCOSUL quanto na UNASUL, é preciso vontade política dos agentes participantes do processo para resolver as questões pendentes bem como buscar novas alternativas para a integração dos blocos considerando o importante papel da sociedade também nesse processo.

Referências

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Visão Global da Fiscalidade no MERCOSUL: Tributação do Consumo e da Renda,* in O Direito Tributário no MERCOSUL, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Rio de Janeiro, Forense, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Instituições de Direito Público e República*. Mono, 1984.

BARBOSA-FOHRMANN, Ana Paula. *MERCOSUL e direitos humanos no quadro do conflito entre a constituição brasileira e os tratados internacionais in* Estudios Constitucionales, Año 8, Nº 1, 2010, pp. 355 – 366 do Centro de Estudios Constitucionales de Chile Universidad de Talca.

BARRETO, Ayres Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1986.

BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Publico*. Buenos Aires, Depalma, 1951.

BOBBIO, *Norberto. A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1992.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana entre os direitos e deveres fundamentais.* Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional.* Coimbra, Almedina, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Direito de Empresa e o MERCOSUL*. Revista Jurídica da Instituição Toledo de Ensino, nº 19, Bauru, SP, fev.1999.

CONSTITUIÇÕES: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Venezuela e Bolívia.

CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. RJ, Forense, 1993.

DECLARAÇÃO FINAL – XVIII CÚPULA SOCIAL DO MERCOSUL BRASÍLIA 14, 15 e 16 de julho de 2015 *in* http://flacso.org.br/files/2015/07/DECLARACAO-FINAL-XVIII-C%C3%BApula-Social-do-MERCOSUL.pdf

FERNANDES, Edison Carlos. *Normas Tributárias no MERCOSUL*. Rio de Janeiro, Forense, 2000.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição* (trad. Gilmar Ferreira Mendes), Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris, Editor, 1991.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*, 3ª ed. São Paulo, Max Limonad, 1997.

RAMOS, André de Carvalho. *Direitos Humanos e o MERCOSUL*. In MERCOSUL – Integração Regional e globalização, Rio de Janeiro, Renovar, 2000.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. *MERCOSUL – Direitos Humanos, Globalização e Soberania*. Belo Horizonte, Inédita, 1997;

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação* – Imunidades e Isonomia, Renovar, Rio de Janeiro, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos Humanos e Tributação*, in Anais das XX JORNADAS DO ILADT, Salvador, 2000,

TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos humanos e tributação nos países latinos*. In: MELLO, C.D.A & TORRES, R. L. Arquivos de direitos humanos. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.Vol. 3

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Memorial em Prol de uma nova Mentalidade quanto à Proteção dos Direitos Humanos nos Planos Internacional e Nacional*, in Revista de Direito Comparado, vol. 3, Belo Horizonte, Mandamentos Livraria e Editora, 1999.

VILLEGAS, H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.