

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo para céticos*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard H. *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. New York: Penguin Books, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando. *Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Aspectos Extrafiscais do IPI e Direitos Fundamentais. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane; BARROS NETO, Celso de (coord.). *Tributação e direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012.

VÁSQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado*. Coimbra: Almedina, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-Democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). *Tributação e direitos fundamentais*. Curitiba: Juruá, 2006.

\_\_\_\_\_. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: a Convivência do Lobo e do Cordeiro? In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 118, jun/2013.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.

## FUNDAMENTOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO COMPARADOS NAS CONSTITUIÇÕES DA

### ARGENTINA E DO BRASIL:

#### AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Rodrigo Caramori Petry

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito do Largo de São Francisco – Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Econômico e Social. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor.

**Resumo:** no presente trabalho, analisa-se o direito constitucional tributário da Argentina, sob a ótica dos fundamentos e dos limites à tributação, especificamente para apresentar as normas de atribuição e distribuição de competência tributária da Constituição da Argentina de forma comparativa com as mesmas normas constantes da Constituição do Brasil.

**Palavras-chave:** Direito constitucional tributário – Direito comparado – Competências tributárias – Constituições da Argentina e do Brasil.

**Sumário:** 1. Introdução – 2. Organização político-territorial, economia e carga tributária da Argentina – 3. A Constituição do Brasil e o direito tributário – 4. A Constituição da Argentina e o direito tributário: 4.1. Estrutura básica da Constituição argentina; 4.2. Dispositivos expressos ou diretamente dirigidos à matéria tributária na CN da Argentina;

4.3. Modificações constitucionais em matéria tributária na CN da Argentina; 4.4. Inexistência de dispositivos textualmente autônomos na CN da Argentina; 4.5. Normas constitucionais tributárias implícitas na Constituição argentina – 5. As normas de competência tributária nas Constituições da Argentina e do Brasil: 5.1. Distribuição de competências: o federalismo tributário na Argentina e no Brasil; 5.2. A competência para a União editar normas gerais infraconstitucionais em matéria tributária: ausência na Constituição da Argentina; 5.3. Competência tributária do Governo Central (União) na Argentina; 5.4. Competência tributária das Províncias/Estados; 5.5. Competência tributária dos Poderes locais/Municípios; 5.6. Competência tributária da Capital nacional/Distrito Federal; 5.7. A identificação constitucional das espécies de tributo: particularidade brasileira – 6. Conclusões – Referências.

## 1. Introdução

Dedicamos este pequeno ensaio de direito constitucional tributário comparado ao ilustre Professor José Roberto Vieira, jurista sereno, de fino trato e raciocínio atilado, e cuja seriedade e rigor científicos são reconhecidos pela comunidade científica no Brasil e no Exterior. Tivemos a feliz oportunidade de travar convívio acadêmico com o reverenciado Colega Professor Vieira quando de nossa passagem pela docência na Faculdade de Direito de Curitiba (atualmente Centro Universitário Curitiba),<sup>1</sup> instituição essa na qual desempenhamos por alguns anos o ensino de Direito Tributário, disciplina essa que desde muito antes o Professor Vieira já lecionava, na mesma Instituição, e na condição de Professor Titular, ao mesmo tempo em que ele ocupava o cargo de Professor de direito tributário na centenária Universidade Federal do Paraná (UFPR).

Quando o encontramos palestrando em Congressos de direito tributário, sempre o vimos com admiração intelectual. O homenageado, por numerosos anos, desempenhou elevadas funções na Secretaria da Receita Federal do Brasil, porém, constantemente marcou suas palestras e textos com uma

1. Instituição reconhecida também como UNICURITIBA.

corajosa postura de independência funcional, não aceitando carregar consigo o estandarte do Fisco quando o encontrava desenhado na ideia da “arrecadação a qualquer custo”. Seu trabalho nos órgãos fiscais não contaminou sua postura científica, permeada pela lógica e pelo equilíbrio, e exposta em comunicações inspiradas, de brilho respeitoso e gentil mesmo diante de opiniões divergentes, tudo a revelar a luz de seu pendor natural para o ensino.

Para marcar nossa despreziosa participação na presente homenagem, escolhemos o tema da competência tributária, visto aqui sob a ótica do direito comparado, e especificamente mediante a comparação das Constituições do Brasil e da Argentina.<sup>2</sup>

A Argentina foi escolhida aqui por suas relações econômicas e sociais próximas e estratégicas para o Brasil. Esse comparativo da regulação constitucional da atividade tributária Brasil-Argentina ganha relevo também como modelo teórico para outros países próximos, tendo em vista a forte influência desses dois países no contexto macroeconômico, político e social dos demais países que formam a América do Sul.<sup>3</sup> O comparativo será fundamentado no direito positivo, na doutrina mais atualizada e na jurisprudência dos tribunais constitucionais dos dois países, e especialmente da Argentina.

É interessante notar que tanto a independência do Brasil (1822) quanto a da Argentina (1816) foram motivadas em boa parte pelo abuso na cobrança de tributos por suas colônias (Portugal e Espanha). Além dessa semelhança, a instabilidade

2. Interessante notar que o Professor José Roberto Vieira oportunamente já se debruçou sobre o direito constitucional tributário comparado, embora envolvendo as Constituições do Brasil e da Espanha, em texto resultado de seminários coordenados por ele e pelo Professor Diego Marín-Barnuevo Fabo, na UFPR, em 1995 (VIEIRA, José Roberto; FABO, Diego Marín-Barnuevo. Direito constitucional tributário comparado: Brasil e Espanha. In *Revista de Direito Tributário* n° 68, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 95-99).

3. A América do Sul é subcontinente formado por 13 países: Brasil, Argentina, Uruguai, Paraguai, Chile, Bolívia, Peru, Equador, Colômbia, Venezuela, Guiana, Suriname e Guiana Francesa.

política acompanhou a história de ambas as nações, nas quais se alternaram regimes democráticos mais ou menos limitados e regimes ditatoriais militares.

Porém, apesar de os regimes políticos do Brasil e da Argentina serem próximos atualmente, com democracias em amadurecimento, sendo ambos os países federativos e com carga tributária semelhante (36% do PIB no Brasil<sup>4</sup> e 37,2% do PIB na Argentina), a moderna Constituição brasileira de 1988 é muito particular em matéria tributária, de caráter notavelmente mais rígido e detalhista, contando com 557 artigos,<sup>5</sup> dentre os quais 77 artigos são destinados à tributação, total ou parcialmente. Possui assim uma estrutura textual muito diversa daquela adotada pela já antiga Constituição argentina de 1853, que ainda conta com 130 artigos,<sup>6</sup> sendo apenas 14 artigos destinados à matéria tributária.

Alguns esclarecimentos sobre a metodologia do presente estudo são necessários, quais sejam: i) tendo em vista o presente artigo se destinar à publicação no Brasil, a transcrição do texto da Constituição brasileira será, sempre que possível, evitado, para que se dê maior espaço à transcrição do texto da Constituição argentina, por ser essa a mais desconhecida e de mais difícil acesso aos leitores (e assim revela maior interesse

4. Para uma análise jurídica da carga tributária e do conjunto dos tributos já instituídos e em vigor no Brasil: PETRY, Rodrigo Caramori. Análise jurídica da carga tributária brasileira: um quadro geral dos tributos no Brasil. In *Revista de Estudos Tributários* n° 93 (set-out), Porto Alegre: IOB/Síntese e IET, 2013, p. 81-117. Para outra análise, em língua espanhola: PETRY, Rodrigo Caramori. Límites a la potestad tributaria y la carga tributaria en Brasil. In *Revista de Derecho Escuela de Postgrado* (Facultad de Derecho de la Universidad de Chile) n° 5. Santiago de Chile: Thomson Reuters, julio/2014, p. 255-303.

5. Esse impressionante número total é o resultado da soma de 260 artigos do texto perene (somando-se diversos artigos interpostos, como, por exemplo, o art. 146-A), 118 artigos de disposições transitórias (ADCT), e mais 179 artigos textualmente autônomos do corpo principal da Constituição brasileira, e que constam apenas dos textos de emendas constitucionais, não incorporados ao texto principal da Constituição.

6. O texto constitucional argentino possui 129 artigos numerados em sequência, porém, um deles, o art. 14, possui uma duplicata, o “art. 14 bis”, introduzida pela Reforma Constitucional de 1957, resultando assim em 130 artigos no total.

para o estudo); ii) a extensa pesquisa do sistema jurídico constitucional argentino será documentada em notas de rodapé por vezes densas e numerosas, com as referências e transcrições de textos normativos, doutrinários e jurisprudenciais constitucionais argentinos, para o fim de assegurar ao leitor fácil acesso à fundamentação do presente artigo, já que em muitos casos as normas constitucionais argentinas não são explícitas, exigindo que se provem os fundamentos da interpretação jurídica que será apresentada.

Obviamente, um estudo com essa proposta de sistematização comparativa Brasil-Argentina de um tema abrangente (normas de atribuição de competência tributária) precisa sofrer um recorte de fundo, ou seja, uma limitação na profundidade com que cada um dos conjuntos de normas será apresentado, para, então, se tornar factível em um artigo científico. Disso resulta que o presente estudo de direito constitucional tributário comparado irá se limitar a identificar as normas expressas e implícitas de competência tributária, e apresentar suas aplicações imediatas e genéricas, deixando de ir a detalhes e repercussões jurídicas mais profundas.

Também em virtude de limitações de espaço editorial para o presente artigo, será feito um recorte para deixar de fora da pesquisa o extenso campo das imunidades tributárias, apesar de ser de especial interesse complementar ao estudo aqui apresentado.

Além disso, a comparação entre os dois sistemas constitucionais tributários (do Brasil e da Argentina) será realizada com a devida cautela, tendo em vista as peculiaridades do sistema jurídico de cada um dos dois países.<sup>7</sup> O presente artigo pretende se caracterizar como um estudo de direito

7. Sobre os cuidados no uso do método do direito comparado em matéria constitucional tributária, veja-se: ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 222. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92.

constitucional tributário<sup>8</sup> comparado e sistematizado sobre a competência tributária. Entretanto, por maior que seja o esforço de sistematização, o estudo não será exaustivo, nem em relação à Constituição da Argentina (que é o principal objeto de análise do presente estudo), nem muito menos em relação à Constituição do Brasil (que será referida brevemente, apenas para efeito comparativo).

Isso porque, em se tratando de direito constitucional tributário, a servir de instrumento protetivo dos direitos fundamentais da liberdade e da propriedade dos cidadãos-contribuintes, é claramente descabido esperar que as constituições revelem expressamente e de imediato todas as suas implicações normativas de forma a permitir a exaustiva definição do alcance de suas normas a todas as situações fáticas possíveis. A interpretação constitucional prestigia certa abertura, ciente da complexidade e mutabilidade social e econômica de seu campo de aplicação, o que exige uma interminável tarefa interpretativa de fatos, normas e valores da sociedade à qual se refere a Constituição.

Ainda é o caso de se alertar: além das espécies de normas constitucionais tributárias que serão apresentadas e comparadas aqui (competências tributárias) ainda existem diversas outras nos textos constitucionais dos dois países para as quais se deve reservar séria atenção nos estudos de direito constitucional comparado, mas, que, por ultrapassarem o propósito e as limitações do presente artigo, não serão objeto de análise.

Por último, cumpre esclarecer que no panorama doutrinário do Brasil ainda há muito espaço para abordagens de direito constitucional tributário comparado,<sup>9</sup> especialmente em

8. “Direito constitucional tributário” é expressão que abrange não só os textos constitucionais (expressos), mas também as normas constitucionais implícitas e aquelas editadas por fontes judiciais (jurisprudência).

9. PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. In *Revista Direito Tributário Atual* n° 30 (Coordenadores Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti). São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 351-385.

relação ao nosso país-parceiro, a Argentina. Revela-se, assim, importante e útil o presente estudo.

## 2. Organização político-territorial, economia e carga tributária da Argentina

A Argentina é um país habitado por aproximadamente 40 milhões de pessoas,<sup>10</sup> politicamente organizado sob o regime de governo republicano presidencialista, com tripartição de poderes estatais (Legislativo, Executivo e Judiciário), e regime de Estado federativo. A Federação é composta pelo Governo Federal (também chamado de Administração Nacional ou Central), com sede na cidade chamada “*Capital de la República*” (definida por lei especial do Congresso nacional argentino como Buenos Aires, cidade autônoma com *status* diferenciado, espécie de província especial);<sup>11</sup> pelos Governos de 23 Províncias (também chamados de Administrações Provinciais, Estaduais ou Regionais); e pelo Governo de aproximadamente 1.200 Municípios<sup>12</sup> (também chamados de Administrações Locais).

10. Conforme o último Censo publicado pelo Governo da Argentina (2010), disponível em: <<https://goo.gl/buUfct>>, especialmente o Quadro P3 (em planilha modelo excel). Acesso em: 18 ago. 2017.

11. A Constituição de 1853 não definiu expressamente Buenos Aires como Capital da Nação, delegando tal tarefa (decisão sobre a cidade Capital) para lei especial, conforme art. 3° do texto constitucional.

12. Se forem contadas todas as administrações locais da Argentina (que compreendem, além dos Municípios, também outras formas de divisões administrativas), o número de administrações locais pode ser superior a 2.600, levando-se em conta dados de 2004 (CAO, Horacio (Coordenador). *Introducción a la administración pública argentina*: nación, provincias y municipios. Buenos Aires: Biblos, 2007, p. 12-13 e 99-102). Spisso, ao considerar todos os governos locais (Municípios, comunas, comunas rurais etc.) fez menção à existência de 2.172 governos locais na Argentina (não se sabe referência à data da estimativa, mas a publicação do dado é de 2011), aos quais se referiu indiscriminadamente como “Municípios de Província”, com o que não concordamos, porque Municípios são organizações político-territoriais que não se confundem com simples administrações locais, inclusive possuem competência tributária, enquanto simples administrações (chamadas também “governos”) locais não possuem (SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 5ª ed., Buenos Aires: Astrea, 2011, p. 237). José Casás, com dados de 2001, fala em “1.900 municipios de provincia”, mas sem definir do que estava a tratar, se Municípios

Na Argentina, os Municípios correspondem a divisões político-administrativas das províncias, com autonomia política, administrativa e financeira, o que era polêmico e questionável até a Reforma da Constituição em 1994. Antes da Reforma, havia defensores das duas ideias: Municípios entendidos como simples autarquias e Municípios entendidos como autônomos (com direito a reger os assuntos locais por meio de cartas políticas próprias, chamadas “cartas orgânicas municipais”). Algumas províncias demoraram inclusive para atribuir de fato a devida autonomia aos seus Municípios conforme previu a Reforma de 1994, e diversos pequenos Municípios ainda não possuem sua própria carta orgânica.<sup>13</sup>

A caracterização e estruturação dos Municípios é tema complexo e de difícil definição em virtude da formação dos Municípios ter sido tarefa delegada pela CN da Argentina às Constituições Provinciais. Como alerta um trabalho científico coletivo coordenado por Horacio Cao,<sup>14</sup> nem os especialistas entraram em um acordo sobre o número exato de administrações locais e de Municípios na Argentina, tendo em vista a diversidade de regimes jurídicos municipais e de administrações locais atribuídos pelas Constituições das diversas Províncias. Os Municípios, a depender da Província onde estejam, podem ter diversas classificações, conforme a população e outros critérios (existem então, “Municípios de primeira categoria”, de “segunda categoria” etc.). Apenas uma pequena parcela (aproximadamente 122) dos Municípios argentinos possui condições de ter uma carta orgânica, os demais devem

pios ou administrações locais (CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente (a partir del principio de reserva de ley tributaria)*. 1ª reimpressão, Buenos Aires: Ad Hoc, 2005, p. 71). Outros dados sobre as províncias e municípios (subdivididos em departamentos e partidos) da Argentina também podem ser buscados no Instituto Nacional Geográfico da Argentina (Disponível em: <<https://goo.gl/21QkCt>>. Acesso em: 28 jul. 2017).

13. ITURBURU, Mónica. *Municipios argentinos: fortalezas y debilidades de su diseño institucional*. Buenos Aires: Instituto Nacional de la Administración Pública, 2000, p. 04-05. Disponível em: <<https://goo.gl/L9ar9>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

14. *Op. cit.*, p. 110.

seguir apenas normas gerais ditadas pelas Províncias das quais fazem parte territorial,<sup>15</sup> muito diferente do Brasil, que desde a CF/1988 autoriza a todos os Municípios que votem suas próprias leis orgânicas, inclusive podendo instituir seus próprios tributos conforme previsto no art. 156 da CF/1988.<sup>16</sup>

Além disso, estima-se que na Argentina existam mais de 1.000 governos/administrações locais sem *status* de Município, ou seja, sem organização política (não são pessoas político-territoriais e sim apenas divisões administrativas).<sup>17</sup> Os Municípios ainda podem ser divididos em setores meramente administrativos chamados de “departamentos” (de modo geral) e de “partidos” (especificamente na Província de Buenos Aires). Na Cidade Autônoma de Buenos Aires, ainda existem outros tipos de divisões administrativas, com cargos eletivos, denominadas de “comunas”.

A Argentina representa atualmente a 3ª maior economia capitalista da América Latina (atrás apenas do Brasil e do México), levando-se em conta o PIB (Produto Interno Bruto).<sup>18</sup> Segundo alguns levantamentos, a Argentina possui atualmente a maior carga tributária da América Latina (37,2%), à frente do Brasil (2º colocado), com uma carga tributária um pouco inferior (36%), mas, tais números podem mudar de ano a ano, servindo apenas como uma referência

15. *Op. cit.*, p. 109.

16. Conforme esclarece José Afonso da Silva (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 639-642).

17. As divisões administrativas menores são denominadas geralmente de comissões municipais, comissões de fomento, juntas vecinais, comunas ou comunas rurais, e não possuem *status* político de Município, sendo dependentes de um Município ou de uma Província diretamente.

18. ASSIS, Francisco Carlos de. Brasil contribui com 39% do PIB da América Latina. São Paulo: *Revista Exame* (publicação de 17/05/2015). Disponível em: <<https://goo.gl/5QKXSg>>. Acesso em: 28 jul. 2017. Interessante notar que o Brasil, por sua má distribuição de riqueza, fica atrás da Argentina e do México se utilizado o critério comparativo do PIB per capita, ou seja, o PIB dividido entre a população de cada país (UOL. Brasil é o 77º em lista de países mais ricos, atrás de Argentina e Venezuela. São Paulo: UOL Economia. Disponível em: <<https://goo.gl/5KMsA6>>. Acesso em: 28 jul. 2017).

aproximada.<sup>19</sup> Rodolfo Spisso identifica a alta carga tributária na Argentina como um dos mais graves problemas atuais do País,<sup>20</sup> assim como é no Brasil.

### 3. A Constituição do Brasil e o direito tributário

A previsão de um sistema tributário detalhado dentro das Constituições não é uma exigência inerente a qualquer texto constitucional, variando conforme o país.<sup>21</sup> Em relação à Constituição brasileira de 1988, pode-se afirmar que ela é especialmente detalhada em matéria tributária, constituindo um sistema amplo de normas protetivas dos cidadãos-contribuintes.

Além de o texto constitucional do Brasil possuir um capítulo especialmente dedicado à tributação, contendo a atribuição e a divisão das competências tributárias entre os entes políticos federados (União, Estados, DF e Municípios) e a fixação de diversos limites ao poder de tributar, dentre eles as imunidades tributárias, numerosas outras normas tributárias estão espalhadas pelo texto constitucional brasileiro, o que faz da Constituição brasileira objeto de especial interesse para o estudo do direito constitucional tributário, a ponto de se lhe reconhecer no Brasil uma autonomia didática expressiva.<sup>22</sup>

19. Segundo levantamento publicado no jornal argentino *La Nación*, ainda no ano de 2013 a carga tributária argentina era de 31,2% do PIB, ficando atrás somente do Brasil com 35,7% (KANENGUISER, Martín. *La Argentina tiene hoy la mayor presión tributaria de su historia*. Buenos Aires: La Nación. Disponível em: < <https://goo.gl/W2YPg0> >. Acesso em: 28 jul. 2017).

20. “Ya hemos señalado que uno de los más graves problemas actuales es la exorbitancia de la carga tributaria, resultado de las altas tasas y de la superposición de imposiciones que recaen sobre una misma materia imponible...” (SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 5ª ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 527).

21. “As Constituições têm por objeto estabelecer a estrutura do Estado, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma de seu exercício, limites de sua atuação, assegurar os direitos e garantias dos indivíduos, fixar o regime político e disciplinar os fins socioeconômicos do Estado, bem como os fundamentos dos direitos econômicos, sociais e culturais.” (DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 43).

22. Indicando um panorama de obras e autores de relevo dedicados ao estudo didaticamente autônomo do direito constitucional tributário brasileiro, veja-se: VIEIRA,

É importante frisar que a extensão e a densidade extraordinárias do sistema constitucional tributário brasileiro não representam propriamente uma novidade do Texto Constitucional de 1988. As Constituições brasileiras anteriores também continham numerosos dispositivos tributários, especialmente as de 1969, 1967 e 1946 (após a redação dada pela Emenda 18/1965),<sup>23</sup> e, embora com menor dimensão, também as Cartas de 1946 (em sua redação original), 1937, 1934 e 1891 eram pródigas em dispositivos tributários. Isso fica evidente quando se comparam essas Constituições brasileiras com as Constituições de outros países.

Em virtude de todo esse cuidado expresso da Constituição do Brasil com o regramento da atividade tributária, diz-se que o cidadão brasileiro possui um “regime de especial proteção constitucional em matéria tributária”.<sup>24</sup> A Constituição brasileira é especial, pois não encontramos nas Constituições de outros países representativos o mesmo tratamento extenso, expresso e de certa forma rígido, relativo à atividade tributária.<sup>25</sup>

José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In Teoria geral da obrigação tributária* (estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges). Heleno Taveira Tôrres (Coordenador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 606-610. A autonomia didática do estudo do direito constitucional tributário na Argentina também é reconhecida há muito tempo, como apontava já na década de 1950 o jurista argentino Segundo V. Linares Quintana, citado por José Roberto Vieira (*Op. Cit.*, p. 607).

23. É somente a partir da EC 18/1965 que se estruturou no texto da Constituição de 1946 um sistema constitucional tributário mais representativo, já que anteriormente a matéria tributária era tratada como uma parcela pouco sistematizada de regras e princípios imersos no Título I da Constituição de 1946, que nominalmente tratava da “Organização Federal”. Nas Constituições brasileiras republicanas anteriores (1937, 1934 e 1891) também não havia um adequado espaço para o tratamento rigorosamente sistemático e organizado da matéria tributária.

24. E essa característica de especial proteção do cidadão-contribuinte não é somente da CF de 1988, pois mesmo as Constituições brasileiras anteriores já eram assim, como ressaltado por Geraldo Ataliba ao tratar da velha Constituição de 1946, com a redação dada pela EC 18/1965 (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968, p. 89).

25. Realizando esse comparativo, veja-se o estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. *In Revista Direito Tributário Atual* n° 30 (Coordenadores Ricar-

## 4. A Constituição da Argentina e o direito tributário

### 4.1 Estrutura básica da Constituição argentina

A única Constituição efetiva da Argentina, promulgada em 1853, sofreu sete (7) emendas até hoje. Denominadas de “reformas”, as emendas são identificadas pelos anos nos quais foram promulgadas, quais sejam: 1860,<sup>26</sup> 1866,<sup>27</sup> 1898,<sup>28</sup> 1949 (depois invalidada),<sup>29</sup> 1957,<sup>30</sup> 1972 (governo militar)<sup>31</sup> e 1994. O atual texto constitucional argentino contém o texto original de 1853 com as alterações feitas por quase todas as emendas acima, com exclusão das reformas promovidas em 1949 e em 1972.<sup>32</sup> Apesar de ser uma Constituição antiga, é importante observar que por vários períodos ela não esteve em vigor, tendo sido suspensa por golpes militares, durante a conturbada vida político-constitucional da Argentina.<sup>33</sup>

do Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti). São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 351-385.

26. O texto da Reforma Constitucional argentina de 1860 está disponível em: <https://goo.gl/KPAUvy>. Acesso em: 28 jul. 2017.

27. Texto da Reforma de 1866 disponível em: <https://goo.gl/FU417i>. Acesso em: 28 jul. 2017.

28. Texto da Reforma de 1898 disponível em: <https://goo.gl/9eVu6R>. Acesso em: 28 jul. 2017.

29. Uma Proclamação em 27 de abril de 1956, pelo governo de fato que assumiu o poder após a destituição do Presidente da época (Juan Perón) por golpe militar, declarou retirar a eficácia da reforma constitucional anterior, datada de 1949.

30. Texto da Reforma de 1957 disponível em: <https://goo.gl/7wvy31>. Acesso em: 28 jul. 2017.

31. Tal Reforma de 1972 foi desconsiderada após a redemocratização da Argentina.

32. Como declara expressamente a Ley nº 24.430/1994, que republicou a Constituição da Argentina consolidada com as alterações vigentes após a última reforma constitucional. A atual Constituição está disponível em: ARGENTINA. *Constitución de La Nación Argentina (1853)*. Buenos Aires: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Disponível em: <https://goo.gl/azFdU>. Acesso em: 28 jul. 2017.

33. MENSAQUE, Alberto R. Zarza. La reforma de la Constitución argentina de 1994. Disponível em: <https://goo.gl/AkHUsG>. Acesso em: 28 jul. 2017.

O texto constitucional argentino atual é composto por 130 artigos, observando-se que, além de 129 artigos numerados em sequência, o art. 14 possui uma duplicata de número, introduzida pela Reforma Constitucional de 1957 (identificada como “art. 14 bis”),<sup>34</sup> o que resulta no total de 130 artigos. Os artigos são organizados em grupos, que correspondem a subdivisões do texto constitucional, sendo as principais: i) Primeira Parte (cuidando de declarações, direitos e garantias); ii) Segunda Parte (cuidando das autoridades da Nação e organização dos poderes). Ao final do texto constitucional argentino, ainda existe uma parte denominada “Disposições transitórias”, contendo 17 disposições, todas introduzidas pela última Reforma Constitucional, datada de 1994.

### 4.2 Dispositivos expressos ou diretamente dirigidos à matéria tributária na CN argentina

Não existe nenhum capítulo da Constituição da Argentina dedicado à atividade tributária. Nem mesmo existe um artigo totalmente dedicado a aspectos tributários. O direito tributário constitucional argentino expresso é integrado por poucas e curtas disposições tributárias espalhadas em algumas partes de um total de 14 artigos (bem aquém das dezenas de artigos da Constituição do Brasil). Não há outros dispositivos diretamente dirigidos à tributação. Vejam-se as partes da Constituição da Argentina e seus dispositivos contendo menção expressa (ou ao menos dirigidos diretamente) à matéria tributária:

- Primeira Parte, Capítulo Primeiro (Declarações, direitos e garantias): art. 4º (competência do Governo federal para instituir tributos na importação e exportação, e outros tributos que sejam previstos por lei do Congresso Nacional, de forma equitativa e

34. Diferentemente das emendas à Constituição do Brasil, que introduzem artigos interpostos no texto constitucional mediante duplicatas de número acompanhadas de letra em caixa alta (por exemplo, o art. 146-A, que foi inserido após o art. 146).

proporcional); art. 9º (tributos aduaneiros são exclusivamente nacionais); arts. 10, 11 e 12 (vedação a limitações tributárias ou de outra natureza ao tráfego de bens, mercadorias e produtos entre as províncias argentinas, e vedação ao favorecimento de um porto em detrimento de outro); art. 14 *bis* (vedação à superposição de aportes previdenciários, ou seja, vedação à bitributação de contribuições cobradas dos segurados à previdência social);<sup>35</sup> art. 16 (princípio da isonomia tributária); art. 17 (exigência de lei do Congresso para instituição de tributos); art. 20 (vedação à instituição de tributos extraordinários aos estrangeiros residentes na Argentina); art. 25 (vedação à instituição de barreiras tributárias em face da imigração de estrangeiros que venham se estabelecer na Argentina com a intenção de trabalhar e trazer progresso econômico e social);

- Primeira Parte, Capítulo Segundo (Novos direitos e garantias): art. 39 (vedação à iniciativa popular para feitura de leis em matéria tributária);
- Segunda Parte (Autoridades da Nação), Título Primeiro (Governo federal), Seção Primeira (Do Poder Legislativo): no Capítulo Primeiro (Da Câmara dos Deputados), art. 52 (iniciativa exclusiva da Câmara dos Deputados para propor leis em matéria de tributos); e no Capítulo Quarto (Atribuições do Congresso), art. 75 (competência do Congresso para

35. Originalmente tal dispositivo não possuía natureza tributária, já que foi incluído pela Reforma Constitucional de 1957 e nessa época as contribuições previdenciárias argentinas não possuíam natureza de tributo. Eram contribuições parafiscais no sentido de paralelas ao direito tributário. Atualmente se pode afirmar que é reconhecido pelo próprio Governo argentino que as contribuições ao seguro social obrigatório possuem natureza de tributo (da espécie contribuição especial). Essa é a posição da Secretaria da Fazenda Argentina (ARGENTINA. Presidencia de la Nación. Tributos vigentes en la República Argentina a nivel nacional. Buenos Aires: Presidencia de la Nación/Ministerio de Economía y Finanzas Publicas. Disponível em: <<https://goo.gl/wbw3F>>. Acesso: 28 jul. 2017).

legislar matéria tributária, instituindo tributos indiretos como faculdade concorrente com as províncias, e podendo instituir tributos diretos por tempo determinado e de maneira uniforme no território da nação argentina);

- Segunda Parte (Autoridades da Nação), Título Primeiro (Governo federal), Seção Segunda (do Poder Executivo): no Capítulo Terceiro (Atribuições do Poder Executivo), art. 99, inciso 3, § 2º (traz vedação ao uso do decreto com força de lei em matéria tributária).

Nota-se assim como o texto da Constituição da Argentina é diverso do extenso e detalhado texto da Constituição do Brasil, inclusive em relação aos dispositivos que atribuem competência tributária, como ficará mais evidenciado adiante, em tópico próprio.

### 4.3 Modificações constitucionais em matéria tributária na CN da Argentina

Interessante notar que o reduzido texto tributário da Constituição Argentina também proporcionou menores pressões por reformas constitucionais. Foram realizadas apenas 7 reformas até hoje (embora muitos projetos de reforma tenham sido discutidos ao longo da conturbada história política da Argentina),<sup>36</sup> dentre as quais apenas 5 permaneceram válidas, como já retratado aqui. Dessas 5 reformas constitucionais validadas e ainda integradas à Constituição vigente, apenas duas delas trataram de matéria tributária (a Reforma constitucional de 1860, no que alterou o art. 64 vigente à época;<sup>37</sup> e a

36. MENSAQUE, Alberto R. Zarza. La reforma de la Constitución argentina de 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/AkHUsG>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

37. Tratando de tributos aduaneiros (importação e exportação) e uniformidade dos tributos nacionais sobre as províncias argentinas, além de autorizar o pagamento dos tributos nacionais com moeda corrente de cada uma das províncias ou equivalente.



Reforma de 1866, que alterou os arts. 4º e 67 vigentes àquela época).<sup>38</sup> Muito diferente do que ocorreu na Constituição do Brasil, que já recebeu 102 emendas, sendo 30 emendas em matéria tributária (ou seja, 30%) desde sua promulgação.<sup>39</sup>

Outro aspecto interessante diz respeito à situação das limitações à edição de reformas constitucionais na Argentina: não existe dispositivo expresso no texto da CN argentina tratando de estabelecer limites materiais a reformas, inclusive em matéria tributária. O art. 30 da CN apenas estabelece limites procedimentais prévios, e que dificultam significativamente reformas, inclusive em matéria tributária: a necessidade de reforma precisa ser declarada por 2/3 do Congresso, para somente depois ser convocada uma convenção reformadora,<sup>40</sup> o que traz uma rigidez procedimental maior do que a estabelecida no Brasil. Os limites materiais à edição de reformas deverão ser analisados caso a caso, diante de cada projeto, diferentemente do que ocorre no Brasil, onde certas matérias já estão previamente excluídas de modificação (as “cláusulas pétreas”).

Porém, apesar de poucas reformas formais, as disposições da Constituição da Argentina sofreram diversas revogações implícitas e diversas mutações constitucionais,<sup>41</sup> o que implica dizer que diversos dispositivos da Constituição de 1853 já não são mais de fato vigentes na Argentina ou que ganharam novo significado, mas, apesar disso, continuam expressos no

38. Tal reforma tratou novamente de tributos aduaneiros e forma de pagamento em moeda, mesma temática tratada na Reforma constitucional de 1860.

39. Para ver um panorama das emendas constitucionais em matéria tributária no Brasil, até 2010: PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a função normativa das emendas constitucionais em matéria tributária: questionamentos envolvendo as contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS. *Revista de Estudos Tributários* n° 73. Porto Alegre: IOB/Síntese e IET, maio-jun/2010, p. 59-80.

40. Também comentando a relativa ausência de limitações ao poder de reforma constitucional argentino: FIUZA, Ricardo Arnaldo Malheiros. *Direito constitucional comparado*. 5ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 286-287.

41. Sobre o conceito de mutação constitucional: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva e IDR, 2009, p. 151-152.

texto constitucional. Isso ocorre em uma série de disposições da Constituição argentina em matéria tributária, como adverte Rodolfo Spisso analisando a jurisprudência do Tribunal Constitucional da Argentina.<sup>42</sup>

#### 4.4 Inexistência de dispositivos textualmente autônomos na CN da Argentina

Na Constituição da Argentina não existem dispositivos textualmente autônomos, ao contrário do que ocorre na Constituição do Brasil. Ou seja, os textos das emendas/reformas constitucionais editadas até hoje à Constituição da Argentina apenas incorporaram novas redações aos dispositivos já existentes no texto original da Constituição (datado de 1853), ou criaram novos dispositivos incorporando-os sempre ao texto constitucional original.

A última Reforma da Constituição, datada de 1994, foi a mais significativa, tendo adicionado 19 artigos ao texto original da Constituição argentina, além das reformulações de artigos já existentes e da criação de 17 disposições constitucionais transitórias, todas elas incorporadas ao texto original da Constituição. Assim sendo, nunca foram criados dispositivos constitucionais textualmente autônomos, ou seja, presentes apenas no texto das próprias reformas constitucionais.

Talvez por isso mesmo seja mais adequado denominar as modificações do texto constitucional argentino de 1853 como “reformas” no sentido de simples remodelação de um texto já existente. O uso da denominação “emenda constitucional” parece então ser mais apropriada ao Brasil, como de fato ocorre (a Constituição brasileira inclusive usa apenas a palavra “emenda” e não a palavra “reforma”),<sup>43</sup> pois essa ex-

42. Para maiores detalhes: SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 5ª ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 4-5.

43. De fato, a Constituição brasileira não usa a expressão “reforma constitucional” quando trata das mudanças expressas do texto constitucional, vide art. 59, I, da

pressão (“emenda”) parece incluir tanto as remodelações do texto constitucional já existente como também a adição de textos novos verdadeiramente “emendados” ao texto original no sentido de que não são misturados ao texto-base e, sim, ligados, ficando presentes apenas no texto das próprias emendas constitucionais.

#### 4.5 Normas constitucionais tributárias implícitas na Constituição argentina

Assim como ocorre na Constituição brasileira, a Constituição da Argentina admite uma série de normas constitucionais tributárias implícitas, identificadas pela doutrina e pela jurisprudência argentinas. Especificamente em relação às competências tributárias, são elas quase sempre expressas no texto da Constituição argentina, assim como o é na Constituição do Brasil, embora na Constituição argentina as competências sejam expressas de forma muito breve. Como exemplo de competência tributária implícita na Constituição da Argentina se pode verificar a competência concorrente das Províncias com a União em relação aos impostos indiretos, conforme será esclarecido no tópico 5.4, logo adiante no presente texto.

### 5. As normas de competência tributária nas Constituições da Argentina e do Brasil

#### 5.1 Distribuição de competências: o federalismo tributário na Argentina e no Brasil

Um dos aspectos mais marcantes da Constituição da Argentina em matéria tributária é que, apesar de adotar a

Constituição brasileira: “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição;”

forma federativa de Estado, a Constituição da Argentina não se ocupou de distribuir a competência legislativa tributária (“*potestad tributaria*”)<sup>44</sup> entre os entes federados (Governo Nacional, 23 Províncias, a Cidade Autônoma de Buenos Aires e aproximadamente 1.200 Municípios),<sup>45</sup> ou seja, não discriminou os tributos que poderiam ser instituídos por cada ente político-territorial.<sup>46</sup>

Muito diferentemente, a Constituição do Brasil discriminou amplamente as competências legislativas tributárias, distribuindo o poder de tributar entre a União Federal, os 26 Estados federados, o DF e os 5.570 poderes locais (Municípios), conforme o demonstram os arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155 e 156 da CF/1988. Ao Distrito Federal coube uma competência tributária mista, compreendendo os tributos atribuíveis aos Estados e ao mesmo tempo os tributos atribuíveis aos Municípios (arts. 147 e 155).

#### 5.2 A competência para a União editar normas gerais infraconstitucionais em matéria tributária: ausência na Constituição da Argentina

Outra diferença marcante entre a Constituição da Argentina e a Constituição do Brasil, em relação à competência legislativa tributária, é o fato de que a CN argentina não atribuiu competência para a União estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, diferentemente da CF brasileira, que em seu art. 146 atribuiu para a União a competência

44. VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª ed., Buenos Aires: Astrea, 2013, p. 252.

45. Sobre o número de Municípios e outras administrações locais, veja-se o item “2” do presente artigo.

46. Na época da promulgação da Constituição de 1853 ainda não se havia determinado qual seria a Capital da nação, portanto, Buenos Aires ainda não possuía *status* diferenciado, pois sequer participava da federação na época, tendo se integrado posteriormente. Com a Reforma de 1994 houve indicação expressa de um estatuto diferenciado para a cidade (art. 129), mas sem menção à competência tributária.

para editar diversas normas gerais (aplicáveis aos tributos em geral da União, dos Estados, do DF e dos Municípios). Com isso, a CF do Brasil inclusive prevê a existência de um Código Tributário Nacional brasileiro, ou, melhor dizendo, recepção o Código já existente desde 1966, e que guarda certa função uniformizadora e harmonizadora da legislação infraconstitucional no Brasil.

Na Argentina, não existe um Código Tributário Nacional, e não é sequer previsto ou exigido pela Constituição Nacional. Não se ignora aqui, porém, que em 1942 e em 1964 foram apresentados anteprojetos de Código Fiscal para a Argentina, ambos de lavra do Professor argentino Giuliani Fonrouge, mas que não foram devidamente analisados ou aprovados no Congresso, como noticiam Juan C. Luqui<sup>47</sup> e Villegas.<sup>48</sup> Interessante notar que o projeto argentino de 1942 foi aproveitado como uma das diversas bases de estudo para a elaboração do Projeto de Código Tributário Nacional do Brasil.<sup>49</sup>

### 5.3 Competência tributária do Governo Central (União) na Argentina

Quanto à competência para a instituição de tributos, ela está presente nas Constituições do Brasil e da Argentina, porém, expressa de formas bastante diversas.

47. LUQUI, Juan Carlo. O projeto de código tributário nacional do Brasil. In *Revista de Direito Administrativo* n° 44, São Paulo: FGV, 1956, p. 540-546. De outro lado, importa observar que a Lei Geral de Procedimento Tributário (Lei n° 11.683/1998) não se confunde com um Código Tributário Argentino, tratando-se de um conjunto de normas gerais e imediatamente aplicáveis apenas para os tributos do Governo Nacional, à semelhança de um “código de tributos da União”, assim como existem códigos tributários provinciais e municipais contendo regras para os tributos das Províncias e dos Municípios.

48. VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª ed., Buenos Aires: Astrea, p. 236.

49. BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 14.

Em relação à Argentina, observe-se primeiramente que a competência tributária do Governo federal é prevista pelo art. 4º do texto constitucional da Argentina, de modo muito sucinto, apenas afirmando-se que o Governo provê os gastos da nação argentina por meio da arrecadação de impostos aduaneiros (chamados de direitos de importação e exportação) e de outros tributos referidos genericamente como “*contribuciones*” (expressão usual da época da promulgação da Constituição argentina, na segunda metade do século XIX, para se referir a receitas públicas diversas) que o Congresso nacional argentino venha a instituir.<sup>50</sup> Note-se que a velha Constituição brasileira de 1824 também usava o vocábulo “contribuições” para designar as receitas públicas arrecadadas com cobranças diversas, inclusive tributos.<sup>51</sup>

Na Constituição do Brasil, também os impostos de importação e exportação são atribuídos exclusivamente à União Federal, embora existam dois outros tributos (ICMS/estadual e ISS/municipal) que podem incidir no caso da importação de mercadorias e de serviços. Victor Uckmar<sup>52</sup> observa que é uma regra geral, em países organizados sob esquema de federação, que a competência tributária para instituir tributos aduaneiros seja exclusiva do governo central, e assim, portanto, ocorre na Argentina e no Brasil.

50. “*El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación com los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación [...] de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponha el Congreso General [...]*”

51. Nesse sentido, consulte-se o art. 171 da Constituição Imperial brasileira: “Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.” [Nota do editorial: Transcrição mantida conforme publicação da época].

52. UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. (tradução e notas ao direito brasileiro por Marco Aurélio Greco). São Paulo: Malheiros, 1999, p. 109-110.

Esse texto constitucional argentino é muito diverso do texto constitucional brasileiro, que em relação à União Federal possui detalhada atribuição e discriminação dos impostos de sua competência, mediante inclusive a indicação de suas possíveis hipóteses de incidência. De outro lado, há uma semelhança: na CN argentina, assim como ocorre na CF do Brasil, a competência tributária é, em regra, uma faculdade estatal, podendo ser exercida ou não pelo ente competente.<sup>53</sup>

O art. 75, inciso 2, da Constituição argentina (introduzido pela Reforma de 1994), afirma que cabe ao Congresso (Governo federal) instituir tributos (“*contribuciones*”) indiretos de forma concorrente com as Províncias, mas não nomina quais tributos seriam esses nem indica bases econômico-jurídicas de tributação. Diferentemente, a Constituição brasileira distribuiu as diversas bases tributáveis para os impostos entre a União, Estados, DF e até mesmo os Municípios, com relação aos impostos que se possam classificar economicamente de indiretos (aqueles que repercutem de forma mais visível e imediata nos preços dos produtos, mercadorias e serviços): assim, o imposto sobre operações com produtos industrializados ficou com a União (art. 153, IV); o imposto sobre operações com mercadorias ficou com os Estados/DF (art. 155, II); e o imposto sobre serviços ficou com os Municípios/DF (art. 156, III).

O mesmo art. 75, inciso 2,<sup>54</sup> da Constituição da Argentina, também atribui competência tributária para o Governo nacional (por meio do Congresso) instituir tributos (“*contribuciones*”)

53. No Brasil, essa regra comporta exceção: a instituição do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) é obrigatória a todos os Estados, por exigência do equilíbrio federativo, já que a exoneração desse imposto estadual favorece a guerra fiscal entre os entes federados, pois gera concorrência desequilibrada pela atração de investimentos, pela desoneração local das empresas.

54. “*Artículo 75. Corresponde ao Congreso: [...] 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*”

diretos, mas, por tempo determinado, e sempre que as necessidades governamentais exijam novas receitas. Esse dispositivo é anacrônico, pois as necessidades financeiras constantes do Governo nacional argentino na atualidade impedem que tributos diretos, como é o caso do imposto sobre a renda argentino, possam ser cobrados apenas provisoriamente. Rodolfo Spisso comenta que essa restrição ultrapassada da Constituição argentina é costeadada atualmente por meio de um artifício óbvio: a vigência provisória da legislação do imposto sobre a renda argentino (denominado “*impuesto a las ganancias*”) é sucessivamente prorrogada no tempo, por meio de diversas leis, desde 1932 sem interrupção.<sup>55</sup>

Note-se também que a Constituição argentina não indica as possíveis hipóteses de incidência (fatos geradores) dos impostos diretos, e, conseqüentemente, não se indicam as matérias tributáveis, havendo maior flexibilidade para o legislador infraconstitucional argentino instituir os impostos, bem diferente do que ocorre na Constituição brasileira, que é notavelmente mais precisa na delimitação das competências legislativas tributárias.

#### 5.4 Competência tributária das Províncias/Estados

A competência para instituir tributos na Argentina também é atribuída às Províncias, como já indicado: o art. 75, inciso 2, da Constituição argentina atribui competência concorrente entre as Províncias e a União (Governo federal) para instituição (por meio de lei) de tributos indiretos. Esse dispositivo foi introduzido pela Reforma Constitucional de 1994, não existia na redação original de 1853, mas, mesmo assim, essa competência tributária concorrente das Províncias já era reconhecida pelo Tribunal Constitucional da Argentina, ou seja, não era norma expressa no texto constitucional e sim norma advinda de interpretação jurisprudencial.<sup>56</sup>

55. SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 5ª ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 05.

56. Reconhecida desde decisão modelar da Corte Suprema argentina datada de 1927, conforme esclarece Casás (CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías consti-*

Note-se também que a competência das Províncias para a instituição de outros tributos é dada de forma genérica pelo citado dispositivo, sem indicação de matérias tributáveis, fatos geradores possíveis ou espécies tributárias.<sup>57</sup> Não se sabe nem o possível número de impostos das Províncias, bem diferente da situação dos Estados na Constituição do Brasil. Ao menos a parte final do inciso 2 do art. 75 indica que os tributos diretos e indiretos serão coparticipáveis, ou seja, a receita arrecadada deverá ser distribuída entre Governo federal e as Províncias quando possível, exceto no caso de tributos com destinações específicas previstas pela lei.

Essa coparticipação tem por objetivo evitar a superposição de tributos sobre os mesmos fatos, como esclarece Rodolfo Spisso.<sup>58</sup> Parte-se aqui da crença de que as Províncias, tendo direito a participar de impostos federais, não precisarão instituir impostos sobre os mesmos fatos já tributados por esses impostos federais. Porém, na prática atual, essa coparticipação não tem dado muito certo, pois há vários casos de tributos sobrepostos na Argentina,<sup>59</sup> o que pode ferir o direito de propriedade e a vedação ao confisco de bens, que estão previstos implicitamente na Constituição argentina como direitos

*tucionales del contribuyente* (a partir del principio de reserva de ley tributaria). 1ª reimpressão, Buenos Aires: Ad Hoc, 2005, p. 59-60).

57. Limites materiais à incidência dos impostos provinciais passaram a ser objeto de jurisprudência da Suprema Corte mesmo assim, porém baseados em pretensos limites a partir do Direito Civil/Código Civil. Rodolfo R. Spisso comenta e critica casos julgados pela Corte no sentido de entender que um imposto de Província avançando sobre certo fato que implicasse direito regulado pelo Código Civil (lei nacional) poderia prejudicar o pacto federativo, disso resultando possível inconstitucionalidade (*Op. cit.*, p. 144-148).

58. SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 5ª ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 165-167.

59. O que contraria a impressão positiva do jurista brasileiro Sampaio Dória (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972, p. 37-38), ao comentar informações do jurista argentino Giuliani Fonrouge publicadas em seu livro *Derecho financiero* na década de 1960, período no qual os autores citados notaram que o regime de coparticipação das Províncias na receita arrecadada pelo Governo nacional evitava a sobreposição de incidências, por frear a iniciativa de criação de leis tributárias pelas Províncias.

dos cidadãos-contribuintes.<sup>60</sup> Para procurar harmonizar a política tributária nacional, Governo Nacional e Províncias também têm procurado acordar pactos fiscais estabelecendo os tributos que poderão ser instituídos sobre certos fatos econômicos, mediante a edição de instrumentos chamados “lei-convênio”.<sup>61</sup>

A harmonização da política tributária entre União e Estados é muito diversa no Brasil, pois a Constituição brasileira já traça muitas das regras harmonizadoras (especialmente em relação aos impostos, discriminados entre a União e os Estados), regras essas complementadas pelo Código Tributário Nacional e outras leis complementares nacionais, reguladoras das bases de incidência possíveis aos tributos federais e estaduais.

O art. 123 da Constituição argentina, ao atribuir autonomia para cada Província instituir sua própria organização constitucional, deixa em aberto como se dará a autonomia financeira dessas entidades estatais assim como vincula os Municípios ao poder das Províncias, que ditarão como se dará a autonomia municipal.<sup>62</sup>

## 5.5 Competência tributária dos Poderes locais/Municípios

Aspecto também peculiar é que a competência tributária dos Municípios deve ser indicada pelo texto de cada Constituição provincial, que deverá garantir autonomia às municipalidades, porém sem que fique claro de que forma isso se

60. *Idem, ibidem*, p. 21-22.

61. Compreendidos como constitucionais pela Suprema Corte argentina, que os compreende como válidos dentro de um conceito de “federalismo de coalisão” (“*federalismo de concertación*”).

62. “Artículo 123. Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.”

dará no campo tributário (art. 123).<sup>63</sup> Conseqüentemente, normas sobre competência tributária, princípios e regras aplicáveis aos tributos dos Municípios podem depender do que for estabelecido pelas Províncias. Bem diferente do que ocorre na Constituição brasileira, que reservou expressamente certas competências tributárias aos Municípios, não cabendo espaço para as Constituições dos Estados tratarem da matéria.

### 5.6 Competência tributária da Capital nacional/Distrito Federal

Em relação à Capital da Argentina, a Reforma constitucional de 1994 atualizou a Constituição de 1853 no sentido de se fazer expressa previsão de um estatuto diferenciado para a cidade (art. 129), mas sem menção à sua competência tributária. Diferentemente, a Constituição do Brasil discriminou os tributos de competência do Distrito Federal (sede da União), atribuindo-lhe competência tributária especial (arts. 147 e 155), cumulando no DF a competência para instituir tributos estaduais e municipais.

### 5.7 A identificação constitucional das espécies de tributo: particularidade brasileira

Diferentemente da Constituição da Argentina, a Constituição brasileira indicou todas as espécies de tributo passíveis de serem instituídas ou modificadas pelo legislador infraconstitucional: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais diversas, indicando o regime constitucional básico dessas espécies tributárias.

63. Tal dispositivo foi inserido pela Reforma de 1994. Antes disso, a autonomia municipal (inclusive tributária) não era prevista expressamente: A CN argentina de 1853 apenas previa que o regime dos Municípios seria determinado pelas Províncias.

A Constituição argentina não discrimina quais são as espécies de tributo, utilizando ainda em diversos dispositivos uma linguagem arcaica para referir-se aos impostos: utiliza-se o vocábulo “contribuições” (arts. 4º, 17, 20, 52, 75) para se referir a receitas estatais em geral e especialmente aos impostos. Em alguns dispositivos, aparece o vocábulo “imposto” (arts. 16 e 25), e a Constituição Argentina acaba por tratar apenas dessa espécie de tributo. Em uma oportunidade também se usa a palavra “tributos” (art. 39).

Portanto, na Argentina, cabe à legislação infraconstitucional e à jurisprudência, com apoio na doutrina, a definição das espécies tributárias, que basicamente compreende: imposto (*impuesto*), taxa (*tasa*) e contribuições, incluindo aqui contribuição de melhoria (*contribución de mejoras*), pedágio (*derecho de peaje*) e contribuições especiais (*contribuciones especiales*).<sup>64</sup>

A doutrina argentina também reconhece a existência de tributos na forma jurídica de monopólios fiscais,<sup>65</sup> não reconhecidos da mesma forma no Brasil. Levando-se em conta essa distinção (monopólios fiscais), e apesar da ausência de discriminação das espécies tributárias na CN argentina (diferentemente da CF do Brasil), as espécies de tributo na Argentina são praticamente identificáveis com as espécies tributárias brasileiras, inclusive a posição jurídica do pedágio é semelhante. O pedágio é figura não prevista expressamente na Constituição da Argentina, mas foi pensado desde os

64. Identificadas de forma semelhante ao que se faz no Brasil: “*contribuciones y aportes a la seguridad social*”, “*contribuciones parafiscales de ordenación económica*”, e “*contribuciones sindicales y profesionales*”. Sobre tais espécies de contribuição: CASÁS, *op. cit.*, p. 534-556.

65. Por monopólio fiscal na Argentina se compreende um imposto indireto embutido como adicional nos preços dos bens e serviços objeto de monopolização pelo Estado, como pode se dar no caso de combustíveis, por exemplo. Para maior aprofundamento, vejam-se: CASÁS, *op. cit.*, p. 556-561; JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 230-232.

estudos para elaboração da Constituição Nacional, se tratando de uma figura antiga no País, como informa Casás.<sup>66</sup>

Assim como no Brasil, a natureza jurídica do pedágio é polêmica na Argentina. A doutrina argentina majoritariamente entende pedágio como tributo da espécie taxa ou como tributo da espécie contribuição especial, como informa CASÁS (*op. cit.*, p. 530-531); enquanto a jurisprudência dominante da CSJN atualmente entende se tratar de tributo (conforme CASÁS, *op. cit.*, p. 531-534), diferentemente do que entende majoritariamente a jurisprudência do STF sobre o pedágio no Brasil.

Aqui, o pedágio é figura citada pelo art. 150, V, da CF/1988 sem definição expressa quanto à sua natureza jurídica (se é tributo da espécie taxa, ou se é preço público ou tarifa), o que gera polêmica no Brasil. A doutrina brasileira majoritariamente entende pedágio como tributo da espécie taxa, como informa Regina Helena Costa;<sup>67</sup> enquanto a jurisprudência dominante do STF atualmente entende se tratar de preço público (STF, Pleno, ADI nº 800/RS, Rel. Ministro Teori Zavascki, j. em 11.06.2014, DJ em 1º/07/2014), havendo, porém, espaço para um novo julgamento sobre o pedágio, em vista de aspectos jurídicos ainda não analisados com profundidade na Suprema Corte.<sup>68</sup>

Na Argentina, diferentemente do que ocorre no Brasil, a jurisprudência da Corte Suprema ainda é vacilante sobre a caracterização de algumas contribuições como tributo.<sup>69</sup> Interessante notar que apesar de a Constituição nacional

66. CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente (a partir del principio de reserva de ley tributaria)*. 1ª reimpressão, Buenos Aires: Ad Hoc, 2005, p. 530.

67. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 120.

68. Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 137-141.

69. Sobre a jurisprudência da CSJN acerca das contribuições: CASÁS, *op. cit.*, p. 536-556.

argentina não realizar essa classificação dos tributos, diversas Constituições provinciais o fazem, apresentando a seguinte classificação tripartida: impostos, taxas e contribuições especiais.<sup>70</sup>

Especificamente sobre as contribuições especiais que financiam a seguridade social na Argentina, denominadas “*contribuciones previsionales*” para os empregadores e “*aportes previsionales*” para os segurados, ou, genericamente, “*contribuciones de seguridad social*”, são elas atualmente reconhecidas como espécies de tributo pela legislação, pelo Governo nacional<sup>71</sup> e por expressiva doutrina do país.<sup>72</sup>

Ainda em matéria de contribuições de seguridade social (são espécies de tributo, tanto no Brasil quanto na Argentina), ao contrário da Constituição brasileira, a Constituição argentina possui apenas um dispositivo, de caráter histórico (introduzido pela Reforma de 1957 e não atualizado), prevendo um sistema legal público de seguro social obrigatório, mas, sem tratar expressamente de contribuições destinadas ao seu financiamento. Já na Constituição brasileira, colhe-se farta messe de disposições expressas tratando de regras para as contribuições sociais (sobretudo os arts. 149 e 195 da CF/88).

Em relação aos empréstimos compulsórios, o art. 4º da Constituição da Argentina, ao tratar dos empréstimos como fonte de receita do Governo nacional, não inclui neles o “*empréstito forzoso*” (empréstimo compulsório). Mas, implicitamente, o art. 75, inciso 2, ao atribuir competência tributária para o Governo federal, também inclui competência para a instituição de empréstimos compulsórios, com caráter tributário, conforme o entendimento da *Corte Suprema de la Nación*

70. Sobre essa classificação dos tributos na Argentina, veja-se: *idem, ibidem*, p. 34-35.

71. Disponível em: <<https://goo.gl/wbw3F>>. Acesso: 28 jul. 2017.

72. VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª ed., Buenos Aires: Astrea, 2013, p. 204-205.

(CSJN) argentina.<sup>73</sup> Mas o tema é polêmico, e há autores argentinos que não consideram os empréstimos compulsórios como espécie tributária,<sup>74</sup> polêmica que já existiu no Brasil, mas que a Constituição brasileira já encerrou em virtude da previsão expressa do empréstimo compulsório como espécie de tributo (art. 148 da CF/88).

Portanto, bem diferente é a Constituição brasileira em relação à Constituição Argentina no que diz respeito à indicação das espécies de tributo, já que a CF brasileira indica as características de todas as espécies de tributo e seus limites básicos.

## 6. Conclusões

Em brevíssimas linhas, após o presente estudo comparado entre as Constituições da Argentina e do Brasil em relação ao regramento das competências tributárias, é possível destacar as seguintes conclusões.

73. Nesse sentido é a jurisprudência do Tribunal Constitucional argentino ([www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)), como se vê no caso “Pablo Horvath versus Fisco Nacional argentino (Diretoria Geral de Impostos)”, no qual se julgou o empréstimo compulsório criado pela Ley n° 23.256, conforme acórdão do Tribunal em sessão de julgamento em 04/05/1995. A íntegra do julgamento está disponível em: <<https://goo.gl/Yi2VAq>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

74. Nesse sentido: SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 5ª ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 29-31. A Argentina viveu intensa polêmica sobre o tema, já que o Governo federal chegou a instituir “poupanças forçadas” por lei, obrigando cidadãos a sofrerem retenção de parte de suas poupanças/disponibilidade financeira nos bancos, numa desesperada tentativa do Governo argentino em frear a disponibilidade de moeda e a inflação. A triste medida já foi adotada há muito tempo no Brasil (por intermédio da Medida Provisória n° 168/1990, depois convertida na Lei n° 8.024/1990), com efeitos penosos para os cidadãos, e gerou uma enxurrada de decisões judiciais contrárias à medida governamental, na maior parte delas considerando-se que a MP n° 168/1990 instituiu um empréstimo compulsório (tributo) inválido, pois sem fundamento no art. 148 da CF brasileira. Inclusive foi ajuizada uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI n° 534/DF) contra a legislação em comento, mas não houve tempo para que o Plenário do Supremo (STF) julgasse a medida, pois houve a liberação dos valores antes da conclusão desse julgamento (STF, Pleno, ADI n° 534/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. prejudicado em 26.08.1992, DJ em 08/04/1994).

i) a previsão expressa de amplo sistema constitucional tributário brasileiro limitador do poder de tributar não é, necessariamente, uma garantia de melhor cumprimento dos direitos dos contribuintes em relação ao que ocorre na Argentina, já que lá também se passaram discussões jurídicas semelhantes sobre os limites ao poder de tributar, e se construíram princípios e regras tributárias a partir da jurisprudência de seu Tribunal Constitucional, cujos precedentes em boa parte são bastante antigos; portanto, ambos os países, a seu modo, prestigiam limitações constitucionais ao poder de tributar, ora mais implícitas (Argentina), ora mais explícitas (Brasil).

ii) especificamente em relação às normas de atribuição e distribuição de competência tributária, as definições de espécies tributárias e o desenho constitucional de um modelo geral dos elementos básicos possíveis a cada tributo dá aos contribuintes brasileiros um sistema especial de proteção nesse âmbito, rígido, diferente e melhor do que o oferecido pela Constituição argentina, que não atribui nem distribui competências tributárias com o mesmo cuidado, sendo notavelmente mais flexível do que a brasileira.

iii) o cuidado com a distribuição das competências tributárias pela Constituição brasileira e a função constitucionalmente determinada de certas tarefas uniformizadoras pelas normas gerais em matéria de legislação tributária (veiculadas por leis complementares) dá ao sistema tributário brasileiro uma melhor organização e previsibilidade, inclusive contando com um Código Tributário Nacional, codificação que não existe na Argentina (o que gera críticas de favorecimento a sobreposições de tributos sobre os mesmos fatos, cobrados por entes político-territoriais distintos).



iv) a autonomia dos Municípios no Brasil implica garantia de competência tributária para tais entes político-territoriais, e é notavelmente distinta da autonomia relativa dos governos locais na Argentina, que ainda fica muito limitada pelos governos das Províncias, inclusive em matéria fiscal.

v) o generoso tamanho do texto da Constituição brasileira não significa necessariamente que seja um texto ruim ou prolixo, a gerar mais dúvidas do que soluções, pois países como a Argentina, que adotam textos constitucionais enxutos e mais perenes no tempo também passam por ainda maiores dificuldades interpretativas, inclusive face à inexistência de limites, regras ou princípios expressos, assim como por sua desatualização frente ao desenvolvimento econômico e social do país.

### Referências<sup>75</sup>

ASSIS, Francisco Carlos de. Brasil contribui com 39% do PIB da América Latina. São Paulo: Revista Exame (publicação de 17/05/2015). Disponível em: <<https://goo.gl/5QKXSg>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

CAO, Horacio (Coordinador). *Introducción a la administración pública argentina: nación, provincias y municipios*. Buenos Aires: Biblos, 2007.

75. Por razões editoriais, optou-se por apresentar apenas a bibliografia consultada e citada no artigo, deixando de apresentar outros tipos de referência documental (que incluiriam, no caso, atos jurídico-normativos e decisões de órgãos judicantes).

CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente (a partir del principio de reserva de ley tributaria)*. 1ª reimpressão, Buenos Aires: Ad Hoc, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 120.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.

FIUZA, Ricardo Arnaldo Malheiros. *Direito constitucional comparado*. 5ª edição. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2013.

ITURBURU, Mónica. Municipios argentinos: fortalezas y debilidades de su diseño institucional. Buenos Aires: Instituto Nacional de la Administración Pública. 2000, p. 04-05. Disponível em: <<https://goo.gl/L9ar9>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

KANENGUISER, Martín. La Argentina tiene hoy la mayor presión tributaria de su historia. Buenos Aires: La Nacion. Disponível em: <<https://goo.gl/W2YPg0>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

LUQUI, Juan Carlo. O projeto de código tributário nacional do Brasil. In *Revista de Direito Administrativo* n° 44, São Paulo: FGV, 1956, p. 540-546.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva e IDP, 2009.

MENSAQUE, Alberto R. Zarza. La reforma de la Constitución argentina de 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/AkHUsG>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. In *Revista Direito Tributário Atual* n° 30

(Coordenadores Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti). São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 351-385.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre a função normativa das emendas constitucionais em matéria tributária: questionamentos envolvendo as contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS. *Revista de Estudos Tributários* n° 73, maio-junho 2010, p. 59-80.

\_\_\_\_\_. Límites a la potestad tributaria y la carga tributaria en Brasil. *In Revista de Derecho Escuela de Postgrado* (Facultad de Derecho de la Universidad de Chile) n° 5. Santiago de Chile: Thomson Reuters, julio/2014, p. 255-303.

\_\_\_\_\_. Análise jurídica da carga tributária brasileira: um quadro geral dos tributos no Brasil. *In Revista de Estudos Tributários* n° 93 (set-out), Porto Alegre: IOB/Síntese e IET, 2013, p. 81-117.

ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. *In Revista Dialética de Direito Tributário* n° 222. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributário*. 5ª ed., Buenos Aires: Astrea, 2011.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. (tradução e notas ao direito brasileiro por Marco Aurélio Greco). São Paulo: Malheiros, 1999.

UOL. Brasil é o 77º em lista de países mais ricos, atrás de Argentina e Venezuela. São Paulo: UOL Economia. Disponível em: <<https://goo.gl/5KMsA6>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In Teoria geral da obrigação tributária (estudos em homenagem*

ao Professor José Souto Maior Borges). Heleno Taveira Tôrres (Coordenador). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

\_\_\_\_\_; FABO, Diego Marín-Barnuevo. Direito constitucional tributário comparado: Brasil e Espanha. *In Revista de Direito Tributário* n° 68, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 95-99.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª ed., Buenos Aires: Astrea, 2013.

ZARINI, Helio Juan. *Derecho constitucional*. 2ª edición. Buenos Aires: Astrea, 2009.

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

E52

Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Viera : ao mestre e amigo,  
com carinho... / coordenação Maurício Dalri Timm do Valle , Alexsander Roberto  
Alves Valadão , Dalton Luiz Dallazem. - 1. ed. - São Paulo : Noeses, 2017.

1312 p. : il. ; 23 cm.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-8310-089-8

1. Direito tributário - Brasil. I. Valle, Maurício Dalri Timm do. II. Valadão, Alex-  
sander Roberto Alves. III. Dallazem, Dalton Luiz. IV. Título.

17-44686

CDU - 34:351.713(81)

## ENSAIOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR

### JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Ao mestre e amigo, com carinho...

#### Coordenadores

MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE

ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO

DALTON LUIZ DALLAZEM

#### Colaboradores

|  |  |
|--|--|
| Allian Djeyce Rodrigues Machado          | Jozélia Nogueira                             |
| Álvaro Martins Rotunno                   | Júlio Costa Rostirola Aveiro                 |
| André Folloni                            | Liziane Angelotti Meira                      |
| André Mendes Moreira                     | Marcelo Caron Baptista                       |
| Antonio Faúndez                          | Octavio Campos Fischer                       |
| Carlos Renato Cunha                      | Paulo de Barros Carvalho                     |
| Cesar Antonio Serbena                    | Ricardo Álvares da Silva Campos Jr.          |
| Cintia Estefania Fernandes               | Ricardo Kleine de Maria Sobrinho             |
| Clayton Maranhão                         | Ricardo Siqueira de Carvalho                 |
| Diego Marín-Barnuevo Fabo                | Rodrigo Caramori Petry                       |
| Eduardo Moreira Lima Rodrigues de Castro | Rodrigo Sánchez Rios                         |
| Elisa Tomio Stein                        | Rosaldo Trevisan                             |
| Fabiana del Padre Tomé                   | Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza |
| Fernando Andreoni Vasconcelos            | Smith Barreni                                |
| Fernando Borges Mânica                   | Solon Sehn                                   |
| Flávio Augusto Dumont Prado              | Tárek Moysés Moussallem                      |
| Gabriel Ivo                              | Thiago Dalsenter                             |
| Gisele Lemke                             | Valterlei A. da Costa                        |
| Guilherme Broto Follador                 | Vicente de Paula Ataíde Junior               |
| James Marins                             | William Soares Pugliese                      |
| Jeferson Teodorovicz                     | Wilson Carlos de Campos Filho                |
| José Renato Graziero Cella               |  |

editora e livraria

**NOESES**

237

V

# ENSAIOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Ao mestre e amigo,  
com carinho...

Coordenação  
Maurício Dalri Timm do Valle  
Alexander Roberto Alves Valadão  
Dalton Luiz Dallazem

**ENSAIOS EM HOMENAGEM AO  
PROFESSOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA**  
Ao mestre e amigo, com carinho...

Coordenação  
Maurício Dalri Timm do Valle  
Alexander Roberto Alves Valadão  
Dalton Luiz Dallazem

Os coordenadores

