

# TESTE DO PROPÓSITO PRINCIPAL E A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL

## PRINCIPAL PURPOSE TEST AND MATERIAL TAX LEGALITY

Artigo submetido em 19 de janeiro de 2026

Artigo aprovado em 29 de janeiro de 2026

Artigo publicado em 30 de janeiro de 2026

### **Scientia et Ratio**

Volume 6 – Número 10 – 2026

ISSN 2525-8532

### **Autor:**

Francisco Magno Mairink<sup>[1]</sup>

Resumo: O estudo indaga se a cláusula do teste do propósito principal é constitucional. Após traçar um panorama sobre os posicionamentos doutrinários até aqui constatados, o trabalho propõe que a análise da matéria vá além de uma discussão sobre a conformidade axiológica do dispositivo. Ao fim, concluiu-se que o TPP contradiz a cláusula da norma da legalidade tributária material e, portanto, é inconstitucional. Para tanto, o trabalho se filia à vertente metodológica jurídico-dogmática do tipo jurídico-propositivo e jurídico-compreensivo, bem como ao gênero teórico, pertencendo, ademais, ao gênero teórico com fontes primárias e secundárias.

Palavras-Chave: Teste do Propósito Principal. Legalidade Tributária Material. Treaty Shopping.

Abstract: The study inquires whether the principal purpose test clause is constitutional. After outlining the doctrinal positions observed thus far, the work proposes that the analysis of the matter go beyond a discussion about the axiological conformity of the provision. In the end, it was concluded that the PPT contradicts the clause of the material tax legality rule and is, therefore, unconstitutional. To this end, the study aligns with the legal-dogmatic methodological approach of the juridical-propositive and juridical-comprehensive type, as well as with the theoretical genre, belonging, moreover, to the theoretical genre with primary and secondary sources.

Keywords: Principal Purpose Test. Material Tax Legality. Treaty Shopping.

## **1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

Em matéria de Direito Tributário Internacional, existem diversas maneiras de se discutir a compatibilidade da legislação convencional com a legislação doméstica. É factível, por exemplo, debater se, conceitualmente (MOREIRA; RIBEIRO, 2013; DERZI, 1988), o dividendo previsto no Direito Empresarial brasileiro condiz com o dividendo constante dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelas autoridades brasileiras (XAVIER, 2010). Igualmente, também se pode averiguar se determinado benefício convencional está, ou não, em linha com o CTN (SCHOUERI, 1995).

O objeto deste trabalho tem feição similar – embora ligeiramente diferente. Indaga-se acerca da compatibilidade entre a CRFB e uma cláusula de TDT recém-pactuada pelo Brasil. É que, em julho de 2017, por ocasião da 50ª Reunião da Cúpula de Chefes de Estado do Mercosul, ocorrida em Mendoza, a República Federativa do Brasil e a República Argentina celebraram um Protocolo de Emenda[2] ao TDT Brasil-Argentina[3]<sup>[4]</sup>. Entre outras modificações, o Protocolo instituiu o artigo XXVII, cujo parágrafo 1º declara que:

Não obstante outras disposições da presente Convenção, um benefício da presente Convenção não será concedido em relação a um componente de renda ou de capital se for razoável concluir, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, que obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, a menos que seja demonstrado que a concessão de tal benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes da presente Convenção (BRASIL, 2018).

A comparação do texto da cláusula com o artigo 29 (*Entitlement to Benefits*), parágrafo 9º, da CM/OCDE[5] permite concluir que o novo dispositivo se inspira no teste do propósito principal, sugerido pela Ação nº 6 do Plano BEPS (MOREIRA; SCHOUERI, 2019). O dispositivo é, então, uma norma geral antielisiva que busca, por meio de medida bilateral, combater o abuso dos benefícios do TDT (OCDE, 2019). Tenta-se refrear o chamado *treaty shopping*, que é um “[...] arranjo pelo qual um sujeito não residente de um Estado contratante tenta obter benefícios que um tratado garante aos residentes daquele Estado” (OCDE, 2015, p. 21, tradução livre).

A despeito da importância dada à nova cláusula pelo G20, pela OCDE[6], há que se refletir sobre a sua validade à luz do sistema jurídico brasileiro, como recomenda a própria organização internacional[7]. Afinal, no Brasil, os TDTs devem observância hierárquica à Carta de 1988, sob pena de inconstitucionalidade[8]. Segundo a doutrina, por exemplo, seria inconstitucional um eventual TDT que instituísse novo tributo, haja vista invadir a competência conferida à legislação doméstica pela legalidade tributária (SCHOUERI, 1995; 2022). O que se pode dizer, então, sobre um tratado que institui uma GAAR, como fazem os últimos TDTs celebrados pelo Brasil? A legalidade tributária prevista na CRFB permitiria a estipulação de uma cláusula tão indeterminada? Não se tem conhecimento de um estudo específico sobre isso.

Diante desse cenário, identifica-se a seguinte indagação como tema-problema do presente

ensaio: o teste do propósito principal contradiz a legalidade tributária material veiculada pela CRFB? Primeiramente, a pesquisa apresentará os pronunciamentos doutrinários emitidos até o momento. Em segundo lugar, expor-se-á a definição de legalidade tributária material adotada no trabalho, que é o sentido formulado por André Mendes Moreira. Em terceiro, será feito o cotejo dessa norma com a cláusula TPP, com o objetivo de se aferir sua possível inconstitucionalidade. Para tanto, a pesquisa se adequará à grande vertente metodológica jurídico-dogmática, aos tipos genéricos jurídico-propositivo e jurídico-compreensivo e ao gênero teórico, por meio de fontes de informação primárias e secundárias (GUSTIN; DIAS; NICÁCIO; 2020).

## **2. COMO A DOUTRINA SE POSICIONOU ATÉ AQUI**

São abundantes os trabalhos que investigam, na legislação doméstica, a consonância de uma eventual norma geral antielisiva com a legalidade<sup>[9]</sup>. Entretanto, esse debate se desenvolveu com referência ao artigo 116, parágrafo único, do CTN, que teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF no bojo da ADI nº 2.446/DF. Em síntese, a Corte considerou que o dispositivo não violaria a legalidade, haja vista se destinar exclusivamente ao combate da dissimulação (BRASIL, 2022).

De fato, não se pode fechar os olhos para a ADI nº 2.446/DF. Mas, igualmente, seria inapropriado pretender transladar as conclusões desse acórdão para a presente discussão. Dada a natureza objetiva daquele processo, é natural que as conclusões ali alcançadas se limitem ao artigo 116, parágrafo único, da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), não havendo uma necessária vinculação com o TPP. Portanto, no presente debate, a ADI nº 2.446/DF é entendida apenas como uma sinalização parcial do Supremo de que tenderá a seguir certa linha de entendimento, caso venha a apreciar especificamente a matéria em exame.

Cumprido, então, levantar o posicionamento específico da doutrina acerca do TPP. Neste

tocante, existe certa assimetria entre as produções científicas nacionais e alienígenas. A menos até onde se pesquisou, no exterior, já se percebe um volume considerável de pesquisas a respeito do tema, ao passo que, no Brasil, o debate ainda é incipiente[10]. Contudo, estendendo a pesquisa bibliográfica para temas correlatos que acabam por, indiretamente, tangenciar a pergunta que orienta o trabalho, é possível identificar alguns trabalhos. Tais pesquisas, porém, se orientam por uma análise mais axiológica ou propositiva do que propriamente jurídica ou normativo-constitucional do tema. Vejamos.

Antes mesmo da celebração do Protocolo de Emenda ao TDT Brasil-Argentina, Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano (2016) examinaram as proposições para combate ao *treaty shopping* formuladas pela OCDE/G20 ao ensejo do Plano BEPS. Segundo eles, tais propostas são meritórias, por reconhecerem que medidas bilaterais ou multilaterais de combate à evasão fiscal internacional são mais eficientes que medidas unilaterais (BARRETO; TAKANO, 2016). Além disso, uma eventual norma antielisiva implícita ao Direito Tributário Internacional redundaria em demasiada insegurança jurídica, o que seria contrário aos interesses políticos do Estado Brasileiro, tendo em vista que (i) o País é predominantemente importador de capital e (ii) os TDTs visam o “[...] desenvolvimento econômico mediante a atração de capital e tecnologia estrangeira [...]” (BARRETO; TAKANO, 2016, p. 574).

A despeito disso, Barreto e Takano tecem as seguintes críticas à cláusula TPP sugerida pelo Plano BEPS: (i) o elevado grau de subjetividade torna insegura a fruição dos benefícios convencionais; (ii) a menção a um dos principais propósitos, ao invés de ao principal propósito, potencialmente atingirá investidores de boa-fé; (iii) a razoabilidade exigida para o afastamento do benefício desequilibra a divisão do ônus de prova entre Fisco e contribuinte (BARRETO; TAKANO, 2016). Nesse esteio, sugeriram que a escolha pela inclusão, ou não, do novo mecanismo de combate ao *treaty shopping* nos TDTs celebrados pelo Brasil fosse precedida por uma reflexão aprofundada. “Nomeadamente, deve-se perquirir se uma cláusula baseada em critérios subjetivos (*Principal Purpose Test*) se compagina com o nosso sistema” (BARRETO; TAKANO, 2016, p. 587). Para os autores, a resposta é negativa, pois

“[...] os valores que norteiam o sistema tributário nacional prestigiam, sobretudo, a certeza do direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade” (BARRETO; TAKANO, 2016, p. 587/588).

Fato é que as autoridades brasileiras optaram por incorporar o TPP sugerido pela OCDE/G20. Foi o que aconteceu quando da celebração do Protocolo de Emenda ao TDT Brasil-Argentina, que, poucos meses após a sua assinatura, foi objeto de análise por Ramon Tomazela. De acordo com o autor, o Estado Brasileiro preferiu incorporar as mudanças sugeridas pelo Plano BEPS por meio de emendas e de atualizações individuais aos TDTs já vigentes. A decisão foi tomada por uma estratégia eminentemente política, na medida em que a alternativa (adoção do instrumento multilateral) envolveria um moroso processo de ratificação junto ao Congresso Nacional (TOMAZELA, 2017).

Em que pese isso, continua Tomazela (2017), já era esperado que o Brasil optasse por incluir o TPP sugerido pela OCDE logo na primeira oportunidade de atualizar um TDT, como efetivamente ocorreu. A expectativa se fundava, sobretudo, na experiência das autoridades fazendárias brasileiras com a doutrina do propósito negocial (TOMAZELA, 2017). Contudo, à época, já se indagava sobre uma possível invalidade do novo dispositivo, “[...] cujas palavras são vagas e carregam grande ambiguidade, possivelmente infringindo ao princípio da segurança jurídica” (TOMAZELA, 2017, p. 4, tradução livre).

Alguns anos depois, Luís Eduardo Schoueri *et al.* (2019) constatou que o TPP constante da CM/OCDE é uma reprodução incompleta da GAAR prevista na legislação britânica. A diferença é que, no Reino Unido, a aplicação dessa norma não se condiciona a um, mas a dois requisitos cumulativos: o teste subjetivo – que afere o propósito principal da operação – e o teste objetivo – que examina “[...] se um negócio jurídico segue um curso racional de ação [...], segundo uma pluralidade de fatores enumerados exemplificativamente [...]” (SCHOUERI *et al.*, 2019, p. 779). Ou seja, a GAAR da OCDE é uma GAAR britânica ampliada, o que, aos olhos do autor, é desproporcional.

Diante desse contraste, o trabalho sugeriu que o TPP fosse repensado, nos seguintes termos: (i) modificação do teste subjetivo, consoante sugerido por Barreto e Takano (2016); (ii) alocação de um teste objetivo ao Estado, com possibilidade de produção de prova em contrário pelo contribuinte por meio de indícios de substância da operação previstos no tratado (SCHOUERI *et. al*, 2019). Alternativamente, recomendou-se a adoção conjunta do TPP com a cláusula LOB. “Isto é, caberá ao Estado comprovar, no caso concreto, [i] que a pluralidade de critérios que compõe a LOB não é suficiente para demonstrar a substância do negócio jurídico e [ii] a existência de outros mais relevantes que atestam o inverso (a ocorrência do abuso do acordo)” (SCHOUERI *et al.*, 2019, p. 783). Só então, aplicar-se-ia o TPP.

Continuando com o levantamento bibliográfico, em relato de palestra proferida por Dennis Weber ao ensejo do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional do IBDT, Gerd Willi Rothmann (2019) registra posicionamento similar aos de Barreto, Takano e Schoueri. Conforme o autor, a objeção mais importante ao TPP é a sua natureza exclusivamente subjetiva. Falta-lhe objetividade (ROTHMANN, 2019). Apesar disso, pondera Rothmann (2019), Weber sugere, em sua palestra, que extraíamos um critério objetivo da expressão “[...] razoável concluir [...]” (BRASIL, 2018) contida na cláusula. “[...] Pelo teste de razoabilidade, a intenção subjetiva de obter o benefício fiscal é objetivada: para conhecer a intenção subjetiva do contribuinte deve ser feita uma análise objetiva dos fatos e circunstâncias” (ROTHMANN, 2019, p. 49). Contudo, Rothmann (2019) discorda do professor da *University of Amsterdam*, ao argumento de que a razoabilidade é exigida unicamente para que a conclusão sobre o propósito do contribuinte seja indiciária, estando aquém de um efetivo critério objetivo para o TPP. Ainda em linha com aqueles quatro autores, entende que “a intenção de obtenção do benefício fiscal deveria ser [...] o único ou, pelo menos, o mais relevante propósito da estruturação jurídica do negócio” (ROTHMANN, 2019, p. 51).

Nesse mesmo ano, Karem Jureidini Dias e Raphael Assef Lavez rememoraram a estratégia adotada pelas autoridades brasileiras na incorporação das diretrizes dos Relatórios Finais do

Projeto BEPS. Complementando o fator de morosidade processual-legislativa apontado por Tomazela, os autores aduziram que seria desnecessária a adoção do modelo multilateral, ante a pequena rede de tratados celebrados pelo Brasil (DIAS; LAVEZ, 2019). Em seguida, por meio de análise conjugada dos Tratados Brasil-Argentina, Brasil-Suíça e Brasil-Singapura, Diaz e Laves ponderam que a cláusula TPP pode resultar na tributação por analogia proibida pelo artigo 108, parágrafo 1º, do CTN. O ponto, porém, ainda carece de maior detalhamento.

Por fim, em dissertação de mestrado, Andressa Pegoraro se indaga sobre a compatibilidade do TPP com a segurança jurídica<sup>[11]</sup>. De acordo a autora, a cláusula confere às autoridades fiscais excessiva discricionariedade interpretativa, o que torna inseguro o acesso aos benefícios previstos em TDTs (PEGORARO, 2020). A conclusão a que chega é que, para reverter tal situação, o afastamento do benefício tributário deve se condicionar à “[...] apresentação de prova clara e convincente pelas autoridades fiscais brasileiras, apta a demonstrar que determinada transação foi realizada com o principal propósito (ou um dos principais propósitos) de obter um benefício do acordo de bitributação [...]” (PEGORARO, 2020, p. 176). Somente assim, o TPP observaria ao chamado princípio da segurança jurídica.

Diante desse conjunto de pronunciamentos doutrinários, é possível identificar alguns pontos de convergência entre os autores que já se manifestaram sobre temas correlatos à constitucionalidade da cláusula TPP. São eles: (i) há considerável subjetividade na interpretação do dispositivo; (ii) é cabível a propositura de um critério objetivo mais claro para sua aplicação e (iii) como resultado, parece existir uma contradição (mais axiológica do que propriamente normativa) entre o TPP e o sistema tributário brasileiro. O presente trabalho busca desenvolver o ponto (iii), com a diferença de que se dará maior ênfase a uma possível incompatibilidade normativo-constitucional com a legalidade tributária material, em detrimento da aparente incompatibilidade axiológica.

### **3. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL**



Sabe-se que primazia da lei sobre a autoridade estatal é uma das causas da passagem do Estado da Política[12] para o Estado de Direito[13] (OLIVEIRA, 2016). Nessa sucessão histórica, o aspecto tributário da legalidade teve especial importância, pois os estatutos que consolidaram o ideário do Estado de Direito condicionam o exercício do poder de tributar à concordância das pessoas que recolherão as exações, por meio de seus representantes – *verbi gratia*, a *Magna Carta Libertatum* de 1215, a Constituição Estadunidense de 1787 e a Declaração dos Direitos Humanos e do Cidadão de 1789 (ROTHMANN, 1972).

No Brasil, a doutrina diverge na identificação de qual foi o primeiro diploma a prever a legalidade tributária. De acordo com Gerd Willi Rothmann (1972), sua instituição ocorreu na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. De fato, a Carta de 1891 é a primeira a expressar a exigência de lei para a instituição de tributo, nos seguintes termos: “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize” (BRASIL, 1891). Além disso, aquele Texto Magno inovou ao situar essa norma no rol de direitos fundamentais (artigo 72, parágrafo 30), bem como ao apontar os fatos geradores dos tributos de competência de cada ente federado (artigos 7º e 9º[14]). Por constatar que a Constituição de 1891 já previa uma legalidade genérica (artigo 72, parágrafo 1º[15]), André Moreira (2021) assinala que tais dispositivos serviam para conferir ainda mais força à legalidade em matéria tributária:

Salvo melhor juízo, a tese de que ambos os enunciados teriam o mesmo alcance não procede. Isso porque tal interpretação conduziria à consideração da legalidade tributária como expletiva, conclusão que é sempre a última alternativa hermenêutica, especialmente quando se analisam direitos fundamentais positivados na Constituição. *Verba cum effectum, sunt accipienda*.

Ambos os enunciados se valiam da expressão “em virtude de lei”, mas o segundo era mais específico que o primeiro, pois mencionava que a lei deveria autorizar a “cobrança” do imposto. Se essa cobrança pudesse ser autorizada de forma genérica, a legalidade do artigo

72, § 1º, sobrepor-se-ia à do § 30. Logo, o único sentido possível que diferenciaria a legalidade tributária da geral era o de que a primeira, ao exigir “autorização” em lei para “cobrança” do imposto, pressuporia a definição legal das características da exação em maior grau de detalhamento do que o exigido em outras obrigações legais, não-tributárias. Haveria, então, uma legalidade fraca (genérica) e uma legalidade forte (tributária) (MOREIRA, 2021, p. 74/75).

No entanto, para Moreira (2021), a positivação da legalidade tributária no sistema jurídico brasileiro não ocorreu em 1891 (que cuidou de reforçá-la), mas setenta anos antes, por meio da Constituição Política do Império do Brasil de 1821. Naquela época, prossegue o autor, a norma era veiculada de maneira implícita pelos seguintes dispositivos constitucionais: (i) a proibição de que decretos e regulamentos presidenciais inovassem no sistema jurídico, como se daria pela instituição de novas exações (artigo 102, inciso XII[16]); (ii) a reserva à Câmara dos Deputados da iniciativa para a propositura de projeto sobre impostos (artigo 36, inciso I[17]); (iii) a anualidade, que exigia que os tributos constassem da lei orçamentária do ano em que seriam cobrados (artigo 171[18]).

Atualmente, o âmago da norma se encontra na limitação constitucional ao poder de tributar constante do artigo 150, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Segundo seus dizeres, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988). Contudo, a doutrina vai além e identifica outros dispositivos da Carta de 1988 que guardam pertinência com o preceito. O esforço doutrinário é oportuno, tendo em vista: (i) a frase inicial do art. 150 – “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte [...]”; (ii) a distinção entre enunciado e norma, segundo a qual “uma norma jurídica [...] resulta da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis editados em épocas diferentes por corpos legislativos” (COELHO, 2018, p. 82). Assim, pelo menos os seguintes dispositivos insculpiram a legalidade tributária na CRFB: o art. 2º[19]; o artigo 5º, inciso II[20]; o artigo 24, inciso I[21]; o artigo 48,

inciso I[22]; o artigo 49, inciso XI[23]; o artigo 69[24]; o artigo 84, inciso IV[25]; o artigo 146[26]; o artigo 148[27]; o artigo 149[28]; o artigo 150, parágrafo 6º[29]; o artigo 153, incisos VII e VIII e parágrafo 1º[30]; o art. 154, inciso I[31]; artigo 155, parágrafo 1º, inciso IV, 2º, incisos V, alíneas “a” e “b”, e VI, 4º, inciso IV, e 6º, inciso I[32]; artigo 177, parágrafo 4º, inciso I, alínea “a”[33]; o art. 195, parágrafo 4º[34], entre outros (MOREIRA, 2021; SCHOUEIRI *et. al*, 2021). A quantidade de artigos revela que a Carta de 1988 atribuiu importância considerável ao preceito. E, pela conjugação desses e de outros enunciados constitucionais, é possível extrair da CRFB uma norma de dupla natureza – ou, nas palavras de Humberto Ávila (2005), uma legalidade tributária multidimensional: existe tanto a legalidade material, como também a legalidade formal.

Por um lado, a legalidade tributária formal consiste na determinação (SILVA, 2003; ALEXY, 2015) de que todos os elementos prescritos pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional constem de lei. São eles: (i) a instituição de tributos; (ii) a majoração de tributos; (iii) a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; (iv) a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; (v) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações; (vi) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário, assim como de dispensa ou redução de penalidades.

Por outro lado, a legalidade tributária material consiste no dever do legislador de, na maior medida do possível (SILVA, 2003; ALEXY, 2015), munir a lei tributária de uma densidade normativa suficiente para (i) alcançar os propósitos atribuídos pelo artigo 97 do CTN e (ii) possibilitar ao destinatário antever a incidência normativa (MOREIRA, 2021). Neste particular, um exemplo jurisprudencial esclarecedor é citado por Moreira (2021). Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.178/DF, que considerou inconstitucional a taxa de fiscalização devida ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). O fundamento para o reconhecimento da inconstitucionalidade foi a vagueza do seu fato gerador – qual seja: “pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades

potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificados em lei” (BRASIL, 2000, p. 73). Como explica o autor, “[...] nas sociedades contemporâneas todos poluem, o que, em tese, sujeita a coletividade em sua inteireza ao pagamento da taxa fiscalizatória” (MOREIRA, 2021, p. 288). Significa dizer que o artigo 8º da Lei Federal nº 9.960/00, ao instituir a taxa de fiscalização ambiental em comento: (i) não atinge o propósito de definir o fato gerador e o sujeito passivo da obrigação tributária principal (artigo 97, inciso III, do CTN)[35] e (ii) não permite que as pessoas físicas e jurídicas saibam quem e em que hipótese efetivamente ter-se-á(ão) a obrigação de recolher a exação. Portanto, há dupla violação à legalidade tributária material.

#### **4. EXAME DE COMPATIBILIDADE DO TPP COM A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL**

Isto posto, cabe voltar à cláusula TPP. A norma diz que o benefício convencional não será concedido caso seja razoável concluir, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, que obtê-lo foi um dos objetivos principais da operação da qual ele resulta, direta ou indiretamente (BRASIL, 2018). A paráfrase, por si, aponta para um considerável grau de indeterminação. O que seria uma conclusão razoável? Quais são os fatos e circunstâncias relevantes? A partir de que ponto é possível dizer que determinado objetivo deixou de ser secundário e se tornou um dos principais daquela operação? Como se daria a obtenção de um benefício indireto? *Et cetera*. Não só inexistem respostas inequívocas para esses questionamentos, mas, na taxonomia formulada por Humberto Ávila (2022), a cláusula é indeterminada tanto em primeiro como em segundo grau.

Em primeiro grau, não fica claro, por exemplo: o que seria uma conclusão razoável; como se daria a obtenção de um benefício indireto; a partir de que ponto é possível dizer que determinado objetivo deixou de ser secundário e se tornou um dos principais daquela operação. Tais obscuridades apontam para uma indeterminação linguística de caráter semântico, isso é, aquela decorrente de dúvida quanto “(...) ao que foi dito, expressa ou implicitamente) (...)” (ÁVILA, 2022, p. 33).

Em segundo grau, há indeterminação metodológica ou argumentativa, que consiste em dúvida quanto “(...) ao argumento a ser empregado ou, havendo conflito entre mais de um argumento, à definição que deve prevalecer (...)” (ÁVILA, 2022, p. 32). Tal característica emana do trecho da cláusula que abre margem para a aplicação do TPP “(...) com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes (...)” (BRASIL, 2018). Por esse fragmento, o intérprete não possui clareza quanto aos argumentos que devem orientar a incidência da norma, já que quaisquer fatos e circunstâncias, desde que relevantes, podem ser considerados.

Essas duas formas de indeterminação implicam inobservância à segunda dimensão da legalidade tributária material, na medida em que impossibilitam ao contribuinte antever a incidência a cláusula TPP. Em suma, o dispositivo não possui densidade normativa suficiente, o que impede sua compreensão e sua aplicação pelo intérprete. A cláusula é, portanto, inconstitucional.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao longo do presente trabalho, foi possível observar que os pronunciamentos até aqui existentes sobre o teste do próprio principal previsto no artigo XXVII, parágrafo 1º, do TDT Brasil-Argentina não buscaram avaliar de maneira específica a compatibilidade normativa dessa cláusula com a Constituição. Sendo assim, o presente estudo buscou complementar aqueles trabalhos, propondo que a relação entre o TPP e a CRFB vá além de uma dissonância axiológica, implicando verdadeira inconstitucionalidade.

Para tanto, definiu-se a legalidade tributária material como a norma constitucional que atribui ao legislador o dever de, na maior medida do possível, conferir à lei, em matéria tributária, densidade normativa suficiente para (i) alcançar os propósitos atribuídos pelo artigo 97 do CTN e (ii) possibilitar ao destinatário antever a incidência tributária. Isso posto, concluiu-se que o TPP é inconstitucional, por impedir que seus destinatários antecipem as

hipóteses em que os benefícios convencionais serão afastados pela cláusula.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Planejamento Tributário: os tribunais administrativos e judiciais estabelecendo os parâmetros de atuação do contribuinte e do Fisco. In: FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter (Coord.). **30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era da tributação?** – Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon. Belo Horizonte: Editora Arraes, 2019, p. 533-560.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Indeterminação no Direito** – entre a indeterminação aparente e a determinação latente. 1. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022. 155p.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A Prevenção de Abusos dos Tratados Internacionais que Visam Evitar a Dupla Tributação no Plano de Ação do Projeto BEPS: Perspectiva Brasileira. In: ROCHA, Sergio André; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional** – Homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 559-588.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). Rio de Janeiro: Imperador Dom Pedro I. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 07 fev. 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro:

Presidência da República. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 28 jul. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF:

Presidência da República. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Brasília,

DF: Presidência da República. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jul. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982**. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/atos/decretos/1982/d87976.html](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/decretos/1982/d87976.html). Acesso em: 28 jul. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 9.482, de 27 de agosto de 2018**. Promulga o Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo, firmado em Mendoza, em 21 de julho de 2017. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9482.htm). Acesso em: 28 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF**. Lei Complementar nº 104/2001. Inclusão do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional: norma geral antielisiva. Alegações de ofensa aos princípios da

legalidade, da legalidade estrita em direito tributário e da separação dos poderes não configuradas. Ação direta julgada improcedente. Autor: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 11 de abril de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760366746>. Acesso em: 28 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.178/DF**. Artigo 8º da Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000, que introduziu novos artigos na Lei nº 6.938/81, criando uma Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA). Alegada incompatibilidade com os artigos 145, II; 167, IV; 154, I; e 150, III, “b”, da Constituição Federal. Ação direta julgada procedente. Autor: Confederação Nacional das Indústrias – CNI. Relator: Min. Ilmar Galvão, 29 de março de 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347469>. Acesso em: 04 fev. 2025.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 7, 2018, Disponível em: [https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/09/LivroAnais\\_VIICongresso\\_001-454\\_27Set2019.pdf](https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/09/LivroAnais_VIICongresso_001-454_27Set2019.pdf). Acesso em 28 jul. 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, v. 30/31, p. 213-260, 1988.

DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. Influências do Projeto BEPS nos Novos Acordos para Evitar a Dupla Tributação Firmados pelo Brasil. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (Coord). **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 410-433.



ESTANISLAU, César Vale. O combate ao abuso de convenções para evitar a bitributação: considerações sobre as principais propostas no âmbito da Ação 6 do Plano BEPS. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. (Org.). **Plano BEPS**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 355-410.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO, Camila Silva. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

MOREIRA, André Mendes. **A Regra da Legalidade Tributária: uma reconstrução à luz da evolução constitucional, legislativa e jurisprudencial**. Orientador Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila – São Paulo, 2021. 584 p. Tese (Livre Docência – Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2021.

MOREIRA, André Mendes e RIBEIRO, Jamir Calili. Metodologia do Direito Tributário e o Modo de Raciocinar por Tipo e por Conceitos. In: Sacha Calmon Navarro Coelho (Org.). **Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2013, v. 1, p. 517-538

OCDE (2019), **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017** (Versão Completa), OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Acesso em: 28 jul. 2023.

OCDE (2015), **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances**, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. Acesso em: 28 jul. 2023.

OLIVEIRA, Márcio Luís de. **A constituição juridicamente adequada**. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.

PEGORARO, Andressa. **Limites do Planejamento do Tributário Internacional por meio**

**de Acordos de Bitributação A Cláusula de Principal Propósito (“PPT”)**. Orientador Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann – São Paulo, 2020. 226 f. Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, n. 67, p. 231-268, 1972.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos Acordos de Bitributação e Teste do Objetivo Principal. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; et al (Org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, v. 1, p. 607-630, 2003.

TOMAZELA, Ramon. Brazil’s absence from the Multilateral BEPS Convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina. **Kluwer International Tax Blog**, Alphen aan den Rijn. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/>. Acesso em 28 jul. 2023.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito tributário internacional no Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

---

[1] Mestrado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), em andamento. *Master of Business Administration* (MBA) em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Bacharelado em Direito pela Escola Superior Dom Hélder Câmara (ESDHC), modalidade integral. Advogado.

[2] Ratificado pelo Decreto nº 9.482, de 27 de agosto de 2018.

[3] Ratificado pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982.

[4] O TDT Brasil-Argentina foi escolhido unicamente por ter sido o primeiro tratado assinado pelo Brasil a incorporar a cláusula do teste do próprio principal. As considerações feitas neste trabalho se aplicam, porém, aos tratados celebrados posteriormente, desde que também a contemplem. Por exemplo, os acordos com a Suíça (Decreto nº 10.714, de 9 de junho de 2021), com Singapura (Decreto nº 11.1093, de 29 de junho de 2022) e com o Uruguai (Decreto nº 11.7473, de 20 de outubro de 2023).

[5] “Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention” (OCDE, 2017, p. 109/110).

[6] O nascedouro dessa cláusula foi o Plano BEPS, cuja formulação se deveu a dois fatos históricos principais, quais sejam: (i) a crise econômica do *subprime* e (ii) a elevação da

preocupação da opinião pública com os planejamentos tributários arrojados (ESTANISLAU, 2019). Sua base técnica consta do relatório final do Projeto BEPS intitulado *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. Conforme ele expõe, desde 1977, existe uma posição consistente da OCDE que alça a prevenção da evasão fiscal como um dos fins dos tratados para evitar a dupla tributação da renda (OCDE, 2015). Tal posicionamento decorre da constatação, pela Organização Internacional, de que o abuso dos benefícios dos tratados representa um risco à arrecadação, por ensejar problemas de *base erosion and profit shifting* (OCDE, 2015). Logo, os Estados se comprometeram a garantir um patamar mínimo de proteção contra o *treaty shopping (minimum standard)* (OCDE, 2015; 2019).

[7] Ainda de acordo com o relatório *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, o louvável objetivo citado na nota anterior deve ser ponderado com as especificidades do direito interno de cada Estado. Isso, porque “alguns países podem ter restrições constitucionais ou problemas baseados no Direito Comunitário Europeu que os impeçam de adotar de forma exata o texto recomendado neste relatório” (OCDE, 2015, p. 14, tradução livre). É exatamente esse o escopo do trabalho ora projetado, que busca verificar se a legalidade tributária prevista na CRFB impediria a adoção irrestrita do teste do propósito principal, tal qual o positivado na CM/OCDE.

[8] “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: [...] declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal” (BRASIL, 1988).

[9] Nessa seara, Leonardo Alvim (2019) classifica quatro vertentes doutrinárias: (i) a majoritária, segundo a qual não existe uma norma geral antielisiva no Brasil e, mesmo que existisse, ela seria inconstitucional; (ii) aquela que também entende inexistir uma norma geral antielisiva no Brasil, mas que considera possível a sua regulamentação; (iii) a que entende existir e estar em vigor a norma geral antielisiva e (iv) a corrente pela qual os

poderes do Fisco de desconsiderar, qualificar e requalificar os negócios praticados pelo contribuinte derivam da capacidade contributiva, não dependendo da instituição de uma norma geral antielisiva.

[10] Basta notar que, em busca avançada feita em junho de 2023 junto à plataforma Periódicos Capes, não foi localizado nenhum trabalho, em Língua Portuguesa, que contivesse em seu assunto ou em seu título as palavras-chave “teste do propósito principal” e “legalidade” ou “teste do objetivo principal” e “legalidade”. Já a pesquisa junto ao Google Acadêmico[10] obteve oito resultados, dentre os quais somente um tangencia o presente assunto. Contudo, há diferenças significativas em relação à investigação ora proposta. Vertendo a pesquisa para a Língua Inglesa por intermédio das palavras-chave “*principal purpose test*” e “*legality*” ou “*main purpose test*” e “*legality*”, a quantidade de resultados se eleva em ambas as plataformas. Isso sinaliza para uma assimetria entre o interesse de pesquisadores, universidades e fóruns acadêmicos no exterior e no Brasil em se aprofundar no tema aqui proposto, o que apenas reforça a importância de se dar andamento ao trabalho, sob pena de atrofiamento da Ciência do Direito brasileira neste tocante.

[11] Embora, de fato, haja semelhanças com o tema ora discutido, aquele trabalho não se identifica com o aqui proposto. A começar por uma diferença no objetivo geral. O presente ensaio focaliza, de forma exclusiva, a compatibilidade do TPP com a norma da legalidade tributária. A dissertação de Pegoraro, por sua vez, pretendeu, de maneira holística, “[...] analisar a cláusula de PPT e as controvérsias decorrentes de sua inclusão nos acordos de bitributação para verificar os limites do planejamento tributário internacional a que estarão sujeitos os contribuintes no cenário pós-Projeto BEPS [...]” (PEGORARO, 2020, p. 19). Consequentemente, a questão da consonância ou não do teste do propósito principal com a CRFB (a qual nos limitaremos) é tangenciada por aquela pesquisa apenas no tópico “4.3 A compatibilidade da cláusula de PPT com o princípio da segurança jurídica consagrado na Constituição Federal do Brasil” (PEGORARO, 2020, p. 171/177). Ademais, as premissas teóricas ali adotadas não coincidem com as que utilizaremos, especialmente no tocante à

definição de legalidade tributária material.

[12] “O que chamamos de Estado da Política é o status do poder político fundado no próprio poder político como fato social e, portanto, não conformado pelo Direito. Assim, Estados da Política são formas de organização política da sociedade centradas em estruturas de poder sem limitação normativa” (OLIVEIRA, 2016, p. 110/111).

[13] A partir de então, tem-se uma “[...] expectativa objetiva e subjetiva de que os agentes e atos políticos, os agentes e atos do Estado [...] se conformem em sua titularidade e exercício ao Direito (democraticamente positivado, interpretado e aplicado), e, por intermédio do Direito, se legitimem” (OLIVEIRA, 2016, p. 112)

[14] É da competência exclusiva da União decretar: impostos sobre a importação de procedência estrangeira; direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação; taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I; taxas dos correios e telégrafos federais.

[...] É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; sobre Imóveis rurais e urbanos; sobre transmissão de propriedade; sobre indústrias e profissões” (BRASIL, 1891).

[15] “Ninguém póde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude de lei” (BRASIL, 1891).

[16] “O Imperador é o Chefe do Poder Executivo, e o exercita pelos seus Ministros de Estado. São suas principaes atribuições: XII. Expedir os Decretos, Instrucções, e Regulamentos adequados á boa execução das Leis” (BRASIL, 1821).

[17] “É privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa: I. Sobre Impostos” (BRASIL, 1821).

[18] “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” (BRASIL, 1821).

[19] “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” (BRASIL, 1988).

[20] “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

[21] “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico” (BRASIL, 1988).

[22] “Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas” (BRASIL, 1988).

[23] “É da competência exclusiva do Congresso Nacional: zelar pela preservação de sua competência legislativa em face da atribuição normativa dos outros Poderes”.

[24] “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

[25] “Compete privativamente ao Presidente da República: sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução (BRASIL, 1988).

[26] “Cabe à lei complementar: dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; estabelecer normas gerais em matéria de legislação

tributária [...]” (BRASIL, 1988).

[27] “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’” (BRASIL, 1988).

[28] “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo” (BRASIL, 1988).

[29] “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei [...]” (BRASIL, 1988).

[30] “Compete à União instituir impostos sobre:[...] grandes fortunas, nos termos de lei complementar; produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

[...] É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (BRASIL, 1988).

[31] “A União poderá instituir: mediante lei complementar, impostos não previstos [...]” (BRASIL, 1988).

[32] “O imposto previsto no inciso I: terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

[...] O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:



é facultado ao Senado Federal: estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Na hipótese do inciso XII, h , observar-se-á o seguinte: as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g , observando-se o seguinte: serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem , incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

[...] O imposto previsto no inciso III: I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal” (BRASIL, 1988).

[33] “A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: a alíquota da contribuição poderá ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b” (BRASIL, .

[34] “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I” (BRASIL, 1988).

[35] E tampouco o faz, a nosso ver, com relação ao artigo 146, inciso III, alínea “a” da CRFB.