

**FLÁVIO COUTO BERNARDES
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO**
(COORDENADORES)

ABRADT: ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

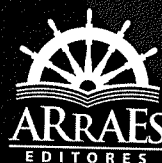
AUTORES

Alessandra Machado Brandão Teixeira
Ana Cláudia Borges de Oliveira
Ana Paula Ribeiro Freire
André Prado de Vasconcelos
Andréa Duek Simantob
Anthéa Aquino Melo
Antonio Carlos de Souza Júnior
Betina Treiger Gruppenmacher
Bernardo Motta Moreira
Bruno Nogueira Rebouças
Carlos Alexandre de Azevedo Campos
Carlos Victor Muzzi Filho
Dalmar Pimenta
Daniel Dix Carneiro
Dois Canen
Eduardo Silveira Frade
Estevão Horvath
Euro Sabino de Azevedo
Fábio Artigas Grillo
Fábio Lopes Vilela Berbel
Flávio Couto Bernardes
Frederico Menezes Breyner

Gabriel Bez-Batti
Guilherme de Almeida Henriques
Gustavo Brigagão
Gustavo Luiz de Matos Xavier
Hendrick Pinheiro
Henrique Mello
Hércules Fajoses
Humberto Eustáquio Soares Martins
Ives Gandra da Silva Martins
Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz
Jeferson Teodorovicz
João Paulo Fanucchi de Almeida Melo
Jonathan Barros Vita
José Antonio Dias Toffoli
José Casalta Nabais
José Eduardo Soares de Melo
José Roberto Vieira
Juselder Cordeiro da Mata
Júnia Roberta Gouveia Sampaio
Karem Jureidini Dias
Leandro Cara Artioli
Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Lucas Bevilacqua
Luciana Mundim de Mattos Paixão
Luciano Costa Miguel
Luiz Edson Fachin
Marcelo Hugo de Oliveira Campos
Marciano Seabra de Godoi
Marcus Abraham
Marcus Lívio Gomes
Maria Inês Murgel
Marina Pettinelli
Mary Elbe Queiroz
Matheus Barbosa dos Santos
Maurício Pereira Faro
Maysa de Sá Pittondo Delligne
Melissa Guimarães Castello
Misabel de Abreu Machado Derzi
Oswaldo Santos de Carvalho
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Pablo Gurgel Fernandes
Paulo Rosenblatt
Pedro Grillo
Pedro Júlio Sales D'Araújo

Rafael Campos Soares da Fonseca
Raphael Assef Lavez
Regis Fernandes de Oliveira
Renato Lopes Becho
Reynaldo Soares da Fonseca
Ricardo Almeida Ribeiro da Silva
Ricardo Mariz de Oliveira
Roberto Duque Estrada
Roberto Rosas
Robson Maia Lins
Roque Antonio Carrazza
Sabrina da Silva Fernandes
Sacha Calmon Navarro Coelho
Tatiana Midori Migiyama
Thais Frabricia Alves Oliveira
Thais de Barros Meira
Thiago Álvares Feital
Tiago Conde Teixeira
Valter de Souza Lobato
Wagner Balera



FLÁVIO COUTO BERNARDES (ORG.)

Doutor e mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor Adjunto de Direito Tributário UFMG – PUC Minas. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Procurador do Município de Belo Horizonte.

JUSELDER CORDEIRO DA MATA (ORG.)

Mestre em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Especialista em Direito Tributário pela IEC-PUC/Minas. Professor de Direito Tributário. Coordenador do MBA em Direito Tributário do CEDIN/ABRADT. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Diretor do Centro de Estudos das Sociedades dos Advogados, seccional Minas Gerais (CESA-MG). Advogado e Fundador do escritório Juselder da Mata Sociedade de Advogados.

VALTER DE SOUZA LOBATO (ORG.)

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Sócio do escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados. Professor de Direito Tributário dos cursos de Direito (graduação e pós-graduação), Ciências Contábeis e Ciência do Estado da UFMG. Coordenador do MBA em Direito Tributário do CEDIN/ABRADT. Presidente do Conselho de Assuntos Tributários da Fecomércio-MG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Membro do CEAT – FEDERAMINAS. Membro do Conselho Superior do IAMG. Coordenador da Revista de Direito Tributário FORUM/ABRADT.

PRC

ABRADT:
ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

FLÁVIO COUTO BERNARDES
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO
(COORDENADORES)

ABRADT:
ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

BH, maio/22
João Paulo F. Almeida Melo
2022



Belo Horizonte
2022

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordeiro Leal
André Lipp Pinto Basto Lupi
Antônio Márcio da Cunha Guimarães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior
Bernardo G. B. Nogueira
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Carlos Bruno Ferreira da Silva
Carlos Henrique Soares
Claudia Rosane Roesler
Clêmerson Merlin Clêve
David França Ribeiro de Carvalho
Dhenis Cruz Madeira
Dirceô Torrecillas Ramos
Edson Ricardo Saleme
Eliane M. Octaviano Martins
Emerson Garcia
Felipe Chiarello de Souza Pinto
Florisbal de Souza Del'Olmo
Frederico Barbosa Gomes
Gilberto Bercovici
Gregório Assagra de Almeida
Gustavo Corgosinho
Gustavo Silveira Siqueira
Jamile Bergamaschine Mata Diz
Janaina Rigo Santin
Jean Carlos Fernandes

Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
Jorge M. Lasmar
Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
José Luiz Quadros de Magalhães
Kiwonghi Bizawu
Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Luciano Stoller de Faria
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Luiz Manoel Gomes Júnior
Luiz Moreira
Márcio Luis de Oliveira
Mária de Fátima Freire Sá
Mário Lúcio Quintão Soares
Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Nelson Rosenvald
Renato Caram
Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Rodolfo Viana Pereira
Rodrigo Almeida Magalhães
Rogério Filippetto de Oliveira
Rubens Beçak
Sergio André Rocha
Sidney Guerra
Vladmir Oliveira da Silveira
Wagner Menezes
William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2022.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho
Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva
Imagem de Capa: Manolo Franco (Pixabay.com)
Revisão: Responsabilidade do Autor

327.1 Abradi – Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges /
A158 [coordenado por] Flávio Couto Bernardes, Juselder Cordeiro da
2022 Mata [e] Valter de Souza Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022.
1074 p.

ISBN: 978-65-5929-120-5
ISBN: 978-65-5929-119-9 (E-book)
Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Tributação. 3. Reforma tributária. 4. Imunidade tributária. 5. Norma jurídica tributária. 6. Receitas tributárias. 7. Crédito tributário. 8. Obrigações tributárias. 9. Residência fiscal. 10. Dupla residência. I. Bernardes, Flávio Couto (Coord.). II. Mata, Juselder Cordeiro da (Coord.). III. Lobato, Valter de Souza (Coord.). IV. ABRADT. V. Borges, José Souto Maior. VI. Título.

CDDir – 341.39
CDD (23.ed.) – 343.04

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2022

NOTA DOS ORGANIZADORES

A presente obra coletiva “*ABRADT: Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*”, cujo pré-lançamento aconteceu no XXIV Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT, encerra o ano de 2021 da associação, sendo ele todo voltado para homenagear o Prof. Souto Maior Borges, inclusive no referido Congresso.

Aprendemos, na Escola Mineira de Direito Tributário, com os Mestres Misabel e Sacha, a ler SOUTO MAIOR BORGES, a admirar sua obra, por isso, sentimo-nos na verdadeira obrigação de realizar esta obra, como uma homenagem ao grande Professor, mas também para que as gerações futuras saibam da sua genialidade.

A obra contou, ao todo, com a participação de 86 autores e 60 artigos com um rico repertório de estudos sobre temas atuais e de grande relevância, reunindo grandes pensadores do direito tributário, juristas de renome que se dedicam, incansavelmente, com notável coragem e afincamento para o desenvolvimento e aprimoramento da ciência jurídica tributária.

Esta obra possui pesquisas desenvolvidas, especialmente, por docentes e discentes ligados direta ou indiretamente aos cursos de graduação e de Pós-graduação em Direito de inúmeras instituições de ensino do país, como por exemplo, da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), da Universidade Federal de São Paulo (USP), Faculdades Milton Campos, da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG) e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), Universidade Federal do Paraná (UFPR), Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP) e outras conceituadas instituições do Brasil.

Certamente, a presente obra deixará marcada a sua publicação, pois versa sobre assuntos atuais, práticos, de extrema relevância e interesse para toda a comunidade jurídica que se dedica ao Direito Tributário.

Longe de atingir a altura do homenageado, a obra é forma de agradecimento a este Professor que sempre trilhou o caminho da ciência e da unidade metodológica para o estudo desta. As suas teorias, expostas nos mais diversos artigos aqui oferecidos à comunidade acadêmica, não revela outra coisa senão a honestidade intelectual de tamanho pensador do Direito Tributário Brasileiro. SOUTO MAIOR BORGES, com suas obras, estará sempre ao nosso alcance, a iluminar nossos estudos e apaziguar as nossas angustias.

Sentimo-nos honrados em apresentar o resultado desta homenagem, confiantes que a presente obra será instrumento de constante consulta pelos estudiosos do Direito Tributário.

FLÁVIO COUTO BERNARDES
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO

O F
José
exaltou a
existência
outro aq
No
como em
Mestre S
mem de
sentiam
A v
Co
vado em
fe. Recé
tenho u
em prim
Assim

AUTORES

ALESSANDRA MACHADO BRANDÃO TEIXEIRA

Advogada Tributarista, Mestre e doutora em Direito Tributário pela UFMG. Professora da graduação e pós graduação lato sensu da PUCMINAS. Diretora da ABRADT.

ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA

Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Conselheira Titular da 2ª Seção de Julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

ANA PAULA RIBEIRO FREIRE

Mestranda no PPGD PUC Minas. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Advogada. E-mail: ana.freire@bernardesadvogados.adv.br.

ANDRÉ PRADO DE VASCONCELOS

Juiz Federal da 7ª Vara/SJMG.

ANDRÉA DUEK SIMANTOB

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, Conselheira Titular Representante da Fazenda Nacional na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF), Presidente da Primeira Seção do CARF e Presidente em Exercício da 1ª Turma da CSRF; graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ, com MBA em Tributos pela PUC/RJ, é Membro Acadêmico do Núcleo de Estudos Tributários (NEART) da FGV DIREITO RIO.

ANTHÉIA AQUINO MELO

Mestranda do Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Especialista em Direito Tributário pelo

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Advogada.

ANTONIO CARLOS DE SOUZA JÚNIOR

Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro Fundador da Associação Brasileira de Direito Processual - ABDPro. Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo - ANNEP. Presidente da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/PE. Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados.

BERNARDO MOTTA MOREIRA

Doutor, Mestre e Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Consultor efetivo em Direito Tributário na Assembleia Legislativa de Minas Gerais. Professor do IBMEC e de cursos de pós-graduação em Direito Tributário. Conselheiro do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e do Conselho Administrativo de Recursos Tributários de Belo Horizonte. Advogado.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Advogada. Professora Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Visiting Scholar pela Universidade de Miami.

BRUNO NOGUEIRA REBOUÇAS

Mestrando em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV. MBA em Gestão Tributária pela USP. Especialista em Direito e Processo Tributário pela PUC.

CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS

Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ. Professor-Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da UERJ. Coordenador e Professor de Direito Constitucional e Hermenêutica Jurídica do Curso de Direito do ISECENSA. Advogado.

CARLOS VICTOR MUZZI FILHO

Mestre (2004) e doutor (2013) em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG. Professor da Universidade FUMEC. Advogado e Procurador do Estado de Minas Gerais.

DALMAR PIMENTA

Advogado. Mestre em Direito Empresarial pelas Faculdades Milton Campos. Especialista em Processo Civil pela PUC-RS e em Direito de Empresa pelo

IBMEC. Sócio
Tributário. D
Conselheiro I
Comissão de
Sócio do PIM

DAN
Mestre em D
no - UERJ. Pé
Escola da Ma
Universidade
em Direito T
gado e Const

DOI
LLM em Di
sista Chever
Bacharel em
Tributação c

EDU
Doutorando
rio pela Faci
tário pelo II
de Campina
rior da Pa
da Associaç
Estudos Tri

EST
Livre-docen
da Faculda
ceiro da Fac

EU
Analista Ju
dica e Mini

FA
Advogado,
e Presiden

IBMEC. Sócio Fundador da ABRADT - Associação Brasileira de Direito Tributário. Diretor da Associação Comercial e Empresarial de Minas Gerais. Conselheiro Fiscal do Instituto dos Advogados de Minas Gerais. Membro da Comissão de Direito Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros - IAB. Sócio do PIMENTA & PIMENTA SOCIEDADE DE ADVOGADOS.

DANIEL DIX CARNEIRO

Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense - UFF. Professor dos Cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Rio e do IBMEC/RJ. Diretor da ABDF. Advogado e Consultor Tributário em São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte.

DORIS CANEN

LLM em Direito Tributário Internacional pela King's College London (Bolsista Chevening). Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV. Mestre e Bacharel em Direito pela UCAM. Pesquisadora em Tributação Internacional e Tributação da Economia Digital na UERJ, na FGV e no IBDT.

EDUARDO SILVEIRA FRADE

Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor da Faculdade Maurício de Nassau (UNINASSAU) de Campina Grande-PB e das pós-graduações da Instituição de Educação Superior da Paraíba (IESP) e das Faculdades Integradas de Patos (FIP). Membro da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT) e da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB. Advogado.

ESTEVÃO HORVATH

Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC/SP e Professor Associado de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da USP.

EURO SABINO DE AZEVEDO

Analista Judiciário do Supremo Tribunal Federal; Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público (FESMPDFT).

FABIO ARTIGAS GRILLO

Advogado, Doutor em Direito Tributário pela UFPR, Conselheiro Titular e Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB-PR, Membro da

Comissão Especial de Direito Tributário do CFOAB e Conselheiro do Instituto de Direito Tributário do Paraná - IDT.

FÁBIO LOPES VILELA BERBEL

Doutor e mestre em direito previdenciário pela PUC/SP. Advogado.

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Doutor, Mestre, Especialista e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Professor do Programa de Pós Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas e da UFMG. Procurador do Município de Belo Horizonte. Advogado. Secretário Geral da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. E-mail: flavio.bernardes@bernardesadvogados.adv.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8180-0218>.

FREDERICO MENEZES BREYNER

Mestre, Doutor e residente pós-doutoral em Direito Tributário (UFMG). Professor (graduação e mestrado) e coordenador do Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito Milton Campos. Advogado.

GABRIEL BEZ-BATTI

Mestrando em Direito Tributário na Universidade de S. Paulo. Advogado em Brigação, Duque-Estrada Advogados.

GUILHERME DE ALMEIDA HENRIQUES

Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV. Conselheiro do IEFi - Instituto de Estudos Fiscais. Professor do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da PUC/MG. Sócio Fundador do escritório Henriques Advogados.

GUSTAVO BRIGAGÃO

Presidente nacional do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (Cesa); Presidente honorário da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); Vice-Presidente do Fórum Permanente de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Rio de Janeiro; Membro do Conselho de Administração da Câmara Britânica (BRITCHAM); Diretor da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior (FCCE); Professor na pós-graduação em Direito Tributário da Fundação Getulio Vargas e sócio do escritório Brigação, Duque Estrada - Advogados.

GUSTAVO LUIZ DE MATOS XAVIER

Mestre e Doutorando em Direito pela PUC/MG. Professor de Direito Tributário e de Direito Societário. Advogado.

HENDRICK

Mestre e Pesquisador em Direito Tributário, Financeiro e Tributário.

HENRIQUE

Doutor em Direito Econômico pela Universidade de São Paulo (USP); Masters de Direito Tributário (Fin) - Master di secondo grado em Direito Tributário no Estado de São Paulo; Mestre em Direito Tributário no Curso de Estudos Tributários (IBET) em São Paulo; Mestre em Direito Tributário e Financeiro.

HERCULES

Desembargador Federal do TRF1-ESMAF no biênio 2017-2018.

HUMBERTO

Presidente do Superior Tribunal Federal. Corregedor Nacional do Superior Tribunal Federal.

IVES GANDI

Professor Emérito das Faculdades de Direito do CIEE/O ESTADO DO RIO DE JANEIRO - Maior do Exército - Ex-Comandante do Tribunal Regional Federal do Rio de Janeiro Austral (Argentina), São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Rio Grande do Sul; Doutor Honoris Causa das Universidades de Portugal; Presidente do Conselho de Administração do CIEE/O ESTADO DO RIO DE JANEIRO. E-mail: igm@gandram.com.br

JACQUELINE

Doutora e mestra em Direito Tributário. Especialista em Direito Tributário (IBET) e pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP).

JEFERSON T

Doutor em Direito Econômico e Socioambiental. Advogado.

HENDRICK PINHEIRO

Mestre e Pesquisador de Doutorado pelo Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP.

HENRIQUE MELLO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP); Masters degree em Direito pela Università degli Studi di Genova (Itália) - Master di secondo livello (ou de nível elevado); Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP); Professor (Conferencista e Seminarista) de Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/SP; Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em São José do Rio Preto; Advogado Tributarista; Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários/SP.

HERCULES FAJOSES

Desembargador Federal - Vice-Diretor da Escola da Magistratura Federal do TRF1-ESMAF no biênio 2018/2020.

HUMBERTO MARTINS

Presidente do Superior Tribunal de Justiça e Presidente do Conselho da Justiça Federal. Corregedor Nacional de Justiça no biênio 2018-2020.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP. E-mail: igm@gandramartins.adv.br.

JACQUELINE MAYER DA COSTA UDE BRAZ

Doutora e mestra em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), professora e advogada.

JEFERSON TEODOROVICZ

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização em Gestão Contábil e

Tributária pela UFPR. Bacharel em Direito. Pós-Doutorado em Direito em andamento pela UNB. Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. E-mail para contato: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br.

JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO

Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas), onde leciona na Pós-Graduação e Graduação, Coordenador e Professor de Pós-Graduações em Direito Tributário. Doutor pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-graduação em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/Nacional. Conselheiro Seccional da OAB/MG. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Conselheiro Emérito do Conselho Estadual de Assuntos Tributários da Federações. Professor convidado da FUNDEP com participação em dezenas de concursos públicos. Advogado tributarista, sócio fundador da Almeida Melo Sociedade de Advogados.

JONATHAN BARROS VITA

Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Estágio de pós-doutorado como Senior visiting research fellow na WU (Wirtschaftsuniversität Wien) – Viena – Áustria. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

JOSÉ ANTONIO DIAS TOFFOLI

Ministro do Supremo Tribunal Federal; ex-Presidente do Supremo Tribunal Federal e do Conselho Nacional de Justiça (2018-2020); ex-Presidente do Superior Tribunal Eleitoral (2014-2016); ex-Advogado Geral da União (2007-2009); ex-Subchefe para Assuntos Jurídicos da Casa Civil da Presidência da República (2003-2005).

JOSÉ CASALTA NABAIS

Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

JOSÉ EDU
Doutor e Livre Doc
de Direito da PUC
Professor Emérito

JOSÉ RO
Professor de Direi
do Instituto Brasil
ção, mestrado e de
Tributário (PUC/S
(Madri, Espanha);
mistério da Fazend
(Curitiba, PR); Par

JUNIA RO
Mestre em Direito
e atual Conselheir
IBET e Diretora da

JUSELDE
Mestre em Direito
reito Tributário pel
Associação Brasileir
sileira de Direito Fi
de Sociedades de A
Membro da Comis
Membro do Institu
Tributário da Feder
dicos da ACMINA
do Estado de Mina
Tributário do CED
Mata Sociedade de

KAREM J
Doutora e Mestre
Paulo. Professora c
-Conselheira do C

LEANDRO
Mestre em Direito
rio pela PUC-SP/C

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

Doutor e Livre Docente em Direito Tributário. Professor Titular da Faculdade de Direito da PUC-SP (2012-2015). Visiting Scholar da U.C. Berkeley (Califórnia). Professor Emérito da Faculdade Brasileira de Tributação. Consultor Jurídico.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná - UFPR e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (graduação, especialização, mestrado e doutorado); Mestre e Doutor em Direito do Estado - Direito Tributário (PUC/SP); Estudos pós-graduados no Instituto de Estudos Fiscais (Madri, Espanha); Ex-membro julgador do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF (Brasília, DF); Ex-Auditor da Receita Federal (Curitiba, PR); Parecerista.

JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO

Mestre em Direito Tributário pela UFMG. ex Conselheira Titular da 2 Seção e atual Conselheira da 2 TO/4 Câmara da 1 Seção do CARF. Professora do IBET e Diretora da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT

JUSELDER CORDEIRO DA MATA

Mestre em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Especialista em Direito Tributário pela IEC-PUC/Minas. Professor de Direito Tributário. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro - ABDF. Diretor do CESA-MG (Centro de Estudos de Sociedades de Advogados). Membro do Comitê de Tributário do CESA-MG. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-MG - triênio 2019-2021. Membro do Instituto dos Advogados de Minas Gerais. Membro da Comissão de Tributário da Federaminas. Membro do Conselho Empresarial de Assuntos Jurídicos da ACMINAS. Membro do Colégio de Representantes dos Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Professor e Coordenador da Pós (MBA) em Direito Tributário do CEDIN. Advogado tributarista e fundador do escritório Juselder da Mata Sociedade de Advogados. E-mail do autor: juselder@juselderdamata.com.br.

KAREM JUREIDINI DIAS

Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora do Mestrado do IBET e de Programas de Pós-graduação. Ex-Conselheira do CARF e Ex-Membro da CSRF/MF. Advogada.

LEANDRO CARA ARTIOLI

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-Graduado em Direito Tributário pela PUC-SP/COGEAE. Professor no IBET. Advogado.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO

Doutorando, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela FADUSP. Professor. Conselheiro Titular da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia - CARF.

LUCAS BEVILACQUA

Professor Permanente de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Goiás (PPGDP/UFG), Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP) e Assessor de Ministro (STF).

LUCIANA MUNDIM DE MATTOS PAIXÃO

Formada em direito pela UFMG. Responsável pela área tributária da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais. Ex-Presidente do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais. Diretora da ABRADT. Conselheira Suplente do Conselho de Recursos Tributários de Belo Horizonte.

LUCIANO COSTA MIGUEL

Doutorando e Mestre em Direito pela Escola Superior Dom Helder Câmara. Professor de Direito Tributário da Dom Helder Câmara. Professor dos cursos de pós-graduação do CEDIN e do Pro Labore/Faculdade Arnaldo. Procurador da Fazenda Nacional.

LUIZ EDSON FACHIN

Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF). Alma mater: Universidade Federal do Paraná (UFPR), Doutor e Mestre em Direito Civil pela Pontifícia Universidade de São Paulo (PUCSP).

MARCELO HUGO DE OLIVEIRA CAMPOS

Mestre em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Fundador e Diretor do IMDT - Instituto Mineiro de Direito Tributário. Sócio do escritório Henriques Advogados.

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado.

MARCUS ABRAHAM

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-Doutor pela Universidade de Lisboa e pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Doutor em Direito Público

pela Universidade de
Tribunal Regional

MARCUS

Juiz Federal. Profe
mestrado e doutora
Mestre e doutor em
did. Pós-doutor e j
University of Lond

MARIA IN

Doutora em Direit
retora da ABRADT

MARINA

Advogada; Especi
(FGV).

MARY EI

Pós-Doutora pela
(PUC/SP). Mestre
butário: Universi
gentina. Pós-grad
logia Positiva. Pr
- IPET. President
ras - IJB. Membro
Políticas Sociais
e Legislativos da
do Comércio e S
do Brasil - Recife
Pernambuco. Pr
exterior. Advoga

MATHI

Graduando em l
(PUC Minas).

MAUR

Mestre em Dire
Comissão Espec

pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

MARCUS LIVIO GOMES

Juiz Federal. Professor Associado de Direito Tributário nos programas de mestrado e doutorado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre e doutor em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madrid. Pós-doutor e pesquisador no Institute of Advanced Legal Studies (IALS/ University of London).

MARIA INÊS MURGEL

Doutora em Direito Tributário pela UFMG. Coordenadora do IBET-BH. Diretora da ABRADT. Advogada em Belo Horizonte.

MARINA PETTINELLI

Advogada; Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV).

MARY ELBE QUEIROZ

Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa e Doutora em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito Público (UFPE). Especialização em Direito Tributário: Universidade de Salamanca - Espanha e Universidade Austral - Argentina. Pós-graduação em Neurociência (PUC/RS). Pós-graduanda em Psicologia Positiva. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários - IPET. Presidente do Conselho de Notáveis do Instituto das Juristas Brasileiras - IJB. Membro Imortal da Academia Nacional de Ciências Econômicas e Políticas Sociais - ANE. Membro do Comitê Superior de Assuntos Jurídicos e Legislativos da FIESP (CONJUR). Consultora da Confederação Nacional do Comércio e Serviços - CNC. Líder do Comitê Vozes do Grupo Mulheres do Brasil - Recife-PE. Coordenadora do curso de pós-graduação do IBET em Pernambuco. Professora. Livros e artigos publicados e palestras no Brasil e exterior. Advogada sócia de Queiroz Advogados Associados.

MATHEUS BARBOSA DOS SANTOS

Graduando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas).

MAURÍCIO PEREIRA FARO

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Gama Filho. Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB-RJ. Advogado.

MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE

Doutora e mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - FDUSP. Especialização em Direito de Empresa pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC MINAS. Graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Professora de cursos de pós graduação em Direito Tributário (IBDT, IBMEC, IDP, PUC Minas Virtual, ESA/OAB MG, CEDIN). Conselheira titular representante dos contribuintes na 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Diretora da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT.

MELISSA GUIMARÃES CASTELLO

Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul. Mestre em Direito pela University of Oxford (revalidado pela UFRGS). Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Estado do Rio Grande do Sul. E-mail: melicastello@hotmail.com.

MELISSA GUIMARÃES CASTELLO

Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul. Mestre em Direito pela University of Oxford (revalidado pela UFRGS). Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Estado do Rio Grande do Sul. E-mail: melicastello@hotmail.com.

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI

Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da UFMG e das Faculdades Milton Campos. Presidente Honorária da ABRADT.

OSVALDO SANTOS DE CARVALHO

Advogado, Consultor e Parecerista na área tributária. Consultor-Colaborador da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE). Professor do Mestrado em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Conferencista da Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Convidado da Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor Convidado em diversos Cursos de Extensão em matéria tributária. Atuou por 30 anos na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP), desempenhando diversas funções, dentre elas a de Diretor da Consultoria Tributária e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Empresarial pela Associação Educacional Toledo (AET). Especialista em Administração Financeira e Contábil pela Instituição Toledo de Ensino (ITE).

Graduado em I
em Ciências Co

OSWALDO

Mestre em Direi
Faculdade de Di
Zenda Nacional
escritório MJ Al
Email: othonsar

PABLO

Advogado com a
zação Brasileira d
do Instituto Poti
tizado em Direit
(PUC/SP). Profe
Brasileiro de Estu
cialização em Di
Rio Grande do N
cia Universidade
na Pontifícia Ur
reito Tributário p
pela Universidac

PAULO

PhD em Direit
ced Legal Studie
reito do Recife (I
de Direito Tribu
curador do Esta
Bartilotti, Rosen

PEDRO

Pós-graduando
de Direito Trib
Universidade C
Duque Estrada

PEDRO

Doutor em Di
Direito da Univ

Graduado em Direito pela Instituição Toledo de Ensino (ITE). Graduado em Ciências Contábeis pela Instituição Toledo de Ensino (ITE).

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB. Ex-procurador da Fazenda Nacional de categoria especial (aposentado). Sócio sênior de serviço do escritório MJ Alves e Burle Consultoria e Advocacia. Advogado e parecerista. Email: othonsaraiva.filho@gmail.com

PABLO GURGEL FERNANDES

Advogado com atuação na área tributária. Membro do Comitê Jurídico da Federação Brasileira das Associações de Síndrome de Down (FBASD). Diretor-Auxiliar do Instituto Potiguar de Direito Tributário (IPDT). Professor Assistente no Mestrado em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor Assistente no Mestrado em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Seminarista do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários no Rio Grande do Norte (IBET/RN). Doutorando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

PAULO ROSENBLATT

PhD em Direito Tributário pela Universidade de Londres (Institute of Advanced Legal Studies - IALS). Graduado e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Professor das disciplinas de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Procurador do Estado de Pernambuco. Sócio titular tributário de Ferreira Lima, Bartilotti, Rosenblatt e Sampaio Advogados.

PEDRO GRILLO

Pós-graduando em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Especialista em Direito Fiscal pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC/RJ). Advogado de Brigagão, Duque Estrada - Advogados.

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP); mestre pela Faculdade de Direito

da Universidade de Brasília (UnB); e especialista em Direito Tributário pela FGV/SP. Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal para assuntos tributários, foi pesquisador visitante bolsista na WestfälischeWilhelms-Universität Münster (Alemanha).

RAFAEL CAMPOS SOARES DA FONSECA

Professor Adjunto do IDP. Doutorando em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo e Mestre em Direito, Estado e Constituição pela Universidade de Brasília. Analista Judiciário do Supremo Tribunal Federal. E-mail: rafael.campos@stf.jus.br.

RAPHAEL ASSEF LAVEZ

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor de cursos de pós-graduação (Fipecafi, IBDT, Ibmec/RJ). Advogado.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA

Professor titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

RENATO LOPES BECHO

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Especialista em Cooperativismo pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS/RS. Mestre, doutor e professor de Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP. Estágio pós-doutoral no King's College de Londres. Juiz federal em São Paulo/SP.

REYNALDO SOARES DA FONSECA

Professor Adjunto da Universidade Federal do Maranhão. Pós-doutor em Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra. Doutor em Função Social do Direito pela Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo e Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Ministro do Superior Tribunal de Justiça. E-mail: gab.min.reynaldo.fonseca@stj.jus.br.

RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

Procurador do Município do Rio de Janeiro. Assessor Jurídico da ABRASF (Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais). Diretor da ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro). Membro da IFA (International Fiscal Association). Membro do Fórum de Direito Tributário da

EMERJ. Mestre em J
Pós-Graduação em D

RICARDO

Graduado em Ciências
1963. Pós-graduação
Presidente do Instituto
diversas entidades, co-
-graduação "lato sensu"
por várias faculdades
direito tributário. Re-
tional Fiscal Associat
sequences of Interna
vários artigos e livro

ROBERTO

Sócio fundador de
ção Brasileira de Di

ROBERTO

Professor Titular da
bro da Academia Br
Superior Eleitoral.

ROBSON

Advogado, Consult
de Educação Super
do Conselho Super
Paulo (FECOMÉR
Potiguar de Direito
e Pós-Graduação em
(PUC/SP). Profess
rios (IBET). Profes
de Estudos Tribut
Universidade Cató
na Pontifícia Univ
Universidade Fede

ROQUE

Professor Titular c
da Pontifícia Uni

EMERJ. Mestre em Direito Público pela UERJ. Professor do Curso PJT e da Pós-Graduação em Direito Tributário da UERJ. Advogado.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Faculdade de Direito da USP em 1963. Pós graduação (Especialização) em Direito Civil pela mesma faculdade. Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT e membro de diversas entidades, como a ABDF, o IET e a FESDT. Professor em cursos de pós-graduação "lato sensu" do IBDT e de outras instituições, e professor convidado por várias faculdades e entidades no País. Palestrante em vários congressos sobre direito tributário. Relator nacional do Brasil perante o Congresso da International Fiscal Association realizado em Cancún em 1992, para o tema "Tax Consequences of International Acquisitions and Business Combination". Autor de vários artigos e livros, inclusive do Fundamentos do Imposto de Renda.

ROBERTO DUQUE ESTRADA

Sócio fundador de Brigagão, Duque-Estrada Advogados, Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF).

ROBERTO ROSAS

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas (Rio). Ex Ministro do Tribunal Superior Eleitoral.

ROBSON MAIA LINS

Advogado, Consultor e Parecerista na área tributária. Conselheiro da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação (CNE). Membro do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo (FECOMÉRCIO/SP). Membro do Conselho Consultivo do Instituto Potiguar de Direito Tributário (IPDT). Professor dos Programas de Graduação e Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor do Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Conferencista da Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Doutor em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) - Advogado e

Consultor Tributário - Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela PUC/SP - Ex-Presidente da Academia Paulista de Direito.

SABRINA DA SILVA FERNANDES

Bacharelada em Direito pela PUC MINAS. Pesquisadora vinculada ao Núcleo de Pesquisa da PUC Minas nas áreas de "Direito e Gênero", "Mobilidade Global e Tributação Internacional", "Direito e Cinema" e "Grupo de Estudos e Pesquisa em Direito Internacional".

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Doutor em Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Ex Professor Titular das Faculdades de Direito da UFMG e UFRJ. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Ex Juiz Federal e Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal de Minas Gerais. Fundador e Presidente Honorário da ABRADT. Presidente Honorário da ABDF. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário (ABDT), ocupante da cadeira nº 4. Sócio Conselheiro do Escritório Sacha Calmon e Misabel Derzi Consultores e Advogados. Autor do "Curso de Direito Tributário Brasileiro" (Forense). scalmon@sachacalmon.com.br

TATIANA MIDORI MIGIYAMA

Bacharela em Ciências Contábeis pela FEA/USP. Bacharela em Direito. Pós Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/USP. Contadora. Advogada licenciada. Conselheira Titular da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Professora em cursos de Pós-graduação lato sensu - Direito Tributário e Direito Contábil.

THAIS DE BARROS MEIRA

Advogada; Doutora em Direito Tributário (USP); LL.M. - Harvard Law School e Mestre em Direito do Estado - PUC/SP

THAÍS FABRÍCIA ALVES OLIVEIRA

Graduada em Direito pela Escola Superior Dom Helder Câmara. Advogada.

THIAGO ÁLVARES FEITAL

Mestre (2017) e Doutorando (2018) em direito pela UFMG. Especialista em direito tributário pela PUC/MG. Professor das Faculdades Milton Campos. Conselheiro titular no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais. Advogado e consultor.

TIAGO CO

Doutorando em D:
Coimbra). Pós-Gradu
critório Sacha Calm
Direito Tributário d
efetivo da Câmara c
Brasileira de Direito

VALTER D

Professor de Direito
Gerais (UFMG). Me
sociação Brasileira d

WAGNER

Professor Titular da
PUC/SP. Coordena
-Graduação em Dir
de Direito Tributári

TIAGO CONDE TEIXEIRA

Doutorando em Direito Tributário. Mestre em Direito (Universidade de Coimbra). Pós-Graduado em Direito (Universidade de Coimbra). Sócio do escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados. Professor de Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, Membro efetivo da Câmara de Tributação da FECOMÉRCIO. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT.

VALTER DE SOUZA LOBATO

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado e Consultor.

WAGNER BALERA

Professor Titular da PUC/SP. Livre-docente, doutor e mestre em direito pela PUC/SP. Coordenador do Núcleo de Direitos Humanos do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP. Vice-Presidente da Academia Brasileira de Direito Tributário. Conselheiro do Instituto dos Advogados de São Paulo.

SUMÁRIO

Capítulo 1 A RESIDÊNCIA FISCAL DAS PESSOAS FÍSICAS: UMA CRÍTICA À HIPÓTESE DE DUPLA RESIDÊNCIA <i>Alessandra Machado Brandão Teixeira; Sabrina da Silva Fernandes</i>	43
Capítulo 2 A INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE MULTA NOS CONTRATOS “BUILT DO SUIT”: AFINAL DE CONTAS, O VALOR A SER PAGO EM CASO DE RESILIÇÃO UNILATERAL ANTECIPADA PELO CONTRATANTE PODE SER CONSIDERADO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DE FORMA A COMPOR A BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS SOBRE A RENDA? <i>André Prado de Vasconcelos</i>	61
Capítulo 3 OS DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA UM CENÁRIO FAVORÁVEL À REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO NO ÂMBITO FEDERAL <i>Andréa Duek Simantob</i>	79
Capítulo 4 A NECESSÁRIA PARTICIPAÇÃO DO PARLAMENTO NO PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO BENÉFICO DE ICMS E A VISÃO DE SOUTO MAIOR BORGES <i>Bernardo Motta Moreira</i>	91
Capítulo 5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - REFLEXÕES QUANTO AO SEU CONCEITO <i>Betina Treiger Gruppenmacher</i>	113
	35

<p>CAPÍTULO 6 JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES VS. O SENSO COMUM TRIBUTÁRIO <i>Carlos Alexandre de Azevedo Campos</i>.....</p>	127
<p>CAPÍTULO 7 TAXA JUDICIÁRIA E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO UMA DISCUSSÃO À LUZ DE SOUTO MAIOR BORGES <i>Carlos Victor Muzzi Filho</i></p>	149
<p>CAPÍTULO 8 A NÃO TRIBUTAÇÃO PELO PIS/COFINS DO PERDÃO DE DÍVIDA <i>Dalmar Pimenta</i></p>	159
<p>CAPÍTULO 9 REFLEXOS DO ICMS APURADO SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FINS DE COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO <i>Daniel Dix Carneiro; Bruno Nogueira Rebouças</i>.....</p>	171
<p>CAPÍTULO 10 APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NO ICMS: O CASO DA TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO <i>José Antonio Dias Toffoli; Euro Sabino de Azevedo</i>.....</p>	189
<p>CAPÍTULO 11 A INCONSTITUCIONALIDADE DAS TAXAS DE FISCALIZAÇÃO RECURSOS HÍDRICOS - TFRH (ADI 6211/AP E ADI 5374/PA): AVANÇOS E PERSPECTIVAS PARA AS TAXAS DE POLÍCIA AMBIENTAL <i>Estevão Horvath; Hendrick Pinheiro</i>.....</p>	209
<p>CAPÍTULO 12 A INAPLICABILIDADE DA TRAVA LEGAL ÀS COMPENSAÇÕES DOS CRÉDITOS DECORRENTES DO TEMA 69 STF <i>Fabio Artigas Grillo</i>.....</p>	225
<p>CAPÍTULO 13 O PROCEDIMENTO DE RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO E DE RESTITUIÇÃO DE IRPF NO ÂMBITO FEDERAL <i>Flávio Couto Bernardes; Ana Paula Ribeiro Freire</i>.....</p>	249

<p>CAPÍTULO 14 CONCEITOS ELEMENTARES DE TRIBUTAÇÃO <i>Frederico Menezes Breyner</i>.....</p>
<p>CAPÍTULO 15 COISA JULGADA NA OBRA MAIOR BORGES <i>Guilherme de Almeida Henriques</i>.....</p>
<p>CAPÍTULO 16 INSERÇÃO DE PUBLICIDADE MEIO DIGITAL E O COMÉRCIO ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS <i>Gaspar Brigagão; Pedro Grieco</i>.....</p>
<p>CAPÍTULO 17 A IMUNIDADE DO ITBI UMA ANÁLISE DA DECISÃO FEDERAL À LUZ DA TEORIA DE MCCORMICK. DA FIXAÇÃO GERAL FRENTE À EPISTEMOLOGIA <i>Gaspar Luiz de Matos Xavier</i>.....</p>
<p>CAPÍTULO 18 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA <i>Erivaldo Fajoses</i>.....</p>
<p>CAPÍTULO 19 REFLEXÕES SOBRE OS RECURSOS <i>Humberto Martins</i>.....</p>
<p>CAPÍTULO 20 AS REFORMAS E AS IMPLICAÇÕES EM HOMENAGEM A JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES <i>João Gandra da Silva Martins</i>.....</p>
<p>CAPÍTULO 21 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME DE TRIBUTAÇÃO E APLICAÇÃO DA NOVA LEGISLAÇÃO <i>Luiz Felipe Mayer da Costa</i>.....</p>

127	<p>CAPÍTULO 14 CONCEITOS ELEMENTARES DE FORMATAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO <i>Frederico Menezes Breyner</i>.....</p>	259
149	<p>CAPÍTULO 15 COISA JULGADA NA OBRA DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES <i>Guilherme de Almeida Henriques; Marcelo Hugo de Oliveira Campos</i></p>	279
159	<p>CAPÍTULO 16 INSERÇÃO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA EM MEIO DIGITAL E O CONFLITO DE COMPE TÊNCIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS <i>Gustavo Brigagão; Pedro Grillo</i></p>	299
171	<p>CAPÍTULO 17 A IMUNIDADE DO ITBI NA INTEGRALIZAÇÃO DE BENS. UMA ANÁLISE DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL À LUZ DA TEORIA DA JUSTIFICAÇÃO DE NEIL MACCORMICK. DA FIXAÇÃO DE TESE EM REPERCUSSÃO GERAL FRENTE À EPISTEMOLOGIA DO ERRO <i>Gustavo Luiz de Matos Xavier</i></p>	321
189	<p>CAPÍTULO 18 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PRINCÍPIO OU IDEÁRIO? <i>Hercules Fajoses</i>.....</p>	343
209	<p>CAPÍTULO 19 REFLEXÕES SOBRE OS NOVOS RUMOS DAS EXECUÇÕES <i>Humberto Martins</i></p>	353
225	<p>CAPÍTULO 20 AS REFORMAS E AS IMUNIDADE TRIBUTÁRIAS ESTUDO EM HOMENAGEM A JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES <i>Ives Gandra da Silva Martins</i></p>	365
249	<p>CAPÍTULO 21 CONSIDERAÇÕES SOBRE O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA <i>Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz</i>.....</p>	379

<p>CAPÍTULO 22 APONTAMENTOS SOBRE INTERDISCIPLINARIDADE, COMPLEXIDADE E TRIBUTAÇÃO: UMA HOMENAGEM AO PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. <i>Jeferson Teodorovicz</i>.....</p>	397
<p>CAPÍTULO 23 SELETIVIDADE DO ICMS NA ENERGIA E NA TELECOMUNICAÇÃO: REFLEXÕES SOBRE O TEMA 745 DO STF <i>João Paulo Fanucchi de Almeida Melo; Matheus Barbosa dos Santos</i></p>	429
<p>CAPÍTULO 24 DAS REGRAS ANTIABUSO NAS CDIS BRASILEIRAS: UMA PERSPECTIVA ANALÍTICA NO CAMPO DAS REGRAS DE LIMITAÇÃO E DIREITO A BENEFÍCIOS (DOS TRATADOS) <i>Jonathan Barros Vita</i>.....</p>	443
<p>CAPÍTULO 25 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO DO CONCEITO DE IMPOSTO <i>José Casalta Nabais</i>.....</p>	455
<p>CAPÍTULO 26 ICMS - TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. STJ E STF (DIRETRIZES). EFEITOS CONTROVERTIDOS <i>José Eduardo Soares de Melo</i>.....</p>	475
<p>CAPÍTULO 27 UMA CRUZADA DE SOUTO CONTRA O INSTINTO DE REBANHO: A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA COMO BERÇO DOS TRIBUTOS <i>José Roberto Vieira</i></p>	491
<p>CAPÍTULO 28 A DESVINCULAÇÃO DE RECURSOS DA UNIÃO (DRU) E O FEDERALISMO FISCAL. <i>Junia Roberta Gouveia Sampaio</i>.....</p>	521
<p>CAPÍTULO 29 TEORIA DAS CLASSES E ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS DE ORDEM ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO <i>Juselder Cordeiro da Mata; Eduardo Silveira Frade</i>.....</p>	533

<p>CAPÍTULO 30 LEGALIDADE ISONÔMICA E A ATUALIDADE DO MAIOR BORGES <i>Larem Jureidini Dias; Raquel</i></p>
--

<p>CAPÍTULO 31 A APLICAÇÃO DE DECRETOS FEDERAIS EM RECURSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS <i>Luciana Mundim de Matos</i></p>
--

<p>CAPÍTULO 32 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CULTO: O USO E O ABUSO <i>Luciano Costa Miguel; Thais</i></p>
--

<p>CAPÍTULO 33 REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DE ICMS <i>Luiz Edson Fachin; Lucas</i></p>
--

<p>CAPÍTULO 34 ENTIDADES RELIGIOSAS CRÍTICA ÀS RECENTES LEI N.º 14.057/2020 <i>Marciano Seabra de Godoy</i></p>

<p>CAPÍTULO 35 O MÍNIMO EXISTENTE <i>Marcus Abraham</i></p>

<p>CAPÍTULO 36 CASO APPLE: DIGITAL PLANEJAMENTO FISCAL REGRAS DE STATE TAXES E SEUS DESDOBRAMENTOS <i>Marcus Livio Gomes; D</i></p>
--

<p>CAPÍTULO 37 CRÉDITO DE PIS E COFINS SERVIÇOS POR CONTRATO <i>Maria Inês Murgel</i>.....</p>

	CAPÍTULO 30	
	LEGALIDADE ISONÔMICA, A JURISPRUDÊNCIA DO STF	
	E A ATUALIDADE DO PENSAMENTO DE JOSÉ SOUTO	
	MAIOR BORGES	
397	<i>Karem Jureidini Dias; Raphael Assef Lavez</i>	553
	CAPÍTULO 31	
	A APLICAÇÃO DE DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL	
	FEDERAL EM RECURSO REPETITIVO NO PROCESSO	
	ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE COMPARADA	
429	<i>Luciana Mundim de Mattos Paixão; Thiago Álvares Feital</i>	565
	CAPÍTULO 32	
	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER	
	CULTO: O USO E O ABUSO DE UMA GARANTIA FUNDAMENTAL	
443	<i>Luciano Costa Miguel; Tháís Fabricia Alves Oliveira</i>	581
	CAPÍTULO 33	
	REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITAS	
	TRIBUTÁRIAS DE ICMS	
555	<i>Luiz Edson Fachin; Lucas Bevilacqua</i>	601
	CAPÍTULO 34	
	ENTIDADES RELIGIOSAS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:	
	CRÍTICA ÀS RECENTES ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS	
	(LEI N.º 14.057/2020)	
575	<i>Marciano Seabra de Godoi; Antheia Aquino Melo</i>	615
	CAPÍTULO 35	
	O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS	
591	<i>Marcus Abraham</i>	631
	CAPÍTULO 36	
	CASO <i>APPLE</i> : DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA,	
	PLANEJAMENTO FISCAL INTERNACIONAL, <i>TAX RULINGS</i> E	
	REGRAS DE <i>STATE AID</i> : A GUERRA FISCAL INTERNACIONAL	
	E SEUS DESDOBRAMENTOS	
611	<i>Marcus Livio Gomes; Doris Canen</i>	651
	CAPÍTULO 37	
	CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE A AQUISIÇÃO DE	
	SERVIÇOS POR COMERCIAL EXPORTADORA	
631	<i>Maria Inês Murgel</i>	671

CAPÍTULO 38	
IMUNIDADE DO ITBI NA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL DAS SOCIEDADES	
<i>Mary Elbe Queiroz; Antonio Carlos de Souza Júnior</i>	679
CAPÍTULO 39	
O ART. 16, §3 DA LEF - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	
<i>Maurício Pereira Faro; Leandro Cara Artioli</i>	695
CAPÍTULO 40	
INFLUÊNCIA DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES NO ESTUDO DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DE SEU CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	
<i>Maysa de Sá Pittondo Deline; Henrique Mello.....</i>	713
CAPÍTULO 41	
A COMPLEXIDADE, A INTERDISCIPLINARIDADE E A INTERNACIONALIDADE DA ECONOMIA DIGITAL	
<i>Melissa Guimarães Castello.....</i>	733
CAPÍTULO 42	
O ART.111 DO CTN: BREVES NOTAS A RESPEITO DE UM DISPOSITIVO MAL RESOLVIDO	
<i>Misabel de Abreu Machado Derzi; Valter de Souza Lobato</i>	749
CAPÍTULO 43	
O PAPEL DEFINIDOR DO LEGISLADOR COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIO: REMEMORANDO LIÇÕES DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES QUE PERMANECEM ATUAIS	
<i>Oswaldo Santos de Carvalho; Pablo Gurgel Fernandes</i>	773
CAPÍTULO 44	
LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA	
<i>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</i>	791
CAPÍTULO 45	
REGULAÇÃO RESPONSIVA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIA ACESSÓRIAS: MUDANÇA DE PARADIGMA A PARTIR DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES	
<i>Paulo Rosenblatt.....</i>	803

Capítulo 46
A INTERDISCIPLINARIDADE
EM ESTUDOS DE DIREITO
Pedro Júlio S

Capítulo 47
O DIREITO TRIBUTÁRIO
A JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES
Regis Fernan

Capítulo 48
DIREITO TRIBUTÁRIO
E A CIÊNCIA DO DIREITO
MAIOR BORGES
Renato Lop

Capítulo 49
ISENÇÃO TRIBUTÁRIA
DE 1988: 10 ANOS DE
TRIBUNAL DE CONTAS
MACROECONOMIA
Reynaldo S

Capítulo 50
A ALTERAÇÃO DO CONTEÚDO
DO CONTRATO (CARF): I
ARTIGO 170 DO CTN
ARTIGO 170 DO CTN
Ricardo A

Capítulo 51
DIREITO TRIBUTÁRIO
Ricardo M

Capítulo 52
CONSIDERAÇÕES SOBRE
TRIBUTAÇÃO
Roberto L

Capítulo 53
FERNANDA
Roberto L

	CAPÍTULO 46	
	A INTERDISCIPLINARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO A PARTIR DA MACROLITIGÂNCIA	
679	<i>Pedro Júlio Sales D'Araújo; Ana Claudia Borges de Oliveira</i>	819
	CAPÍTULO 47	
	O DIREITO LIDO E O INTERPRETADO (EM HOMENAGEM A JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES)	
695	<i>Regis Fernandes de Oliveira</i>	837
	CAPÍTULO 48	
	DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. ENTRE A MITOLOGIA E A CIÊNCIA. REFLEXÕES EM HOMENAGEM A SOUTO MAIOR BORGES	
713	<i>Renato Lopes Becho</i>	851
	CAPÍTULO 49	
	ISENÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: UM EXAME DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PELA CHAVE ANALÍTICA DA MACROLITIGÂNCIA FISCAL	
733	<i>Reynaldo Soares da Fonseca; Rafael Campos Soares da Fonseca</i>	865
	CAPÍTULO 50	
	A ALTERAÇÃO DO EFEITO DO EMPATE NOS JULGAMENTOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF): INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO ARTIGO 19-E INTRODUZIDO NA LEI 10.522/2002, PELO ARTIGO 28 DA LEI N. 13.988/2019	
749	<i>Ricardo Almeida Ribeiro da Silva</i>	877
	CAPÍTULO 51	
	DIREITO TRIBUTÁRIO AO LONGO DO TEMPO E SUA CRISE ATUAL	
773	<i>Ricardo Mariz de Oliveira</i>	905
	CAPÍTULO 52	
	CONSIDERAÇÕES SOBRE OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
791	<i>Roberto Duque Estrada; Gabriel Bez-Batti</i>	923
	CAPÍTULO 53	
	PERNAMBUCO: BERÇO DA CIÊNCIA JURÍDICA	
813	<i>Roberto Rosas</i>	935

CAPÍTULO 54	
JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: UM PARADIGMA DE CIENTISTA DO DIREITO	
<i>Robson Maia Lins; Pablo Gurgel Fernandes</i>	939
CAPÍTULO 55	
PIS/COFINS - LEI DO BEM - ISENÇÃO TRIBUTÁRIA CONDICIONADA QUE TAMBÉM ALCANÇA OS COMERCIANTES VAREJISTAS - SUA REVOGAÇÃO PREMATURA: IMPOSSIBILIDADE - AFRONTA AO ART. 178, DO CTN E AOS PRINCÍPIOS DA <i>SEGURANÇA JURÍDICA, DA CONFLANÇA E DA BOA-FÉ</i>	
<i>Roque Antonio Carrazza</i>	953
CAPÍTULO 56	
EXONERAÇÕES INTERNAS: EXONERAÇÕES NAS HIPÓTESES - IMUNIDADES E ISENÇÕES - QUALITATIVAS	
<i>Sacha Calmon Navarro Coêlho</i>	975
CAPÍTULO 57	
CONTROVÉRSIA DIALÉTICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	
<i>Tatiana Midori Migiyama; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco</i>	1011
CAPÍTULO 58	
INTERPRETAÇÃO LITERAL DAS ISENÇÕES - EQUIVOCADO ENTENDIMENTO SOBRE O IOF INCIDENTE SOBRE SEGURO RURAL	
<i>Thais de Barros Meira; Marina Pettinelli</i>	1031
CAPÍTULO 59	
A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CIDE-ROYALTIES NAS REMESSAS INTERNACIONAIS COMO CONTRAPARTIDA POR LICENÇAS DE DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE <i>SOFTWARE</i>	
<i>Tiago Conde Teixeira</i>	1043
CAPÍTULO 60	
BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DAS EMPRESAS: ISENÇÃO DO VALE-TRANSPORTE E DO VALE-ALIMENTAÇÃO ANTECIPADOS AO EMPREGADO	
<i>Wagner Balera; Fábio Lopes Vilela Berbel.....</i>	1063

A RESUMO UMA CRÍTICA

RESUMO: O presente trabalho discute a renda de pessoas físicas sob uma ótica objetiva, a fim de fugir aos parâmetros impactados da consideração de uma Declaração de Rendimentos, ferindo os princípios da adoção de um conceito de contribuinte e siga com os rendimentos auferidos.

ABSTRACT: This article discusses the income of individuals from an objective perspective, in order to avoid the parameters impacted by the consideration of a Tax Return, violating the principles of International Taxation that defines the physical person that only one taxation.

1. INTRODUÇÃO

A mundialização das relações econômicas e sociais se desprendem do trânsito entre os países, com relação ao comércio internacional. Este se refere aos vistos, pois é um lugar totalmente sem as conexões globais, pandemia do Coronavírus.

R DE SOUZA LOBATO (COORDS.)

ios em Homenagem ao Pro-

i Geral da Obrigação Tributá-
alheiros, 2005.

to Tributário Brasileiro. V. II.

Direito Constitucional Finan-

ajos (Trad.). Revista Forense.

disciplinaridade. São Paulo:

Opere Giuridiche. A cura di
di diritto finanziario. Milano

o Paulo: Editora RT, 1978.

CAPÍTULO 23

SELETIVIDADE DO ICMS NA ENERGIA E NA TELECOMUNICAÇÃO: REFLEXÕES SOBRE O TEMA 745 DO STF

*João Paulo Fanucchi de Almeida Melo
Matheus Barbosa dos Santos*

RESUMO: O presente artigo objetiva analisar a correspondência entre a seletividade, como princípio constitucional específico do IPI e do ICMS, com a capacidade contributiva e a extrafiscalidade, a partir da verificação de simetria entre essencialidade, externalização de riqueza e indução de comportamentos. O intuito é de revisitar o instituto em destaque e, assim, verificar se a sua aplicação é apenas uma política ou possibilidade ou se tem conteúdo jurídico remendo ao dever-ser.

1. INTRODUÇÃO

Registramos a satisfação e honra em receber convite para participar de obra dedicada ao Professor José Souto Maior Borges, mente brilhante dedicada não só à revolução do Direito Tributário, mas também à filosofia, o que se denota de sua notável obra *Ciência Feliz*¹, na qual demonstra que a felicidade da ciência reside em sua inseparabilidade da emoção e sensibilidade do estudioso, que lhe conferem caráter humano.

Infelizmente, por circunstâncias da vida, Professor José Souto nos deixou, mas certamente o seu legado se encontra imortalizado.

Pois bem.

A tributação é influenciada pelos mais diversos fatores, jurídicos e extra-jurídicos. As decisões políticas, que posteriormente viram jurídicas, se aprovadas por lei, devem, evidentemente, atentar para aspectos da realidade, sem se olvidar das balizas constitucionalmente consagradas em matéria tributária.

¹ BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Por isso é possível afirmar que toda decisão proferida nessa seara estará sujeita ao controle judicial.

A primeira parte cuida de resumir brevemente o caso, definindo os contornos necessários para o desenvolvimento do tema. Metodologicamente, ressalva-se que este artigo foi finalizado no dia 14 jun. 2021. Logo, entre o fechamento deste trabalho, eventual conclusão do julgamento paradigma (Tema 745) e publicação, algumas informações podem ficar defasadas. Todavia, a essência do raciocínio jurídico dos autores será devidamente exteriorizada.

Em seguida, serão trabalhados os institutos constitucionais aplicáveis à espécie - seletividade, capacidade contributiva e extrafiscalidade, verificando a compatibilidade de cada um deles entre si.

Proceder-se-á, por fim, ao desfecho, com a conclusão que se extrai acerca de toda a conjunção.

2. TEMA 745 DA REPERCUSSÃO GERAL: ALCANCE DA SELETIVIDADE NO ICMS

A Lei nº 10.297/1999, do estado de Santa Catarina, que regulamenta o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) naquela unidade da federação, prevê, em seu art. 19, que a alíquota geral do imposto é de 17%, mas que nos serviços de telecomunicação e nas operações com energia elétrica, ela será, via de regra, de 25%, com redução para 12% caso o consumo não exceda 150 kWh, em uso residencial, ou 500 kWh, no caso de produtores rurais ou redistribuidoras de energia elétrica:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II a IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica;
- b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo I desta Lei;
- c) prestações de serviços de comunicação;
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora);
- b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kWh (quinhentos quilowatts-hora) mensais por produtor rural; [...]

(SANTA CATARINA, 1996)

A empresa Lojas Americanas S.A. questionou judicialmente a alíquota de 25% incidente nas operações de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, por alegada violação ao art. 155, §2º, III da Constituição Federal (CF), que dispõe acerca da aplicação do denominado princípio da seletividade no ICMS.

Após decisão desfavorável perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC), a empresa interpôs Recurso Extraordinário (RE 714.139/SC). Em 13 de junho de 2014, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu, por maioria, a existência de repercussão geral na questão constitucional suscitada. Inaugurou-se, então, o Tema 745 da repercussão geral, em que se busca estabelecer o “alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS” (BRASIL, 2021).

O parecer da Procuradoria Geral da República (PGR) destacou a indubitável essencialidade da energia elétrica e da telecomunicação, prevista, inclusive, no art. 10 da Lei nº 7.883/1989². Aduziu que a faculdade de aplicação da seletividade no ICMS é apenas aparente, já que ela é o único marco principiológico, constitucionalmente previsto, para tributar bens essenciais, além de estar voltada para a materialização do princípio da igualdade tributária. Destacou que o ICMS se presta, além da arrecadação, à facilitação da circulação de mercadorias, quando necessária. Apontou a incompatibilidade de fixação da alíquota padrão da energia elétrica e da telecomunicação no mesmo patamar de bens supérfluos, ainda que exista previsão de alíquota menor para o consumo de energia de baixa voltagem. Assim, manifestou pela inconstitucionalidade da lei questionada, defendendo, no entanto, a modulação dos efeitos da decisão, com suspensão *pro futuro*, de modo a conceder prazo para que o Estado Recorrido adéque sua legislação e estabeleça novas previsões orçamentárias.

Em fevereiro de 2021, o recurso entrou na pauta da Corte Suprema e, após voto do Ministro Relator Marco Aurélio e abertura de divergência pelo Ministro Alexandre de Moraes, o julgamento foi suspenso, em razão de pedido de vista pelo Ministro Dias Toffoli.

O Relator acolheu, em seu voto, as razões da recorrente, e entendeu pela aplicação da seletividade *in casu*, propondo a fixação de tese com o seguinte teor:

Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços

² Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;

[...]

VII – telecomunicações.

de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. (BRASIL, 2021)

O Ministro Alexandre de Moraes, por sua vez, divergiu, dando provimento ao recurso, afastando a alíquota de 25% nos serviços de telecomunicação, mas mantendo-a em relação à energia elétrica, entendendo que é necessário considerar, além da essencialidade, a capacidade contributiva, bem como o volume de energia consumido e a destinação do bem. Propôs a aplicação da seguinte tese:

I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no art. 150, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva. II. O ente tribuante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem. III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS (BRASIL, 2021)

Não houve pronunciamento definitivo por parte do plenário do Supremo até a data de fechamento deste artigo, 14 jun. 2021, mas os votos, então exarados, dão margem a discussões acerca do critério constitucional de seletividade, bem como de sua concomitância com outros critérios tributários contemplados pela Constituição.

3. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE

A seletividade pode ser compreendida como o princípio constitucional que impõe a utilização de critérios diferenciados para a tributação de produtos, mercadorias ou serviços essenciais e supérfluos, de modo que os produtos essenciais sejam gravados com uma alíquota inferior à dos itens de luxo.³

Juristas se propõem a discutir a natureza jurídica da seletividade, se princípio, se critério ou se técnica de tributação.⁴ Contudo, neste trabalho, não se enfrentará essa discussão. A nossa proposta é visualizar seletividade como verdadeiro princípio jurídico, carregado de valor e direcionando um fim a ser alcançado. Dá comando, especialmente ao legislador infraconstitucional, para que um fim seja atingido. Logo, possui o indispensável caráter deontológico.

O princípio da seletividade está previsto em dois dispositivos diferenciados da Constituição. A primeira menção acompanha a normativa referente ao Imposto

³ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

sobre Produtos Industrializados (IPI). Dispõe o art. 153, §3º, I da Constituição Federal que o IPI **será** seletivo em razão da essencialidade do produto.

O que se extrai, em um primeiro momento, é a obrigatoriedade de observância à seletividade no IPI. O Constituinte faz uma imposição, de modo que não é conferida margem aos Poderes Legislativo e Executivo – lembrando da exceção à legalidade – para afastá-lo, quando do estabelecimento das alíquotas.

Extrai-se, em seguida, o próprio conteúdo da seletividade: a gradação conforme a essencialidade do produto.

Na sequência, em seu art. 155, §2º, III, a Carta Magna dispõe que o ICMS **poderá** ser seletivo, em função da essencialidade da mercadoria e dos serviços. Aqui o Constituinte concedeu margem de escolha para a utilização do critério da essencialidade, mas estabeleceu que, caso seja utilizado, deverá, obrigatoriamente, exercer influência sobre a alíquota em função da essencialidade. Ou seja, a discricionariedade conferida é restrita à aplicabilidade do princípio, mas, decidindo-se pela sua aplicação, ela desaparece, impondo estrita observância ao regramento constitucional no que se refere ao conteúdo.

Em outras palavras, no caso do ICMS, a seletividade **poderá** ocorrer. Assim, o legislador estadual poderá adotar única alíquota, como, por exemplo, 18%. Nesta hipótese, a escolha do legislador, representante do povo, de quem todo poder emana, foi de não adotar ou implementar o princípio da seletividade. Por outro lado, caso o legislador estadual adote alíquotas diversas, a opção pela seletividade decorre do texto constitucional, motivo pelo qual deve ser levada a sério, sujeitando-se, inclusive, ao controle judicial⁵.

O Ministro Marco Aurélio, quando da apreciação do Tema 745, entendeu ser defeso invocar a seletividade como forma de majorar a alíquota, tanto do IPI quanto do ICMS incidente em produtos, mercadorias ou serviços essenciais, porque o critério se presta tão somente à diminuição da alíquota geral. Sem dúvida, a adoção da seletividade, em se tratando de bem essencial, só pode levar a uma redução da tributação. Isso não implica dizer, todavia, que a seletividade nunca poderá majorar uma alíquota. A Constituição admite variação conforme a essencialidade, do que se depreende, via de consequência, haver permissão para o aumento da tributação incidente em bens supérfluos.

Cumpra registrar que, obviamente, a Constituição não se preocupa em definir quais produtos, mercadorias ou serviços são essenciais, e nem poderia fazê-lo, pois embora alguns possam ser claramente essenciais, como, por exemplo, os medicamentos, os equipamentos de uso hospitalar ou a prestação de

⁵ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **O critério da seletividade no ICMS: faculdade ou dever?** Direito do Estado. n. 50 [2015]. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/joao-paulo-fanucchi-de-almeida-melo/o-criterio-da-seletividade-no-icms-faculdade-ou-dever>. Acesso em 5 jun. 2021.

serviços na área de saúde, outros podem ser essenciais somente para determinados segmentos. Ademais, a essencialidade pode variar conforme o momento histórico e social vivenciado.

Observe-se, por exemplo, o combustível. Certamente é um bem essencial para as empresas de transporte, para os motoristas profissionais em geral, ou mesmo para as companhias aéreas, dentre outros. Mesmo para as pessoas que não possuem veículo, mas dependem do transporte público, o combustível é essencial, sendo certo que seu preço influencia diretamente no valor da tarifa desse serviço.

Por outro lado, é verdade, também, que durante a pandemia do Coronavírus, que impôs o distanciamento social em escala mundial, muitas pessoas passaram a trabalhar em casa – o que pode representar, inclusive, uma nova tendência – de modo que o combustível se tornou menos essencial, pelo menos para essas pessoas que não mais necessitam desse bem diariamente. Isso vale para as pessoas que trocaram seus carros por bicicletas, ou outros meios de transporte alternativo, o que também representa uma tendência já nem mais tão atual.

Em sentido oposto, representando os bens que se tornaram essenciais com o passar do tempo, citam-se os computadores, os *smartphones* e os serviços de internet, que até duas décadas não passavam de artigos de luxo (quem dirá, então, ao tempo da promulgação da Constituição), mas que se tornaram cada vez mais essenciais, inclusive nesse contexto de pandemia, que impôs a redução dos atendimentos presenciais nos mais diversos setores, como bancos, bibliotecas e diversas repartições públicas. É impossível exercer a advocacia, na atualidade, sem acesso a essas tecnologias e, graças a elas, foi possível manter, na medida do possível, a prestação de serviços educacionais a distância.

Mas mesmo em se tratando de bens essenciais, como é o caso desses eletrônicos, é relevante atentar para a existência das mais diversas marcas e modelos, desde os mais simples até os mais tecnológicos, e, no caso dos serviços de internet, existem as mais variadas formas de prestação, que variam em relação à velocidade de acesso, por exemplo. Assim, pode existir superfluidade mesmo na classe de bens essenciais.

Ante essa ausência de estabelecimento prévio do que é ou não essencial, a definição fica a cargo das autoridades eleitas pelo povo, com legitimidade para legislar sobre os impostos em que a Constituição estabeleceu obrigatoriedade ou faculdade de utilização da seletividade. Essa definição deve pautar-se em elementos fáticos presentes em cada caso, observados aspectos de tempo e lugar.

Justamente pela ausência de critérios preestabelecidos que permitam taxar categoricamente este ou aquele produto como essencial ou supérfluo, Sacha Calmon explica que “o legislador e o administrador não são livres para de-

zer que produto é ou não essencial”, e é direito do contribuinte acionar o Judiciário sempre que entenda pela desvirtuação, por parte das autoridades responsáveis pela fixação da alíquota, da compreensão da essencialidade e da superfluidade, quando a pretensão é acolher a seletividade:

Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.⁶

Verifica-se, portanto, que o Judiciário pode atuar efetivamente no controle da seletividade, porque a decisão deve estar sempre pautada na razoabilidade, sem a qual não há que se falar em seletividade.

A discussão que reveste o Tema 745, porém, é outra. Nenhum dos votos até então proferidos discorda da natureza essencial do fornecimento de energia elétrica e da prestação dos serviços de telecomunicação. A controvérsia reside na definição do princípio constitucional aplicável à espécie, visto que o Ministro divergente compreende que a questão está voltada para a capacidade contributiva, reconhecendo, também, a relevância na diferenciação estabelecida quanto ao volume de energia elétrica consumido, que se relaciona com a extrafiscalidade.

4. SELETIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Capacidade contributiva é o princípio constitucional positivado no art. 145, §1º, que garante o direito de o cidadão ser tributado dentro da sua realidade e individualidade, de modo que o poder impositivo não restrinja ou aniquile o mínimo vital ou existencial, nem possua efeito confiscatório, e que impõe o dever de que todos os contribuintes repassem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza⁷.

A capacidade contributiva é dividida em objetiva e subjetiva. A objetiva é aquela que demonstra a exteriorização de riqueza, visualizada, em regra, a partir da renda auferida, do consumo – renda despendida –, ou patrimônio – renda acumulada –, que são os três critérios de mensuração. A capacidade contributiva subjetiva é aquela que não se limita a exteriorizar determinada riqueza, mas sim que demonstra, real e individualmente, se ela está presente, ou seja,

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁷ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. A sua aplicação nos casos concretos. 1 ed. São Paulo: Quarter Latin, 2012.

afasta-se da presunção, facilmente detectada no sentido objetivo, e constata-se a verdadeira e real riqueza do sujeito passivo de obrigação tributária.

Considerando que o presente trabalho propõe análise conjunta com a seletividade, que é inerente à tributação sobre o consumo, será relevante, sobretudo, abordar a capacidade contributiva com o enfoque objetivo.

A seletividade é compatível com a capacidade contributiva objetiva do ponto de vista da superfluidade, porque o dispêndio com o consumo superfluo, o qual se associa, geralmente, aos itens de luxo, evidencia maior capacidade econômica do contribuinte, na medida em que o contribuinte com menor capacidade se limitará a efetuar gastos estritamente necessários para a subsistência básica⁸.

No caso das essencialidades, no entanto, a capacidade não se externaliza, em princípio. Tudo que é essencial, justamente por ostentar essa qualidade, será igualmente consumido por todos, não importando sua classe social.

O que propõe o Ministro Alexandre de Moraes é uma exceção a esse raciocínio, baseada no volume do consumo. É dizer: a quantidade de energia elétrica consumida é critério hábil a estabelecer diferenciação entre os contribuintes, a partir do qual será aplicado o princípio da capacidade contributiva.

Na linha de raciocínio do Ministro, a legislação em apreço (Lei nº 10.297/99 - SC), trabalha justamente com a pressuposição de que o consumo de energia elétrica que não seja de baixa voltagem, por si só, exterioriza a riqueza do contribuinte, de forma a permitir o aumento da tributação. E, de fato, não há menção a qualquer outra forma de apuração da capacidade do contribuinte, que não seja aquela exteriorizada no próprio consumo. Se o legislador houver optado, efetivamente, pela aplicação da capacidade contributiva, o critério para sua mensuração é o volume do consumo.

Assim, nessa linha de pensamento do Ministro, no caso do consumo residencial, o número de aparelhos eletrodomésticos, e, conseqüentemente, o consumo de energia, variam, por decorrência lógica, em razão proporcional à capacidade do contribuinte, salvo raras exceções. Na hipótese de produtores rurais e das redistribuidoras, o consumo mais elevado leva a crer que a produção e, logo, o faturamento, aumentaram. Restaria apurar se os valores estabelecidos como limite para a tributação menor são razoáveis, fator que não será trabalhado nesta oportunidade.

Entretanto, a proposta do Ministro Alexandre de Moraes, respeitosamente, não merece guarida e impõe grande insegurança jurídica, além de impor efeito cascata com a propositura de processos judiciais para discussão de caso a caso.

Entende-se que a capacidade contributiva e seletividade são compatíveis no plano normativo, abstrato e geral. Ou seja, a capacidade contributiva objetiva.

⁸ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Ora, a a
exemplo
para tan

É o

proporc
Aquele

compar
capacid

to, nor

A :
Ora, ser

maior q

Por que

numa c

númer

ter mai

N

alimen

maior

tos est

está, ge

C

decisã

das ao

P

tre cap

deve f

o con

tem en

M

Ora, a alíquota do caviar pode ser mais alta do que a do frango ou peixe, por exemplo. A arrecadação será maior à luz da quantidade de consumo, bastando, para tanto, a visualização da base de cálculo do imposto, e não da alíquota.

É dizer que o indivíduo que comprar mais unidades de caviar pagará, proporcionalmente, mais ICMS do que aquele que comprar apenas uma. Aquele que comprar mais frangos pagará, proporcionalmente, mais ICMS comparativamente àquele que adquirir apenas uma unidade. A seletividade e capacidade contributiva devem se sujeitar à compatibilidade no plano abstrato, normativo e geral.

A presunção proposta pelo Ministro Alexandre de Moraes nos parece falível. Ora, será que o consumo de energia será maior porque se presume uma grande/ maior quantidade de eletrodomésticos e, portanto, maior capacidade contributiva? Por que o consumo não seria maior em razão do número de pessoas que residem numa casa? Não seria mais justo dividir a quantidade de energia consumida pelo número de pessoas, em vez de levar em conta a residência/imóvel e presunção de ter maior número de aparelhos e, portanto, capacidade contributiva?

Nesse ínterim, cabe mencionar que o consumo de medicamentos, ou de alimentos básicos, a quantidade consumida não traz consigo presunção de maior ou menor capacidade econômica. O uso de mais ou menos medicamentos está associado ao grau de saúde do medicando e o de alimentos básicos está, geralmente, associado ao número de pessoas a serem alimentadas.

Ou seja, o mero raciocínio lógico-dedutivo não basta, exige-se que toda decisão que envolva a capacidade contributiva, especialmente as que são voltadas aos bens essenciais, seja baseada em elementos empíricos.

Por isso, reafirma-se que a implementação quanto à compatibilidade entre capacidade contributiva e seletividade, até pela eficiência e economicidade, deve ficar adstrita ao plano normativo, geral e abstrato. Ainda, quanto maior o consumo, maior será a arrecadação do ICMS, o que é suficiente quando se tem em vista a tributação sobre o consumo.

Nesse aspecto, destaca-se, novamente, a possibilidade de recorrer ao Judiciário sempre que se entenda pela desvirtuação de princípio tributário constitucional.

5. SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE

A extrafiscalidade, ou função indutiva dos tributos, é decorrência lógica do impacto da tributação nos comportamentos da sociedade, sobretudo quanto aos impostos incidentes na relação de consumo. Baseia-se na premissa de que é possível que o Poder Público se valha da tributação como forma de atingir objetivos de ordem social ou política⁹.

⁹ MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Caliendo explica que nem a Constituição nem o Código Tributário Nacional (CTN) cuidaram de estabelecer “um conceito legal ou constitucional explícito sobre a extrafiscalidade, de tal modo que este deve ser construído a partir do sentido dos dispositivos constitucionais”¹⁰. Sem prejuízo de toda a argumentação exposta quanto aos limites para a conceituação da essencialidade e da superfluidade, também aplicáveis neste contexto, observa-se que geralmente a extrafiscalidade está associada a objetivos de ordem fiscal e política, dentre os quais encontram-se a preservação do meio ambiente e da economia, o equilíbrio da balança comercial, a preservação da vida e da saúde etc. Sempre que a tributação está voltada a um desígnio para além da arrecadação e manutenção do Estado, fala-se em tributos extrafiscais.

Nesse sentido, a extrafiscalidade está voltada ao tratamento tributário diverso entre os bens ou serviços que induzem um comportamento negativo, que se pretende evitar/desencorajar, e os que induzem comportamento positivo, desejável, estimulável. Logo, assim como a seletividade, a extrafiscalidade permite tanto a majoração quanto a minoração da tributação, a depender do estímulo pretendido.

O texto constitucional vigente possui alguns dispositivos que carregam em si a verdadeira ideia de extrafiscalidade. A título de ilustração, pode-se citar o art. 5º, LXXIII que isenta de taxa judiciária o cidadão, independentemente da sua situação econômica, que propuser ação popular visando “anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural”. O objetivo é que o Estado deixe de arrecadar a taxa devida, como estímulo ao cidadão que participar, efetivamente, na proteção de bens públicos de modo geral. De igual modo, pode-se detectar o exercício da extrafiscalidade quando da utilização da progressividade como importante artifício da tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de acordo com a (não) utilização devida do imóvel, conforme se afere da leitura conjunta dos artigos 156 e 182 da Constituição.

A diferença primordial entre extrafiscalidade e seletividade é o que se busca com a utilização de cada instrumento. Enquanto a última está voltada ao não embaraço da utilização de bens ou serviços essenciais, contrapondo essencialidade e superfluidade, a primeira está voltada ao estímulo ou coibição, mesmo que parcial, de determinados comportamentos, quer eles sejam essenciais quer não sejam, cuidando, somente, da negatividade ou positividade da adoção desses comportamentos na sociedade.

É evidente que a extrafiscalidade não poderá ignorar por completo a essencialidade de um bem ou serviço, de modo a onerar excessivamente sua

¹⁰ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

utilização, pois haveria desrazoabilidade. O Estado Tributário não pode tirar ou inviabilizar o usufruto daquilo que o Estado Social está obrigado constitucionalmente a assegurar, sendo certo que vida digna implica em assegurar tudo aquilo que lhe é essencial.

O agir extrafiscal não poderá ser exercido sem limitações, devendo observar todas as normas inerentes ao Sistema Tributário. Por conseguinte, a exação deverá recair acima do mínimo vital ou existencial e aquém da vedação ao confisco, ou seja, no campo da capacidade contributiva¹¹.

Por óbvio, é desnecessário estimular comportamentos que já serão inevitavelmente adotados, por serem essenciais. Além disso, a superfluidade nem sempre está associada a um comportamento prejudicial, ou seja, nem sempre é necessário coibir um comportamento tão somente porque ele é supérfluo. Desestimular um comportamento somente com base em sua superfluidade pode ser considerado até mesmo atentatório aos direitos individuais, por representar ingerência indevida do Estado na vida privada. Por isso, não há como negar que, em certa medida, a seletividade e a extrafiscalidade trabalham com lógicas distintas.

Um exemplo clássico de extrafiscalidade é o aumento da alíquota na proporção do aumento do consumo, com o fito de incentivar a economia dos recursos consumidos. Trata-se de medida nitidamente voltada para a preservação do meio ambiente e da economia, e é o que propõe a Lei nº 10.297/99-SC em relação ao consumo de energia elétrica.

Restaria apurar se a extrafiscalidade é compatível com a seletividade especificamente nesse ponto. Em outras palavras, indaga-se a possibilidade de inibir a utilização de um bem essencial, valendo-se da tributação como obstáculo à sua utilização excessiva.

Em que pese a aparente semelhança com a discussão travada no item anterior, quanto à harmonização da seletividade e da capacidade contributiva, aqui a questão se baseia em fundamentos diversos. Lá concluiu-se pela compatibilidade daqueles institutos, porque é justo estabelecer critérios diferenciados de tributação entre os contribuintes que se valem dos bens supérfluos e os que se valem dos essenciais, de maneira tal que evidenciam capacidades econômicas distintas, sem, necessariamente, pretender obstar a utilização desses bens. Agora, pretende-se apurar se é possível desestimular o consumo de um bem essencial, com base no volume consumido.

Ressalta-se que, em alguns casos, o desestímulo de um lado equivale ao estímulo, de outro. Quando o objetivo da extrafiscalidade é economizar, a diferença na tributação não só desestimula o consumo maior, como também estimula a poupança.

¹¹ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. A sua aplicação nos casos concretos. 1 ed. São Paulo: Quarter Latin, 2012.

Nesse sentido, afigura-se adequada, sim, a adoção da extrafiscalidade quando da definição da tributação de um bem essencial. A própria essencialidade já constitui argumento suficiente para demonstrar que a economia não só é interessante, como também necessária. A extrafiscalidade agiria em prol da divisão equânime dos bens que devem atender a todos.

Aqui, reitera-se parte do que foi argumentado nos itens anteriores. É necessário que a situação concreta imponha a economia e que ela seja exigível. Se a economia não for estritamente necessária, qualquer desestímulo pode representar ingerência estatal indevida nas individualidades do sujeito. Se a economia não for exigível, como em hospitais, por exemplo, a extrafiscalidade seria extremamente abominável. Ademais, seria imprescindível apurar se o patamar fixado como marco para o desestímulo é compatível com a realidade, sendo que a exigência de uma economia impraticável acaba por esconder, por trás da extrafiscalidade, uma fiscalidade, ou seja, uma justificativa para arrecadar travestida de incentivo à poupança.

Sacha Calmon¹² cita, inclusive, que a capacidade contributiva é instrumento hábil a exercer “controle político e jurisdicional da tributação perversa ou das perversões da extrafiscalidade”, extirpando a ideia de que os dois institutos seriam diametralmente opostos.

CONCLUSÕES

A seletividade é princípio constitucional direcionado ao IPI e ao ICMS. No caso do IPI, a Constituição determina que ele seja seletivo. É um comando imperativo.

Na hipótese do ICMS há faculdade para que o legislador (não) aplique a seletividade. Logo, caso o legislador estadual preveja única alíquota, a opção é de não se valer da seletividade. Todavia, se a legislação prevê alíquotas diversas para o ICMS, a seletividade é medida que impera. Logo, a seletividade deve ser levada a sério, inclusive sendo provocado o Judiciário, no caso de violação. O princípio da capacidade contributiva é compatível com a seletividade apenas na sua perspectiva objetiva.

Assim, é possível a adoção de alíquotas diferentes de ICMS, à luz da seletividade, de acordo com a mercadoria ou produto. Logo, quanto mais supérfluo, mais poderá ter alíquota majorada/acima da básica. Por outro lado, quanto mais essencial for a mercadoria ou produto, mais a alíquota deverá ser reduzida/abaixo da básica prevista em lei.

É ineficiente, com baixa economicidade e provavelmente injusta, a tentativa de aplicação da capacidade contributiva subjetiva no ICMS. Ou seja, a

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

quantidade de consumo ou aquisições nem sempre conduzem à exteriorização de riqueza, sendo certo que, em muitas oportunidades, poderão estar vinculadas às necessidades.

Quanto maior o consumo, proporcionalmente maior será a arrecadação do ICMS, o que é suficiente.

A seletividade é compatível com a extrafiscalidade. Assim, a adoção de alíquotas diferentes pode induzir a condutas positivas ou negativas para alcançar um fim ou objetivo constitucional. A alíquota mais alta pode desestimular consumo de determinada mercadoria, ao passo que ela sendo reduzida ou minorada poderá impulsionar ou facilitar as aquisições ou consumos. Todavia, o discurso da fiscalidade e/ou extrafiscalidade não pode ser “carta em branco” para amparar tributação confiscatória.

REFERÊNCIAS

- BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 5 jun 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário (RE) nº 714.139/SC*. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>. Acesso em 5 jun 2021.
- CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *O balizamento do exercício da tributação extrafiscal pelo princípio constitucional da capacidade contributiva*. In: *Justiça em Revista*. Belo Horizonte: Justiça Federal de Primeiro Grau em Minas Gerais, 2004. p.34-46.
- _____. *O critério da seletividade no ICMS: faculdade ou dever?* *Direito do Estado*. n. 50 [2015]. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/joao-paulo-fanucchi-de-almeida-melo/o-criterio-da-seletividade-no-icms-faculdade-ou-dever>. Acesso em 5 jun 2021.
- _____. *Princípio da capacidade contributiva. A sua aplicação nos casos concretos*. 1 ed. São Paulo: Quarter Latin, 2012.
- SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- SANTA CATARINA. *Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm. Acesso em 4 jun 2021.

CAPÍTULO 24

DAS REGRAS ANTIABUSO NAS CDIS BRASILEIRAS: UMA PERSPECTIVA ANALÍTICA NO CAMPO DAS REGRAS DE LIMITAÇÃO E DIREITO A BENEFÍCIOS (DOS TRATADOS)¹

Jonathan Barros Vita

RESUMO: O Brasil tem, lentamente, modificado sua rede e o conteúdo das Convenções para Evitar a Dupla Tributação - CDIs. Nesse contexto, importante foi delimitar os aspectos históricos e negociais destes tratados tributários brasileiros. Após estas análises, o problema do abuso de tratados foi estudado no campo das regras chamadas de limitação de benefícios e, mais atualmente, chamadas de direito a benefícios, contidas desde a CDI com Israel (de 2005) até as novas emendas aos Tratados com Índia, Argentina, África do Sul, Coreia do Sul, Noruega e Dinamarca e a ratificação dos Tratados com os Emirados Árabes Unidos e a Suíça, e o já aprovado, mas não ratificado com Singapura. Concluiu-se que as CDIs não se alinharam ainda totalmente ao Modelo OCDE 2017, ainda que com alguma evolução (parcial) nas regras antiabuso do artigo 29 do Modelo. Para essa pesquisa, utilizou-se o método empírico dialético, com técnica de pesquisa bibliográfica e legislativa, além de estabelecer como sistema de referência a conjunção do Constructivismo Lógico-Semântico, Teoria dos Sistemas de Luhmann e Law and Economics.

INTRODUÇÃO

Antes de iniciar a introdução propriamente dita deste trabalho, cabe tecer algumas linhas a respeito do homenageado dessa importante obra, o Grande Professor Pernambucano José Souto Maior Borges, eminente estudioso do direito tributário, que influenciou uma geração de pesquisadores, e era pessoa humana muito afável.

O artigo proposto traz uma interlocução com dois elementos da obra do professor, o lado necessário da cientificidade retratado no *Ciência Feliz*²,

¹ Partes do texto utilizam-se como base o artigo contido em: VITA, Jonathan Barros. As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU. In: *Direito Tributário Atual*, v. 24, São Paulo: IBDT, p. 303-319, 2010.

² BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

além da sua veia internacional que é bem retratada no Curso de Direito Comunitário³.

O núcleo dessas especulações tem como pano de fundo a política de negociação Convenções para Evitar a Dupla Tributação - CDIs brasileiras e como ela vem se comportando após o início das regras chamadas de limitação de benefícios (e mais atualmente direito a benefícios), as quais foram se sofisticando com a publicação do MLI - Multilateral Instrument - derivado da Ação 15 do projeto BEPS - Base Erosion and Profit Shifting - da OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - a pedido do G20 - e do novo Modelo de Convenção para Evitar a Dupla Tributação da OCDE de 2017.

A inserção da política de negociação das CDIs brasileiras é um tema fundamental para estabelecer uma relação entre a negativa de adesão ao MLI pelo Brasil e o fluxo da implementação das grandes mudanças promovidas no Modelo OCDE de 2017 que compõe um quase *minimum standard* internacional.

Aderir também aos termos do Modelo OCDE de 2017 pode gerar como externalidade positiva que o Brasil aumente sua rede de 35 Tratados, que é bastante pequena comparativamente a outros países como Holanda e Inglaterra, cada um com mais de 100 CDIs ratificadas.

Nesse sentido, apenas com uma boa compreensão teórico-prática da relação entre direito internacional e direito interno e de como o plano diplomático funciona é que, efetivamente, o Brasil terá a possibilidade de integrar efetiva e ativamente a comunidade global tributária internacional, que tem o Brasil hoje quase às suas margens, sendo poucos estudos nacionais elaborados até hoje sobre o assunto⁴.

Portanto, compreender o alinhamento das novas CDIs ratificadas pelo Brasil e aquelas emendadas nos últimos três anos é fundamental, verificando-se, analiticamente, as grandes mudanças contidas nesses textos do direito internacional tributário em sentido estrito.

³ BORGES, Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁴ Como exemplos de trabalhos importantes, mas com focos distintos ao aqui apresentado e anteriores às ratificações dos Tratados com Emirados Árabes Unidos e Suíça: SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, 22, São Paulo: Dialética, 2008, p. 277; VITA, Jonathan Barros. As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU. In: *Direito Tributário Atual*, v. 24, São Paulo: IBDT, p. 303-319, 2010; ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Perspectivas para a acessão do Brasil junto à OCDE: Passado, Presente e Futuro. *Revista Brasileira de Direito Internacional*, v. 6, p. 36-56, 2020; e ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite; VITA, Jonathan Barros. Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS. In: *I Encontro Virtual do CONPEDI*. 2020. Anais do I Congresso Virtual do CONPEDI - Direito tributário e financeiro II. Florianópolis: CONPEDI, 2020. p. 43-63.

Para tanto, o primeiro subitem tratará de uma pequena recapitulação do histórico das CDIs brasileiras, seguindo-se de notas sobre a política de negociação brasileira frente à ONU e OCDE para, por fim, estudar a implementação dos conceitos e institutos trazidos relativos ao abuso de tratados consolidados em artigos específicos desde a CDI com Israel até, mais especificamente, o alinhamento ao campo semântico do artigo 29 do Modelo OCDE⁵ aos Tratados emendados e, também, aqueles ratificados no contexto pós-BEPS, ou seja, com Índia, Argentina, África do Sul, Coreia do Sul, Noruega e Dinamarca (esses emendados), além daqueles novos com os Emirados Árabes Unidos – EAU e a Suíça (sem olvidar as menções ao com Singapura que apenas não foi ratificado ainda).

Finalmente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o método aplicável é o empírico-dialético, utilizando-se de técnicas de pesquisa bibliográfica e legislativa, e o sistema de referência utilizado⁶ é formado da conjugação entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann⁷, o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho⁸ e ferramentas específicas do *Law and Economics*^{9,10,11}.

1. ELENCO HISTÓRICO DAS CDIS BRASILEIRAS

O Brasil, iniciou o processo de negociação de seus tratados internacionais para evitar a dupla tributação na segunda metade da década de 1960 culminando com o tratado com o Japão assinado em 24 de janeiro de 1967 e ratificado e incorporado ao ordenamento brasileiro no mesmo ano.

No contexto histórico sucessivo, o processo de assinatura destes tratados bilaterais acabou por ser lento, mas nunca paralisado, tendo, historicamente, tratados assinados em todas as décadas seguintes do século passado e deste século.

⁵ Como obra que condensa grande parte dessas mudanças, no plano do Modelo ONU, mas cujas ideias são totalmente aplicáveis ao Modelo OCDE: BINDER, Anna; WOEHRER, Viktoria. (orgs.) **Special Features of the UN Model Convention**. 1 ed. Viena: Linde, 2019.

⁶ Para a visão mais global deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin 2011.

⁷ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

⁹ Como representação do texto clássico sobre o tema: POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 9a ed. New York: Wolters Kluwer, 2014.

¹⁰ Como exemplos de coletâneas que representam os clássicos autores do tema: ROEMER, Andrés. **Derecho y economía: una revisión de la literatura**. Cidade do México: ITAM, 2000; ZYLBERSZTAJN, Décio; STAJN, Rachel. **Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2005.

¹¹ Como exemplos bem acabados de um sistema de referência baseado nos clássicos autores americanos aplicados ao direito tributário: CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; e CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

Tendo-se como parâmetro que o Modelo OCDE teve as iterações de 1963, 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e culminando com a atual versão de 2017 (pós-MLI), verifica-se, facilmente, que a prevalente é o modelo de 1977.

Os últimos Tratados Ratificados foram aqueles com os Emirados Árabes Unidos¹² e a Suíça¹³ em 2021, ambos seguindo o modelo OCDE de 21 de novembro de 2017, lembrando que a CDI com Singapura já teve o Decreto Legislativo nº 2 de 26/02/2021 aprovado, esperando a ratificação e decreto presidencial correspondente.

Sob o ponto de vista das emendas, o Tratado Brasil-Japão além de ter sido o primeiro a ser negociado (1967) foi o primeiro emendado através de Protocolo (1976)¹⁴, seguiu-se essa emenda a uma na CDI com a Bélgica, através de uma Convenção Adicional (2002)¹⁵, com o fim de adequá-lo ao novo contexto de aplicação desta convenção estágio do Modelo OCDE.

Após essas duas mudanças pontuais e a concretização do BEPS no plano das CDIs, foram modificados/emendadas os Tratados com Índia¹⁶, Argentina¹⁷, África do Sul¹⁸, Coréia do Sul¹⁹, Noruega²⁰ e Dinamarca²¹, o que demonstra uma aceleração da modificação das CDIs após o MLI, vez que esse não foi ratificado pelo Brasil, que preferiu (de maneira desnecessária) realizar alterações pontuais em sua rede de Tratados.

Curiosamente, as CDIs com Índia, África do Sul, Coréia do Sul e Noruega apenas atualizaram as trocas de informação, já a com a Dinamarca apenas atualizou os métodos e formas para evitar a dupla tributação, não representando evoluções importantes.

Aparentemente, as mudanças foram pós MLI, dada as datas de negociação e assinatura contidas nos Decretos Legislativos, anteriores ao Modelo 2017.

Atual e sinteticamente, o Brasil possui atualmente 34 tratados ratificados e em vigor vinculando 35 países (tal circunstância decorre da sucessão de estados entre a Tchecoslováquia e a República Tcheca e Eslováquia), mas curiosamente foram 36 Tratados historicamente ratificados, tendo sido dois

¹² Decreto nº 10.705/2021

¹³ Decreto nº 10.714/2021

¹⁴ Este Protocolo foi assinado em 1976, mas o decreto presidencial correspondente somente veio em 1978.

¹⁵ Esta Convenção Adicional foi assinada em 2002, mas seu decreto presidencial correspondente somente veio em 2007.

¹⁶ Decreto nº 9.219/2017

¹⁷ Decreto nº 9.482/2018

¹⁸ Decreto nº 9.559/2018

¹⁹ Decreto nº 9.572/2018

²⁰ Decreto nº 9.966/2019

²¹ Decreto nº 9.851/2019

denunciados (Portugal (que foi prontamente substituída por uma nova CDI, atualizada) e Alemanha).

Nesse campo, verifica-se que uma mudança na política de negociação de CDIs aliada a uma postura mais proativa do Brasil no plano da cooperação fiscal internacional poderia gerar uma melhor inserção do país nesse plano, além de gerar externalidades positivas no combate a evasão fiscal internacional.

2. CONTEXTO NEGOCIAL DAS CDIS BRASILEIRAS *VIS-A-VIS* MODELOS OCDE E ONU

Antes de tudo, importante é mencionar que o Brasil nunca possuiu um modelo de convenção para evitar a dupla tributação próprio, fazendo adaptações que se baseiam, majoritariamente, no modelo da OCDE, mas, com algumas premissas do Modelo ONU, além de cláusulas especificamente desenhadas nos tratados, como será demonstrado.

Obviamente, uma distinção para com os dois modelos se dá através de diferenças das alíquotas limitadoras da tributação em um dos países em vários dos artigos (notadamente do 7º ao 21º), o que, por si só, representa algumas especificidades possíveis no campo das negociações dos tratados brasileiros.

Sinteticamente, o uso do Modelo ONU em detrimento do OCDE ocorre: no uso da redação do artigo 12 e do agora artigo 12-A; do parágrafo 2º do artigo 18 em 8 tratados; no parágrafo 5º do artigo 13; e em algumas menções aos artigos 7 e 14 nas regras de reenvio em detrimento da menção, apenas, ao artigo 7º no Modelo OCDE.

Abre-se parêntese para mencionar que o Brasil não faz parte da OCDE nem como membro, nem como observador, apesar de estar em processo de adesão e essa entidade²², porém, apõe, expressamente, reservas e comentários a certos artigos do modelo.

Retomando, dentro das especificidades dos tratados brasileiros em relação ao Modelo OCDE, listam-se algumas cláusulas que não possuem contrapartidas nos modelos e que não tratam de situações peculiares, como isenções a órgãos ou entidades específicos: algumas peculiaridades na aplicação das convenções (África do Sul e Bélgica); uso de artigos distintos para professores, pesquisadores e/ou estudantes; recursos naturais (EAU); as chamadas “modalidades de aplicação”, que funcionam como complementos aos artigos 24 e 25 do modelo OCDE (França, Coreia do Sul e Dinamarca).

²² Como artigo que equaliza bem essa situação: ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Perspectivas para a adesão do Brasil junto à OCDE: Passado, Presente e Futuro. Revista Brasileira de Direito Internacional, v. 6, p. 36-56, 2020.

Lembra-se que, por curiosa opção redacional, o artigo sobre profissões independentes não foi ainda retirado das CDIs brasileiras, a despeito de ter sido eliminado há tempos do Modelo OCDE, e o artigo 12-A do Modelo ONU, relativo aos serviços técnicos, é utilizado como artigo 13 nas CDIs com EAU e Suíça (e Singapura).

Ainda no campo das diferenças entre os tratados brasileiros e o Modelo OCDE, recorda-se que o Brasil ainda hoje utiliza quase como condição suficiente para acordar em seus tratados as cláusulas (existentes no Modelo ONU) de *matching credit* e *tax sparring*, ou seja, aquelas que impedem que os benefícios tributários existentes em sistema jurídico, como nos casos de isenção, tenham seu fim arruinado pela tributação integral no outro estado.

É bem simples notar que estas cláusulas possuem como pressuposto a existência de uma negociação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, com estes pedindo esta cláusula.

Esta posição, entretanto, é anacrônica, pois o Brasil ainda negocia seus tratados como se fosse um país em desenvolvimento e importador de capital, porém, esta não é a realidade atual da balança de investimentos brasileiros.

Outra peculiaridade dos tratados brasileiros é que o Brasil criou cláusula de *matching credit* bidirecional, ou seja, podendo ser aplicada em ambos os países, diferentemente das cláusulas padrão que somente são aplicadas às isenções dadas pelos países em desenvolvimento.

Faz-se menção ao fato que esta política de negociação, aparentemente, é um dos principais pontos que fez com que o tratado Brasil Estados Unidos ainda não tenha sido assinado.

Em outro giro, o fato de negociar como país subdesenvolvido também se reflete nos artigos que tratam sobre Royalties e "outros rendimentos", que se utilizam de distributividade para ambos os estados contratantes, o que segue, também, o Modelo ONU que, como se sabe, foi elaborado para os países menos desenvolvidos.

Como pontos finais, interessante é notar que, aparentemente, por uma defesa da soberania nacional, de certa forma, seguindo a equivocada jurisprudência consolidada nos tribunais superiores que impede que agentes administrativos estrangeiros atuem diretamente no Brasil²³, além de evitar interferências no sistema tributário brasileiro, o Brasil não possui e, aparentemente, não cede na exclusão dos artigos 9.2 (ajustes correlativos dos preços de transferência) e naquele de assistência administrativa na arrecadação de impostos (artigo 27), lembrando que o Brasil emendou e ratificou em suas novas CDIs a nova redação sobre trocas de informação (e também ratificou o tratado multilateral sobre o tema).

²³ Como exemplo de tal posicionamento pode ser citado o dito nos julgamentos, pelo STF, das cartas rogatórias CR 11747, CR 7154, CR 11192 e reiterado no HC 89171.

Complementarmente, importante é mencionar que os comentários ao Modelo OCDE são utilizados, aparentemente, apenas como fonte psicológica para interpretação dos tratados, obviamente levando em conta, também, as reservas brasileiras ao mesmo.

3. PERSPECTIVAS E PECULIARIDADES DOS TRATADOS BRASILEIROS PÓS-BEPS NO PLANO DOS ARTIGOS 29 DO MODELO OCDE (E ONU)²⁴

Tendo como premissa que as grades peculiaridades das CDIs brasileiras já foram apresentadas de maneira analítica anteriormente por este autor²⁵ e, que, afora as peculiaridades apontadas, aparentemente, apenas surgiu a supracitada tributação dos recursos naturais na CDI com os EAU.

De forma mais estrutural, duas foram as grandes mudanças nos últimos anos no plano do Modelo OCDE pós-BEPS e MLI e ONU, podendo sumariar-se no aumento da potência e especificidade de regras antiabuso de CDIs e no adequado tratamento dos serviços técnicos.

As regras antiabuso de tratados estão agora contidas e sofisticadas no artigo 29 do Modelo OCDE (reproduzida fielmente no artigo 29 do Modelo ONU), além de tal premissa ter sido refletida no novo nome das CDIs, que passaram a se denominar Convenção para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais²⁶.

Basicamente, o novo artigo 29 do Modelo OCDE trouxe três regras antiabuso: uma série interligada de LOBs²⁷ (parágrafos 1º a 7º)²⁸; Regra do

²⁴ Para uma visão mais abrangente sobre a visão do autor a respeito do tema das normas antiabuso de tratados: VITA, Jonathan Barros. *Elusão e evasão fiscais e abuso de tratados para evitar a dupla tributação: notas introdutórias e perspectivas pós-BEPS*. In: Priscila de Souza. (Org.). *Texto e Contexto no Direito Tributário*. 1ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 625-652.

²⁵ VITA, Jonathan Barros. *As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU*. In: *Direito Tributário Atual*, v. 24, São Paulo: IBDT, p. 303-319, 2010.

²⁶ Deixa-se clara a crítica a tradução da expressão *tax avoidance* como elisão e não elusão fiscal, tendo como premissa a análise semântica realizada em: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003.

²⁷ Apesar de a doutrina considerar tal regra como uma SAAR (Specific Anti-Avoidance Rule), tem-se que a mesma é uma regra genérica, vez que abarca uma série de situações de limitação dos benefícios, tendo escopo genérico, em detrimento das regras contidas nos parágrafos dos artigos de qualificação que são específicas.

²⁸ Para uma visão mais profunda da história e da doutrina clássica sobre as LOB clauses, destacam-se: O'SHEA, Tom. **EU Tax Law and Double Tax Conventions**. London: Avoir Fiscal Ltd., 2008; BROE, Luc De. **International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies**. Amsterdam: IBDF, 2008.

Estabelecimento Permanente no Terceiro Estado (parágrafo 8º)²⁹ e o PPT – *Principal Purpose Test* (parágrafo 9º)³⁰.

O contra-ataque concreto aos fenômenos abusivos/alusivos/evasivos surgiu através da pulverização de normas antielusivas específicas que passaram, desde o modelo de 1977 da OCDE, a serem contidas nos artigos 10 a 12 (que lidam com dividendos, juros e royalties, respectivamente).

Cláusulas como essas são conhecidas e positivadas, na prática brasileira, nos artigos 10, § 7º e 11, § 9º dos TDTs do Brasil com África do Sul e Ucrânia, por exemplo.

Essas regras pulverizadas continuam no Modelo OCDE, mas foram sofisticadas e transmutadas em sete parágrafos do novo artigo 29 do Modelo OCDE de 2017 (e no correspondente artigo 7º parágrafo 8º e ss. do MLI) e ainda não foram plenamente concretizadas, pois dependem de negociações específicas e não possuem um *framework* ou modelo concreto, mas apenas notas gerais.

A definição do uso de estruturas triangulares com estabelecimento permanente no terceiro estado era um dos grandes pontos cegos das situações abusivas, o que foi retificado com a inserção do parágrafo 8º do artigo 29 do Modelo OCDE (e no artigo 10 do MLI).

Minimalisticamente, esta regra tem como pressuposto aplicativo a existência de um rendimento isento atribuído a um estabelecimento permanente em um terceiro estado, que, por sua vez, subtribute (ou seja, menos de 60% a tributação do estado da fonte) esse dito estabelecimento e atua para evitar isenção.

Já a regra do PPT contida no artigo 29, 9 do Modelo OCDE (e no artigo 7º, 1 do MLI), a qual foi um dos resultados concretos da Ação 6 do BEPS³¹ (fazendo parte do Inclusive Framework do BEPS, em conjunto com as ações 5, 13 e 14) e tem interessantes desdobramentos com a digitalização da economia³², é considerada como norma geral antielusiva (GAAR – General Anti-Avoidance Rule) das CDIs e possui como pressuposto aplicativo o fato de

²⁹ Como autora que estudou profundamente esse tema: ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. **Estruturas triangulares e abuso de tratados em matéria tributária: a regra do estabelecimento permanente no terceiro estado**. Dissertação (Mestrado em Direito). Marília: UNIMAR, 2020; e ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. The Third State PE Rule in Article 29. In: **Special Features of the UN Model Convention**. 1 ed. Viena: Linde, 2019, v.1, p. 589-614.

³⁰ Para um estudo abrangente deste tema: NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A Critical Analysis of the Principal Purpose Test Rule's Core Features and Its Practical Applicability. In: **Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07**. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020, p. 161-181.

³¹ Como autor que estudou essa ação no contexto brasileiro: BARRETO, Paulo Ayres; TANAKO, Caio. The Prevention of Tax Treaty in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. In: **43 Intertax**, Issue 12, 2015.

³² Como autor que estudou o PPT no plano específico da economia digital: KUZNIACKI, Błażej. **Active Business Test in the MLI's LOB rule: The First Subtest**, Kluwer International Tax Blog, Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/17/active-business-test-mlis-lob-rule-first-subtest/>> Acesso em 08 de fevereiro de 2020.

obter o benefício do tratado tenha sido um dos principais pressupostos do arranjo ou da transação.

Sumariando, sob o ponto de vista semiótico, essas mudanças, apesar de semanticamente serem apenas semelhantes aos dispositivos contidos no plano da OCDE, sob o ponto de vista sintático representam a função dessas regras antiabuso na criação de ineficácias técnico-sintáticas positivas às situações de abuso dos tratados.

Partindo para a análise pormenorizada, as convenções brasileiras vêm chamando como regra geral de limitação de benefícios enunciados prescritivos que possuem significados distintos, ou seja, algumas relatam, de fato, regras do tipo LOB e outras do tipo PPT.

Do ponto de vista histórico, a primeira CDI com regras gerais do tipo LOB ou, mesmo, PPT foi aquela com Israel³³, contida no artigo 25, o parágrafo primeiro possui uma regra do tipo LOB voltada para sociedades detidas indiretamente por não residentes em nenhum dos estados contratantes e o parágrafo 2º uma regra do tipo PPT.

Uma segunda manifestação desse fenômeno ocorreu na CDI com o México³⁴, a qual possuía, nos parágrafos 1º, 3º e 5º do artigo 28, uma forma de PPT que pode ser infirmada pelo contribuinte.

O artigo 27 da CDI com o Peru³⁵ foi uma terceira manifestação, mais sofisticada, dessas regras, sendo artigo 28 das CDIs com Venezuela³⁶ e Rússia³⁷ com idêntica redação, e estabelecem, em seu parágrafo primeiro uma regra do tipo PPT e no parágrafo 2º um conjunto de regras do tipo LOB especificamente voltadas a atividades de navegação, do mercado financeiro e congêneres e de hub de serviços administrativos, estabelecendo que, caso haja subtributação daquelas atividades pode limitar os benefícios do tratado.

Já o parágrafo 3º estabelece uma regra também do tipo LOB em relação a sociedades detidas indiretamente por não residentes em nenhum dos estados contratantes similar aquela da CDI com Israel.

Em outro momento, o artigo 28 do CDI com a Turquia³⁸ é bastante abrangente, mas possui conteúdo semântico de uma regra do tipo PPT, com redação bastante simples.

Por fim, dentro das regras firmadas em um momento anterior ao BEPS, o artigo 28 da CDI com Trinidad e Tobago³⁹ a regra, de fato é uma LOB específica para o tratamento dos *trusts*.

³³ Decreto nº 5.576/2005

³⁴ Decreto nº 6.000/2006

³⁵ Decreto nº 7.020/2009

³⁶ Decreto nº 8.336/2014

³⁷ Decreto nº 9.115/2017

³⁸ Decreto nº 8.140/2013

³⁹ Decreto nº 8.335/2014

Realizando um salto temporal, como visto, entre 2017 e 2020, seis CDIs foram emendadas já em um contexto negocial pós-BEPS (e, em certa medida, pós MLI e *minimum standard*), entretanto, apenas aquele com a Argentina (contida no artigo 16 da emenda à CDI) trouxe uma versão sofisticada no artigo 27 (ainda chamado anacronicamente de limitação de benefícios) com regra do tipo LOB (parágrafos 2º e 3º, com redações idênticas aos parágrafos 2º e 3º das CDIs com Peru, Venezuela e Rússia), do estabelecimento permanente no terceiro estado (parágrafo 4º) e PPT (parágrafo 1º) em patamares semelhantes aos requeridos no Modelo OCDE.

Curiosamente, a CDI com a Suíça possui o artigo 27 com redação idêntica seu congênera da CDI com a Argentina, mas com um artigo denominado direito a benefícios, lembrando que esta foi a primeira com a nova nomenclatura da CDI, incluindo a questão da elisão/elusão fiscal em seu título, o que se repete em relação as CDIs com EAU e Singapura.

Já a CDI com os EAU possui a mesma nomenclatura do artigo e uma estrutura diversa, na qual, o parágrafo 3º é a regra do estabelecimento permanente no terceiro estado, o parágrafo 4º a PPT e o parágrafo 1º é regra LOB idêntica ao parágrafo 2º do artigo 27 da CDI com o Peru, enquanto o parágrafo 3º uma regra nova de inibição do PPT.

Finalmente, a ainda não ratificada CDI com Singapura, no seu artigo 28 de direito a benefícios, possui as mesmas três subespécies de regras antiabuso, mas é muito mais sofisticada e alinhada com os dispositivos do Modelo OCDE do que aquela CDI com a Argentina, pois a LOB é mais específica (parágrafos 1º a 6º), a regra do estabelecimento permanente no terceiro estado (parágrafo 7º) e a PPT mais sofisticada (parágrafos 8º e 9º).

CONCLUSÕES

O histórico das CDIs brasileiras estabelece uma maior concentração do uso do Modelo 1977 da OCDE e que poucas foram as mudanças observadas, cronologicamente, nos tratados brasileiros, revelando uma aparente inércia dos tratados sob um ângulo evolutivo.

As emendas às CDIs com Índia, África do Sul, Coreia do Sul e Noruega apenas atualizaram as trocas de informação, enquanto aquela com a Dinamarca apenas atualizou as fórmulas para evitar a dupla tributação.

Apenas a emenda a CDI com a Argentina trouxe uma maior adequação com os novos Modelos da OCDE, enquanto as CDIs com EAU, Suíça e Singapura (ainda não ratificada) trouxeram uma efetiva evolução e maior alinhamento ao Modelo OCDE de 2017, ponto de partida de suas negociações.

O Brasil, em suas negociações, tem-se utilizado de fórmulas heterodoxas de artigos muito específicos na qualificação dos rendimentos, além do uso de

dispositivos como o artigo 12 e 12-A do Modelo ONU, convivendo com uma atualização paulatina dos termos das CDIs para um melhor alinhamento ao Modelo OCDE.

Apesar disso, pequenos ajustes ao Modelo OCDE não têm sido bem assimilados pelo governo federal no campo das negociações, como, a exemplos: na inclusão de cláusulas de arbitragem; e no fortalecimento das modalidades de intercambio de informações.

As regras de *Limitation On Benefits* - LOB - vem saindo de regras específicas contidas nos artigos de qualificação, especialmente 10 a 12, para ganhar corpo próprio no âmbito do novo artigo 29, parágrafos 1º a 7º do Modelo OCDE 2017, os quais, entretanto, não possuem maior concretude, vez que são abertos aos conceitos de pessoa e residência qualificadas e exceções aplicativas.

A regra do estabelecimento permanente no terceiro estado, apesar de complexa e com exceções, vem endereçar um ponto cego específico dos tratados.

A regra do *Principal Purpose Test* - PPT - vem sendo usada como metanorma geral antiabuso dos tratados para evitar a dupla tributação.

A cláusula chamada especificamente de Limitação de Benefícios surgiu na práxis brasileira no Tratado com Israel de 2005 ao lado das já conhecidas cláusulas específicas antiabuso que acompanhavam os artigos de qualificação de rendimentos.

Esse artigo de limitação de benefícios assumiu várias facetas distintas, variando entre regras LOB efetivamente (Trinidad e Tobago), regras do tipo PPT (México e Turquia) e uma combinação de ambas (Israel, Peru, Venezuela, Rússia).

A emenda à CDI com a Argentina traz os três tipos de regras antiabuso do artigo 29 do Modelo OCDE mais simplificadas, da mesma forma e com mesma redação da CDI com a Suíça

A CDI com os EAU possui as três regras antiabuso com pequenas variações de redação em relação a Argentina.

Já a CDI com Singapura é aquela que se aproxima plenamente com os requisitos do LOB da OCDE e também com cláusulas semelhantes e tão sofisticadas quanto aquelas da regra do estabelecimento permanente no terceiro estado e PPT do Modelo OCDE 2017 e do MLI.

BIBLIOGRAFIA

- BARRETO, Paulo Ayres; TANAKO Caio. The Prevention of Tax Treaty in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. In: 43 *Intertax*, Issue 12, 2015.
- BINDER, Anna; WOEHRER, Viktoria. (orgs.) *Special Features of the UN Model Convention*. 1 ed. Viena: Linde, 2019.
- BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BORGES, Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

- BROE, Luc De. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies*. Amsterdam: IBDF, 2008.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.
- KUZNIACKI, Błażej. *Active Business Test in the MLI's LOB rule: The First Subtest*, Kluwer International Tax Blog. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/17/active-business-test-mlis-lob-rule-first-subtest/>> Acesso 08 de fevereiro de 2020.
- LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. *A Critical Analysis of the Principal Purpose Test Rule's Core Features and Its Practical Applicability*. In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual* nº 07. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2020, p. 161-181.
- O'SHEA, Tom. *EU Tax Law and Double Tax Conventions*. London: Avoir Fiscal Ltd., 2008.
- POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 9a ed. New York: Wolters Kluwer, 2014.
- ROEMER, Andrés. *Derecho y economía: una revisión de la literatura*. Cidade do México: ITAM, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira*. *Revista Direito Tributário Atual*, 22, São Paulo: Dialética, 2008, p. 277.
- TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.
- VITA, Jonathan Barros. *As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU*. In: *Direito Tributário Atual*, v. 24, São Paulo: IBDT, p. 303-319, 2010.
- VITA, Jonathan Barros. *Elusão e evasão fiscais e abuso de tratados para evitar a dupla tributação: notas introdutórias e perspectivas pós-BEPS*. In: Priscila de Souza. (Org.). *Texto e Contexto no Direito Tributário*. 1ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 625-652.
- VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin 2011.
- ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. *Estruturas triangulares e abuso de tratados em matéria tributária: a regra do estabelecimento permanente no terceiro estado*. Dissertação (Mestrado em Direito). Marília: UNIMAR, 2020.
- ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. *Perspectivas para a acessão do Brasil junto à OCDE: Passado, Presente e Futuro*. *Revista Brasileira de Direito Internacional*, v. 6, p. 36-56, 2020.
- ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. VITA, Jonathan Barros. *Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS*. In: I Encontro Virtual do CONPEDI, 2020. Anais do I Congresso Virtual do CONPEDI - Direito tributário e financeiro II. Florianópolis: CONPEDI, 2020. p. 43-63.
- ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. *The Third State PE Rule in Article 29*. In: *Special Features of the UN Model Convention*. 1 ed. Viena: Linde, 2019, v.1, p. 589-614.
- ZYLBERSZTAJN, Décio; STAJN, Rachel. *Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2005.