ANDRESSA PEGORARO

**LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL POR MEIO DE
ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO**

A CLÁUSULA DE PRINCIPAL PROPÓSITO (“PPT”)

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORIENTADOR: PROFESSOR DR. GERD WILLI ROTHMANN

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2020

ANDRESSA PEGORARO

**LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL POR MEIO DE
ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO**

A CLÁUSULA DE PRINCIPAL PROPÓSITO (“PPT”)

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Dr. Gerd Willi Rothmann.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação

Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

PEGORARO, Andressa.

Limites do Planejamento do Tributário Internacional por meio de Acordos de Bitributação A Cláusula de Principal Propósito (“PPT”) / Andressa Pegoraro; Orientador Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann – São Paulo, 2020.

226 f.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Direito tributário internacional. 2. Planejamento tributário internacional. 3. Acordos de bitributação. 4. Projeto BEPS. 5. Cláusula de PPT. 6. Regra geral antiabuso.

Nome: Andressa Pegoraro

Título: Limites do Planejamento do Tributário Internacional por meio de Acordos de Bitributação

Subtítulo: A Cláusula de Principal Propósito (“PPT”)

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Dr. Gerd Willi Rothmann.

Banca realizada em: _____

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann

Instituição: FDUSP

(Orientador)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Gerd Willi Rothmann, agradeço não apenas pela oportunidade de cursar o mestrado na Universidade de São Paulo sob sua orientação, mas também pelos grandes ensinamentos, pela compreensão constante e pelo estímulo aos meus estudos.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, agradeço pelo constante aprendizado, pelas incontáveis aulas nas Arcadas, por despertar em mim o interesse no Direito Tributário Internacional e, especialmente, pelas inestimáveis contribuições como componente da banca de qualificação, que tiveram importância decisiva nos rumos desse trabalho.

Ao Professor João Francisco Bianco, agradeço pelas valiosas discussões sobre a dissertação e pelos importantes apontamentos na banca de qualificação, que tanto contribuíram para o desenvolvimento do presente trabalho.

A todos os professores e amigos do programa de pós-graduação da Universidade de São Paulo, que conheci ao longo da minha jornada acadêmica, agradeço pela contribuição, direta ou indireta, para a formação do meu pensamento jurídico.

Aos meus amigos do escritório Lefosse Advogados, agradeço pelo apoio, pela convivência e pelas discussões constantes, que tanto auxiliam o meu desenvolvimento profissional.

Aos meus pais, agradeço pelo apoio incondicional e por me ensinarem o valor do trabalho e da persecução dos próprios ideais. Aos meus irmãos, pela presença constante em minha vida.

Por fim, devo registrar um agradecimento especial ao meu esposo Ramon Tomazela, não apenas pelo constante incentivo e imprescindível suporte, mas também por todas as discussões sobre pontos controvertidos do presente trabalho, pela leitura e revisão de texto e pelas percucientes críticas a essa dissertação.

RESUMO

PEGORARO, Andressa. **Limites do Planejamento do Tributário Internacional por meio de Acordos de Bitributação A Cláusula de Principal Propósito (“PPT”)**. 226 p. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O presente trabalho investiga a cláusula PPT proposta pela OCDE no âmbito da Ação 6 do Projeto BEPS, segundo a qual as autoridades fiscais poderão negar o acesso aos benefícios dos acordos de bitributação quanto for razoável concluir, à luz dos fatos e circunstâncias, que um dos principais propósitos da transação consiste na fruição dos benefícios convencionais, a não ser que a concessão dos benefícios naquela circunstância esteja em conformidade com o objetivo e propósito das cláusulas relevantes. Realiza-se uma análise das principais controvérsias decorrentes da inclusão da cláusula de PPT nos acordos de bitributação, com a finalidade de verificar os limites ao planejamento tributário internacional a que estarão sujeitos os contribuintes no cenário pós-Projeto BEPS. Para tanto, estabelece-se diretrizes para a interpretação e a aplicação concreta da cláusula de PPT pelos Estados contratantes no âmbito de um acordo de bitributação. Trata-se, também, da interação da cláusula de PPT com as regras gerais antiabuso existentes nas legislações internas dos Estados contratantes, principalmente em relação às consequências da aplicação da cláusula convencional, bem como eventuais conflitos de qualificação que podem surgir em razão de sua aplicação concomitante pelos países. Por fim, são analisadas as cláusulas de PPT inseridas nos acordos de bitributação brasileiros e os parâmetros para sua aplicação concreta neste País.

Palavras-chave: Direito tributário internacional; Planejamento tributário internacional; Acordos de bitributação; Projeto BEPS; Cláusula de PPT; Regra geral antiabuso.

ABSTRACT

PEGORARO, Andressa. **Limits of International Tax Planning through Double Tax Conventions The Principal Purpose Test Clause (“PPT”)**. 226 p. Dissertation (Master’s Degree). Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

The present study researches the PPT clause proposed by OECD in the Action 6 of the BEPS Project, according to which the tax authorities may deny the access to the benefits of tax treaties if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the tax treaties. It also analyses the main controversies arising from the inclusion of the PPT clause in tax treaties, in order to verify the limits of tax planning to which taxpayers are subject to in the post-BEPS era. In this sense, it establishes guidelines for the interpretation and application of the PPT clause by the Contracting states in a tax treaty context. The interaction of the PPT clause and domestic general anti-avoidance rules enacted by the Contracting states is also addressed in this study, mainly in relation to the consequences of the application of such clause, as well as potential conflicts of qualification that may arise due to its simultaneous application by both countries involved. Finally, it analyses the PPT clause inserted in the Brazilian tax treaties and the guidelines for its application within this country.

Key-words: International tax law; International tax planning; Double tax conventions; BEPS Project; PPT Clause; General anti avoidance rule.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	33
Figura 2	34
Figura 3	35
Figura 4	36
Figura 5	47
Figura 6	48
Figura 7	48
Figura 8	49
Figura 9	50
Figura 10	51
Figura 11	51
Figura 12	52
Figura 13	53
Figura 14	54
Figura 15	55
Figura 16	56
Figura 17	57

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. PANORAMA GERAL.....	11
2. OBJETO DO ESTUDO	18
3. DELIMITAÇÃO DO TEMA	20
4. JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA	22
5. METODOLOGIA A SER UTILIZADA	23
CAPÍTULO I: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E A AÇÃO 6 DO PROJETO BEPS DA OCDE.....	25
1.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	25
1.1.1 <i>Treaty shopping</i>	28
1.1.2 <i>Rule Shopping</i>	36
1.2 O PROPÓSITO DA AÇÃO 6 DO PROJETO BEPS.....	39
1.3 MULTILATERALISMO E CONVERGÊNCIA NO COMBATE AO ABUSO	64
1.4 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO.....	72
CAPÍTULO II: A CLÁUSULA DE PPT INSERIDA NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	75
2.1 A CLÁUSULA DE PPT	75
2.1.1 <i>A expressão “não obstante as outras cláusulas do acordo de bitributação”</i>	87
2.1.2 <i>A expressão “um benefício do acordo”</i>	93
2.1.3 <i>A expressão “se for razoável concluir, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes”</i>	99
2.1.4 <i>A expressão “um dos principais propósitos de um arranjo ou transação”</i>	112
2.1.5 <i>A expressão “a não ser que seja demonstrado que a concessão do benefício está em conformidade com o objetivo e propósito das cláusulas relevantes do acordo”</i>	121
2.2 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO.....	127
CAPÍTULO III: A INTERAÇÃO ENTRE A CLÁUSULA DE PPT E AS REGRAS GERAIS ANTIABUSO EXISTENTES NAS LEIS DOMÉSTICAS DOS ESTADOS.....	133
3.1 HISTÓRICO DA POSIÇÃO DA OCDE A RESPEITO DA INTERAÇÃO ENTRE UMA GAAR DOMÉSTICA E OS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	134
3.2 AS REGRAS GERAIS ANTIABUSO EXISTENTES NAS LEIS DOMÉSTICAS DOS ESTADOS CONTRATANTES E OS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO.....	139
3.3 NEGATIVA DE ACESSO AO BENEFÍCIO DO ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO PELA CLÁUSULA DE PPT E A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE UM BENEFÍCIO DISTINTO DO TRATADO INTERNACIONAL	146

3.3.1	<i>A consequência da aplicação da cláusula de PPT</i>	147
3.3.2	<i>A cláusula de alívio discricionário</i>	148
3.3.3	<i>A forma de concessão de um benefício distinto do acordo de bitributação</i>	153
3.4	APLICAÇÃO DA CLÁUSULA DE PPT E CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO.....	160
3.5	CONCLUSÕES DO CAPÍTULO.....	163
CAPÍTULO IV: A CLÁUSULA DE PPT NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL		165
4.1	AS CLÁUSULAS DE PPT NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL.....	165
4.2	OUTRAS CLÁUSULAS ANTIABUSO INSERIDAS NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL.....	168
4.3	A COMPATIBILIDADE DA CLÁUSULA DE PPT COM O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA CONSAGRADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL	171
4.4	A REGRA GERAL ANTIABUSO EXISTENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	178
4.4.1	<i>Simulação</i>	178
4.4.2	<i>Abuso de direito</i>	185
4.4.3	<i>Artigo 116, parágrafo único, do CTN</i>	187
4.4.4	<i>Doutrina do propósito negocial (“business purpose doctrine”)</i>	191
4.4.5	<i>Abuso do acordo de bitributação</i>	192
4.4.6	<i>Críticas à jurisprudência administrativa “antiabuso” firmada no CARF</i>	194
4.5	A APLICAÇÃO DA CLÁUSULA DE PPT PELAS AUTORIDADES FISCAIS BRASILEIRAS.....	196
4.5	CONCLUSÕES DO CAPÍTULO.....	200
CONCLUSÕES		203
BIBLIOGRAFIA		210

INTRODUÇÃO

1. Panorama Geral

Entre os anos de 2013 a 2015, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”)¹, em conjunto com os países integrantes do G20², desenvolveu o Projeto BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”), que é um plano de ação contra a erosão das bases tributáveis e a transferência artificial de lucros em operações internacionais, com a finalidade de preservar a arrecadação tributária dos países, sua soberania e a justiça fiscal³.

Segundo a OCDE, os sistemas tributários dos países não acompanharam a evolução no ambiente corporativo das empresas multinacionais que atuam em diversas jurisdições, caracterizado pela crescente importância da propriedade intelectual para a criação de valor, bem como pelo desenvolvimento das tecnologias da informação e da comunicação. A interação entre os sistemas tributários domésticos proporcionou oportunidades para eliminar ou reduzir significativamente a tributação sobre a renda, de maneira inconsistente com os objetivos de política fiscal dos países⁴⁻⁵.

¹ O Brasil é um Parceiro-Chave da OCDE, com quem a referida Organização mantém uma relação de cooperação desde o início dos anos 1990. Apesar de não ser, ainda, membro da OCDE (o Brasil formalizou pedido de adesão para se tornar membro da OCDE em maio de 2017), o Brasil, como Parceiro-Chave, tem a possibilidade de participar dos diferentes órgãos da OCDE, aderir aos instrumentos legais da OCDE, se integrar aos informes estatísticos e revisões por pares de setores específicos da OCDE, e tem sido convidado a participar de todas as reuniões Ministeriais da OCDE desde 1999. O Brasil contribui para o trabalho dos Comitês da OCDE e participa em pé de igualdade com os países membros da OCDE em diversos órgãos e projetos importantes da Organização. Informação disponível em: <<http://www.oecd.org/latin-america/countries/brazil/brasil.htm>>. Acesso em 21/11/2019.

² O Grupo dos 20 foi criado em 1999 como um fórum de diálogo informal entre ministros de finanças e presidentes de bancos centrais de economias desenvolvidas e em desenvolvimento, com o objetivo de enfrentar os desafios relacionados à instabilidade do sistema financeiro internacional. O Grupo é integrado pela África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15586-brasil-g20>>. Acesso em 15/10/2019.

³ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE, 2013, p. 5.

⁴ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE, 2013, p. 5.

⁵ Sobre o panorama geral do Projeto BEPS, conferir: PEGORARO, Andressa. O combate ao treaty shopping nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e a influência do Projeto Beps (base erosion and profit shifting) - o futuro das cláusulas de limitação de benefícios (LOB). **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 237. São Paulo: Dialética, 2015, pp. 7-9.

No âmbito do Projeto BEPS, a OCDE identificou estruturas de planejamento tributário internacional utilizadas pelas empresas multinacionais, seja por meio de assimetrias entre as regras internas dos países, seja através da interação entre regras domésticas e os acordos para evitar a dupla bitributação (“acordos de bitributação”)⁶⁻⁷. A partir daí, a OCDE desenvolveu soluções concretas para realinhar as leis domésticas e os padrões tributários internacionais ao atual ambiente corporativo⁸⁻⁹.

Com o aumento do número de acordos de bitributação e das oportunidades de planejamento tributário internacional, fez-se necessária a adoção de medidas para evitar que as cláusulas convencionais sejam exploradas de forma incompatível com as políticas fiscais dos países. Neste sentido, as principais práticas de planejamento tributário internacional que serão examinadas no presente estudo podem ser assim elencadas:

- (i) o “*treaty shopping*”, que envolve a fruição dos benefícios dos acordos de bitributação por contribuintes supostamente ilegítimos¹⁰, que são interpostos entre a fonte do rendimento e o beneficiário efetivo, mediante o uso de sociedades condutoras, empresas canais, agentes, procuradores e fiduciários, que não têm poderes para dispor dos recursos recebidos sem a influência de terceiros¹¹; e

⁶ Os termos “acordo de bitributação” e “tratado internacional” serão usados no presente estudo como sinônimos.

⁷ A respeito da maior adequação da expressão “acordos de bitributação”, conferir: ROTHMANN, Gerd. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1978, p. 15.

⁸ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE, 2013, pp. 7-8.

⁹ Sobre o tema, conferir: ROCHA, Sergio André. **Brazil’s International Tax Policy**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (eds). **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – The Proposals to Revise the OECD Model Convention**. Series on International Tax Law. Wien: Linde, 2016; BACKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. **Intertax**, vol. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015; PISTONE, Pasquale. Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law. **World Tax Journal**, vol. 6, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2014; AULT, Hugh J.; SCHÖN, Wolfgang; SHAY, Stephen E. Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. **Bulletin for International Taxation**, vol. 68, n. 6/7. Amsterdam: IBFD, 2014; BRAUNER, Yariv. BEPS: An Interim Evaluation. **World Tax Journal**. Amsterdam: IBFD, 2014.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, pp. 20-21.

¹¹ WEEGHEL, Stef van. **The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States**. Series on International Taxation. London: Kluwer Law International, 1998, p. 64.

- (ii) o “*rule shopping*”, que consiste na prática de atos ou negócios jurídicos, por um contribuinte inserido no âmbito pessoal do acordo de bitributação, com o objetivo de classificar determinado rendimento na cláusula distributiva que lhe traga maior vantagem fiscal¹².

Sobre o assunto, cumpre mencionar que o “*treaty shopping*” é uma das principais estratégias para a redução da carga tributária em operações transnacionais. Isso porque várias estruturas de planejamento tributário internacional envolvem a interposição de uma pessoa jurídica, na condição de residente em terceiro Estado, para a obtenção de benefícios de determinado acordo de bitributação, que não seriam obtidos de outra forma¹³.

Como exemplo, é possível citar situação em que uma pessoa jurídica residente em um Estado contratante que espera receber dividendos, juros ou royalties de um residente no outro Estado contratante, interpõe uma pessoa jurídica em um terceiro Estado para receber os referidos rendimentos em seu lugar, tendo em vista que os acordos de bitributação celebrados entre os Estados envolvidos e o terceiro Estado trazem benefícios tributários mais favoráveis do que se não houvesse a pessoa interposta.

O “*rule shopping*”, por sua vez, trata da situação em que uma pessoa jurídica pratica ato ou negócio jurídico visando alterar a qualificação jurídica do rendimento e, por consequência, a sua classificação nas regras distributivas de um acordo de bitributação. Assim, a pessoa jurídica que receberia determinado benefício do acordo de bitributação em razão de certa transação busca a classificação do rendimento em outra cláusula distributiva para usufruir de benefício tributário mais favorável¹⁴.

¹² NOVOA, César García. Forma y Sustancia en Los Convenios de Doble Imposicion Internacional. In: PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno Taveira (eds). **Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional – Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar**. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005, p. 645.

¹³ BRIGNOLI, Andrea. Treaty shopping and International Tax Planning. In: SIMADER, Karin; TITZ, Elisabeth (eds). **Limits to Tax Planning**. Wien: Linde, 2013, p. 16.

¹⁴ BONSHAK, Gabriele. Rule shopping and international tax planning. In: SIMADER, Karin; TITZ, Elisabeth (eds). **Limits to Tax Planning**. Wien: Linde, 2013, p. 37.

Como exemplo, pode-se citar situação em que um residente de um Estado contratante é sócio de pessoa jurídica residente em outro Estado contratante e busca evitar a tributação sobre os dividendos distribuídos por meio da venda de suas ações/quotas para uma sociedade holding integralmente detida por ele. Assim, o contribuinte, por meio de planejamento tributário, converteu dividendos em ganho de capital¹⁵.

Para combater as práticas de planejamento tributário internacional comentadas acima, a OCDE, por meio da Ação 6 do Projeto BEPS, que versa sobre a prevenção de uso inapropriado¹⁶ dos acordos de bitributação (*“Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances”*), trouxe diversas recomendações de política fiscal e propostas de alteração da Convenção Modelo para prevenir a concessão de benefícios dos acordos de bitributação em circunstâncias inapropriadas¹⁷.

De início, a OCDE propôs a alteração do título e do preâmbulo dos acordos de bitributação para fazer constar que a intenção dos Estados contratantes envolve a eliminação da dupla tributação, sem criar oportunidades de dupla não tributação ou redução da tributação por meio de evasão ou elisão fiscais (incluindo estruturas de *“treaty shopping”*, com a finalidade de obtenção de benefícios do acordo de bitributação por residentes em terceiros Estados)¹⁸.

¹⁵ BONSCHAK, Gabriele. Rule shopping and international tax planning. In: SIMADER, Karin; TITZ, Elisabeth (eds). **Limits to Tax Planning**. Wien: Linde, 2013, p. 37.

¹⁶ É importante mencionar que o termo “uso abusivo” dos acordos de bitributação tem sido utilizado como sinônimo do termo “uso inapropriado” no âmbito do Projeto BEPS. Isso pode ser confirmado na própria tradução para o português do Acordo Multilateral desenvolvido na Ação 15 do Projeto BEPS, abaixo comentado (OCDE. **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>>. Acesso em 19/11/2019).

No presente trabalho, optou-se por utilizar, majoritariamente, o termo “abuso” como tradução para *“tax avoidance”*, em razão das divergências doutrinárias sobre os termos “elisão” e “elusão”. Em razão de o termo elisão fiscal ser o mais utilizado na doutrina brasileira como tradução para o *“tax avoidance”*, este termo também será utilizado no presente estudo, quando necessário, para refletir o pensamento de autores brasileiros ou para tratar de regras antielisivas específicas.

¹⁷ OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015 pp. 9-11.

¹⁸ OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015, pp. 91-93.

Além disso, a OCDE propôs, na Ação 6 do Projeto BEPS, a inclusão de cláusula de limitação de benefícios (“*Limitation on Benefits*” – “LOB”) nos acordos de bitributação, que estabelece testes objetivos para combater o “*treaty shopping*”¹⁹⁻²⁰, bem como outras regras específicas antielisivas contra o uso abusivo dos tratados internacionais, endereçando estabelecimento permanente, caracterização e transferência de dividendos, entre outros²¹⁻²².

Por fim, a OCDE recomendou, na Ação 6 do Projeto BEPS, a inclusão de cláusula de principal propósito (“*Principal Purpose Test*” – “PPT”) nos acordos de bitributação, a fim de que os benefícios convencionais sejam negados caso seja razoável concluir, com base nos fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção dos referidos benefícios corresponde a um dos principais propósitos de uma transação, a não ser que sua concessão esteja em conformidade com o objetivo e propósito das cláusulas relevantes²³.

A análise da cláusula de PPT é o principal objetivo do presente trabalho. Os limites que a aplicação da cláusula de PPT podem trazer às estruturas de planejamento tributário internacional serão verificados a partir da análise detalhada da referida cláusula, bem como das diretrizes que devem orientar a sua aplicação prática pelos Estados contratantes de um acordo de bitributação. Ademais, será analisada a interação entre cláusula de PPT e as regras gerais antiabuso (“GAARs”)²⁴ dos Estados contratantes, para que sejam verificadas eventuais consequências da aplicação da referida cláusula convencional. Por fim, serão analisadas as cláusulas de PPT inseridas nos acordos de bitributação brasileiros, bem como sua aplicação concreta neste País.

¹⁹ OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015, pp. 21-54.

²⁰ Alexander Rust aduz que para fazer jus aos benefícios de um acordo de bitributação, a residência não basta para um contribuinte, sendo necessário comprovar elementos de conexão adicionais, conforme se verifica dos testes da cláusula de LOB. Neste sentido, conferir: RUST, Alexander. Article 1. Persons Covered. In: RUST, Alexander; REIMER, Ekkehart (eds.). **Klaus Vogel on Double Taxation Convention**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 130-140.

²¹ OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015, pp. 69-77.

²² Tais questões não serão analisadas em detalhes no presente trabalho, mas serão tratadas apenas com a finalidade de contextualização, no que for necessário.

²³ OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015, p. 55.

²⁴ Os termos “regra geral antiabuso” e “GAAR” serão usados no presente estudo indiscriminadamente, como sinônimos.

Sabe-se que certos autores, como Tsilly Dagan²⁵ e Reuven Avi-Yonah e Oz Halabi²⁶, têm levantado dúvidas sobre importância dos acordos de bitributação, sob o argumento de que a maior parte dos países possui regras unilaterais de alívio à dupla tributação, que concedem isenção ou crédito em relação ao imposto eventualmente recolhido no exterior.

Distanciando-se da posição defendida pelos referidos autores, o presente estudo visa destacar a importância dos acordos de bitributação não apenas para promover segurança jurídica às operações transnacionais, mas também como uma plataforma para a definição dos limites do planejamento tributário internacional, que são comuns aos dois Estados contratantes.

Neste contexto, pretende-se analisar a cláusula de PPT incluída na Convenção Modelo da OCDE de 2017²⁷ – e em diversos acordos de bitributação existentes em razão da assinatura, por vários países, do Acordo Multilateral (“MLI”) desenvolvido no âmbito da Ação 15 do Projeto BEPS²⁸ –, bem como apresentar diretrizes para a sua correta interpretação e aplicação, na medida em que a referida cláusula pode passar a ser utilizada de forma discricionária pelas autoridades fiscais dos Estados contratantes, para negar o acesso aos benefícios dos acordos de bitributação, de forma contrária ao seu objetivo e à sua finalidade.

Para evitar isso, a investigação dos limites ao planejamento tributário internacional por meio dos acordos de bitributação deve ter como ponto de partida a correta interpretação das cláusulas convencionais, à luz do seu objetivo e da sua finalidade. Por essa razão, é necessário que a interpretação da cláusula de PPT esteja em conformidade com o objetivo e finalidade do acordo de bitributação.

²⁵ DAGAN, Tsilly. **International Tax Policy Between Competition and Cooperation**. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2018, pp. 118-119.

²⁶ AVI-YONAH, Reuven; HALABI, Oz. Double or Nothing: A Tax Treaty for the 21st Century. **Law and Economics Research Paper Series**. Paper n. 12-009. Michigan: University of Michigan, 2012, p. 1.

²⁷ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Paris: OCDE Publishing, 2017, p. 50.

²⁸ OCDE. **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2018, pp. 8-9.

É comum se afirmar que os principais objetivos dos acordos de bitributação envolvem (i) a eliminação da dupla tributação internacional; (ii) a cooperação entre as administrações fiscais para combater a evasão fiscal, por meio da troca de informações; (iii) a preservação da segurança jurídica contra atos unilaterais do outro Estado contratante; (iv) a repartição e limitação da competência impositiva em operações internacionais entre os Estados contratantes; e (v) a promoção de regras de não discriminação²⁹.

Embora essa afirmação não seja incorreta, ela pode levar a uma concepção simplista dos objetivos essenciais dos acordos de bitributação. É que, em rigor, tais aspectos representam, mais propriamente, os *meios* para atingir os *objetivos* (econômicos) dos acordos de bitributação, que consistem na promoção do intercâmbio ou movimentação de mercadorias, serviços, capitais, tecnologia e pessoas.

É o que se depreende da leitura do parágrafo 54 do Comentário ao artigo 1 da Convenção Modelo da OCDE de 2017, ao estabelecer que o principal propósito dos acordos de bitributação é promover a troca de mercadorias e serviços e o movimento de pessoas e capital, por meio da eliminação da dupla tributação. Leia-se o referido parágrafo³⁰:

“54. O principal propósito das convenções para evitar a dupla tributação é promover, por meio da eliminação da dupla tributação, a troca de mercadorias e serviços e a movimentação de capitais e pessoas”.

Note-se que essa distinção entre os *objetivos* do acordo de bitributação e os *meios* para se atingir essa finalidade não é apenas teórica, pois o artigo 31, parágrafo 1, da Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados (“CVDT”) dispõe que as cláusulas dos acordos de bitributação devem ser interpretadas de boa-fé, segundo o sentido comum atribuível aos termos em seu contexto e à luz de seu *objetivo e finalidade*³¹.

²⁹ ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 42-43.

³⁰ “Improper use of the Convention

54. The principal purpose of double tax conventions is to promote, by eliminating double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons”. (tradução livre) (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Paris: OCDE Publishing, 2017, p. 72).

³¹ “Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade” (Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009).

Assim, a compreensão de que a finalidade do acordo de bitributação é promover as relações econômicas entre os países auxilia diretamente na interpretação da cláusula de PPT e, conseqüentemente, no combate ao planejamento tributário internacional, evitando que sociedades interpostas ou negócios jurídicos artificiais, sem vínculo econômico efetivo com a jurisdição, tenham acesso aos benefícios concedidos pelos Estados contratantes mediante concessões recíprocas realizadas durante a negociação de seus acordos de bitributação.

Com base neste contexto, pretende-se analisar a cláusula de PPT e estabelecer diretrizes para a sua correta interpretação e aplicação³², a fim de que o combate ao planejamento tributário internacional seja realizado em conformidade com o objetivo e finalidade dos acordos de bitributação, que envolvem primordialmente a troca de mercadorias e serviços e o movimento de pessoas e capital entre os Estados contratantes, por meio da eliminação da dupla tributação. A interação entre a cláusula de PPT dos acordos de bitributação e as regras gerais antiabuso existentes nos ordenamentos jurídicos dos Estados contratantes também será objeto de estudo no presente trabalho, para se verificar as possíveis consequências da aplicação da cláusula convencional. Por fim, serão analisadas as cláusulas de PPT inseridas nos acordos de bitributação brasileiros e os parâmetros para sua aplicação concreta neste País.

2. Objeto do estudo

O objeto do presente estudo é analisar a cláusula PPT proposta pela OCDE no âmbito do Projeto BEPS, segundo a qual as autoridades fiscais poderão negar o acesso aos benefícios dos tratados internacionais se for razoável concluir, à luz dos fatos e circunstâncias, que um dos principais propósitos da transação consiste na fruição dos benefícios convencionais, a não ser que a concessão do benefício naquela circunstância esteja em conformidade com o objetivo e propósito das cláusulas relevantes³³.

³² A possibilidade de distinção entre interpretação e aplicação é polêmica na doutrina, mas não se pretende abordar aqui tal discussão. Sobre o tema, vide: GRAU, Eros Roberto. **Por que Tenho Medo dos Juízos – A Interpretação/Aplicação do Direito e os Princípios**. 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 49-55; GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e Argumentar**. Tradução de Adrian Sgarbi *et. al.* Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, pp. 227-237.

³³ OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015, p. 9-11.

Há diversos aspectos envolvidos na formatação do regime tributário internacional no período pós-Projeto BEPS, como a estabilidade do direito tributário internacional, a relevância das sugestões da OCDE para a implantação de políticas fiscais domésticas e internacionais, a adoção de medidas coordenadas para o combate à elisão fiscal internacional, bem como o reestabelecimento da confiança e da legitimidade do sistema tributário internacional³⁴.

Nesse sentido, no atual cenário pós-Projeto BEPS, o regime tributário internacional é marcado pelo multilateralismo, que busca soluções coordenadas entre os países para os diferentes desafios impostos pelas sociedades multinacionais que atuam em diferentes jurisdições³⁵. No âmbito dos acordos de bitributação, uma das soluções coordenadas sugeridas pela OCDE foi justamente a inclusão da cláusula de PPT, que pretende combater o problema da fruição indevida dos benefícios convencionais.

A cláusula de PPT foi incluída em diversos acordos de bitributação existentes em razão da assinatura, por diversos países, do MLI³⁶, que será analisado em mais detalhes adiante. A inclusão da cláusula de PPT nos acordos de bitributação estabelece uma plataforma de convergência entre os sistemas tributários de cada Estado contratante, a fim de evitar a obtenção de benefícios convencionais em circunstâncias inapropriadas³⁷.

Assim, pretende-se analisar a cláusula de PPT e as controvérsias decorrentes de sua inclusão nos acordos de bitributação, para verificar os limites ao planejamento tributário internacional a que estarão sujeitos os contribuintes no cenário pós-Projeto BEPS. Objetiva-se estabelecer diretrizes para a aplicação da cláusula de PPT, que pode acabar conferindo demasiada discricionariedade às autoridades fiscais dos Estados contratantes para negar o acesso aos benefícios convencionais, de forma incompatível com o objetivo primordial dos tratados internacionais, que é promover o intercâmbio de bens, serviços, capitais e pessoas e a segurança jurídica nas relações transnacionais.

³⁴ BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **Florida Tax Review**, vol. 16, N. 2. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014, p. 112.

³⁵ TAKANO, Caio Augusto. Erosão da Base Tributável e a Transferência de Resultados: o Caminho para o Multilateralismo e Novas Perspectivas à Soberania Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual n. 32**. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, pp. 75-80.

³⁶ OCDE. **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2018, pp. 8-9.

³⁷ OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015, pp. 9-11.

Ademais, pretende-se analisar a interação da cláusula de PPT com as GAARs existentes nas legislações internas dos Estados contratantes, para se verificar as possíveis consequências da aplicação da referida cláusula de PPT, bem como os conflitos de qualificação que podem surgir em razão da aplicação concomitante da cláusula convencional pelos países. Por fim, serão analisadas as cláusulas de PPT inseridas nos acordos de bitributação brasileiros e os parâmetros para sua aplicação concreta neste País.

3. Delimitação do tema

Para o desenvolvimento do presente trabalho, serão analisados os limites do planejamento tributário internacional envolvendo acordos de bitributação no cenário pós-Projeto BEPS, com foco na correta interpretação e aplicação da cláusula de PPT, bem como na sua interação com eventuais GAARs existentes no ordenamento jurídico dos Estados contratantes. As leis domésticas e os sistemas constitucionais tributários de cada Estado contratante são distintos, autônomos e independentes, mas os acordos de bitributação são negociados a partir de um sistema próprio de linguagem, que estabelece um plano de convergência entre os sistemas tributários de cada Estado contratante³⁸.

Dessa forma, os acordos de bitributação podem ser utilizados como uma plataforma para a investigação de limites ao planejamento tributário internacional que são comuns aos dois Estados contratantes, em virtude do seu sistema próprio de linguagem que é compartilhado por ambos os países envolvidos. Esse é o papel que pretende desempenhar a cláusula de PPT, que poderá criar um sistema comum entre os Estados contratantes para impedir a fruição dos benefícios outorgados pelos acordos de bitributação em circunstâncias inapropriadas.

Ademais, os acordos de bitributação servem como um instrumento para controlar o resultado da interação entre as regras gerais antiabuso dos dois Estados contratantes, que não poderão requalificar os fatos que geram a obrigação tributária de forma inconsistente com os compromissos assumidos no plano internacional, principalmente em razão das eventuais consequências da aplicação da cláusula de PPT pelos países.

³⁸ VOGUEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: RUST, Alexander; REIMER, Ekkehart (eds.). **Klaus Vogel on Double Taxation Convention**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 55-57.

Neste contexto, a primeira questão a ser desenvolvida compreende a análise das razões pelas quais a OCDE desenvolveu a Ação 6 do Projeto BEPS, bem como dos parâmetros apresentados pela referida Organização para a interpretação e aplicação da cláusula de PPT, incluída em diversos acordos de bitributação existentes em razão da assinatura, por diversos países, do MLI³⁹. A cláusula de PPT também foi incluída na Convenção Modelo da OCDE de 2017⁴⁰.

A segunda questão envolve a análise detalhada da cláusula de PPT, bem como o estabelecimento de diretrizes para a sua correta interpretação e aplicação pelos países que incluíram a referida cláusula em seus acordos de bitributação. É necessário investigar se, na condição de regra jurídica de direito internacional, a cláusula de PPT estabelece um plano de convergência entre os sistemas tributários dos Estados contratantes, independentemente de eventuais particularidades de cada ordenamento jurídico (monismo ou dualismo)⁴¹⁻⁴².

A terceira questão a ser analisada envolve a interação entre a cláusula de PPT e as regras gerais antiabuso eventualmente existentes no ordenamento jurídico dos Estados contratantes⁴³, para se verificar as possíveis consequências da aplicação da referida cláusula convencional. Neste sentido, pretende-se analisar a questão a respeito da possibilidade de concessão de um benefício alternativo do acordo de bitributação após a aplicação da cláusula de PPT, bem como a dúvida acerca da necessidade de existência de GAAR na legislação doméstica do Estado contratante para tanto. Neste cenário, será examinada também a eventual aplicação concomitante da cláusula de PPT pelos dois Estados contratantes e potenciais conflitos de qualificação que podem surgir.

³⁹ OCDE. **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2018, pp. 8-9.

⁴⁰ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Paris: OCDE Publishing, 2017, p. 50.

⁴¹ Sobre monismo e dualismo, conferir: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 105-108.

⁴² A decisão entre o monismo e o dualismo tem caráter eminentemente político, motivo pelo qual os indícios da posição adotada por cada país devem ser buscados por meio da análise do direito positivo interno, no respectivo texto constitucional (Cf. TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 176).

⁴³ As regras gerais antiabuso serão analisadas em tese, para se determinar se podem ser aplicadas pelos Estados contratantes concomitantemente com a cláusula de PPT, bem como possíveis conflitos de qualificação que podem surgir. Não serão analisadas regras antiabuso de nenhum país especificamente, salvo em relação ao Brasil.

Por último, o presente estudo tratará das cláusulas de PPT inseridas nos acordos de bitributação brasileiros, bem como dos parâmetros para sua aplicação concreta neste País, principalmente em razão da ausência de uma regra geral antiabuso (regulamentada e aplicável) no sistema tributário nacional.

4. Justificativa da escolha do tema

Apesar de ser um tema em ampla ascensão, o direito tributário internacional ainda reclama estudos aprofundados da doutrina pátria, em comparação com os trabalhos produzidos sobre o assunto em outras jurisdições. O número de artigos e livros a respeito da tributação internacional cresceu consideravelmente nos últimos anos, mas ainda não há obra publicada a respeito da cláusula de PPT nos acordos de bitributação.

Assim, o presente estudo pretende preencher um espaço pouco explorado na doutrina brasileira, pois tem o objetivo de analisar, a partir de uma abordagem holística, a cláusula de PPT inserida nos acordos de bitributação e os novos limites ao planejamento tributário internacional.

O tema assume grande importância no cenário pós-Projeto BEPS, tendo em vista que, em razão da severa crise econômica mundial, os Estados soberanos têm introduzido em seus sistemas tributários diversas regras antiabusivas com o objetivo de aumentar a arrecadação fiscal. É justamente neste contexto que cresce a importância de um estudo a respeito da interpretação adequada da cláusula de PPT inserida nos acordos de bitributação, com foco nos limites para a sua aplicação pelos Estados contratantes.

No atual cenário pós-BEPS, os interesses arrecadatários dos Estados não podem permitir a relativização ou supressão de direitos fundamentais conquistados ao longo de séculos. Os acordos de bitributação têm, entre seus objetivos, a garantia da segurança jurídica dos investidores, motivo pelo qual não se pode admitir a aplicação infundada de regras antiabuso incompatíveis com os compromissos assumidos na esfera internacional.

Daí a grande relevância e atualidade do estudo a respeito da cláusula de PPT nos acordos de bitributação e dos novos limites que ela impõe às estruturas de planejamento tributário internacional realizadas pelos contribuintes.

5. Metodologia a ser utilizada

Os estudos acadêmicos necessitam de um sistema de referência sólido e que auxilie no processo de construção do conhecimento científico, passando por etapas como abstração, generalização, indução e dedução, sempre acompanhadas do necessário confronto dialético entre a teoria e a prática⁴⁴. O presente estudo pretende refinar um sistema de referência que trata da relação entre os sistemas tributários internos dos dois Estados contratantes e os acordos de bitributação, com o objetivo de identificar limites ao planejamento tributário internacional por meio da cláusula de PPT.

Os métodos utilizados para a elaboração da presente dissertação são o hipotético-dedutivo, o bibliográfico e o dissertativo-argumentativo. O sistema jurídico interno e os acordos de bitributação são utilizados como pontos de referência, a partir dos quais constrói-se a proposta teórica a respeito dos limites ao planejamento tributário internacional por meio de acordos de bitributação, com foco na cláusula de PPT. Como em qualquer estudo científico, foi necessário proceder a um corte seletivo no objeto da pesquisa, por meio de uma escolha prévia dos aspectos relevantes a serem estudados, bem como nos métodos de pesquisa a serem utilizados para a elaboração da presente dissertação.

Neste contexto, além da delimitação do escopo da pesquisa, pretendeu-se desenvolver a presente dissertação a partir do conhecimento científico objetivo, que se expressa em problemas, hipóteses, teorias, conjecturas e doutrina⁴⁵. Assim, a par do conhecimento empírico, a dissertação focou no conhecimento científico objetivo, formalizado em publicações especializadas, como artigos acadêmicos e livros especializados, que são os instrumentos referenciais do conhecimento jurídico.

⁴⁴ VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 15.

⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (Uma Introdução Metodológica)**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 97.

Assim, os referenciais bibliográficos deram suporte ao estudo do tema. A pesquisa foi elaborada a partir de livros, revistas e artigos científicos publicados no Brasil e no exterior, aliada à pesquisa jurisprudencial em bases de pesquisas nacionais. Além disso, o estudo foi complementado por meio da participação em congressos acerca dos temas relacionados com a pesquisa. A pesquisa aborda posições conflitantes sobre os diversos conceitos com base nos quais pretendeu-se construir a presente dissertação.

CONCLUSÕES

A OCDE, por meio da Ação 6 do Projeto BEPS, identificou o abuso de acordos de bitributação e, em particular, o “*treaty shopping*”, como uma das mais importantes preocupações para o combate à erosão das bases tributáveis e à transferência artificial de lucros. Os países decidiram incluir cláusulas antiabuso nos acordos de bitributação como resposta às estratégias de planejamento tributário internacional utilizadas pelos contribuintes para a obtenção de benefícios convencionais em situações inapropriadas.

Dentre as propostas da OCDE está a cláusula de PPT, segundo a qual um benefício do referido acordo não deve ser concedido se for razoável concluir, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção daquele benefício foi um dos principais propósitos de um arranjo ou transação que resultou naquele benefício, a não ser que a concessão do benefício naquelas circunstâncias esteja em conformidade com o objetivo e propósito das cláusulas relevantes do referido acordo.

O Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS foi inserido, *ipsis litteris*, nos Comentários ao artigo 29, parágrafo 9, da Convenção Modelo da OCDE de 2017, nos quais constam diversos exemplos acerca da aplicação da cláusula de PPT. Tais exemplos, apesar de simplificados e utópicos, trazem diretrizes para a interpretação da cláusula de PPT. A principal diretriz da OCDE diz respeito à não aplicação da referida cláusula para transações genuínas, ainda que a obtenção do benefício do acordo de bitributação tenha sido levada em consideração pelo contribuinte para a prática da respectiva transação.

A OCDE, por meio da Ação 15, desenvolveu o MLI que modificou os acordos de bitributação existentes. Sabe-se que a maioria dos Estados signatários do MLI incluiu a cláusula de PPT em seus acordos de bitributação existentes, razão pela qual o Relatório Final da Ação 6 terá relevância para a sua interpretação. Isso porque a Declaração Explicativa, que acompanhou o MLI, atribuiu relevância aos Relatórios Finais do Projeto BEPS para a interpretação dos acordos de bitributação existentes. Como a finalidade do MLI é implementar as propostas do Projeto BEPS, a interpretação da cláusula de PPT à luz do Relatório da Ação 6 estaria em conformidade com o objetivo e a finalidade do próprio tratado multilateral, que é autônomo e que coexiste em conjunto com todos os acordos de bitributação alterados, nos termos do artigo 31, parágrafo 1, da CVDT.

Para os demais acordos de bitributação, cuja cláusula de PPT tenha sido incluída por meio de negociações bilaterais, a relevância do Relatório Final da Ação 6 deve ser verificada em cada caso concreto, à luz das regras de interpretação e da teoria da argumentação. De qualquer forma, caso a cláusula de PPT seja mera tradução da redação proposta pela OCDE, será forçoso reconhecer que o Relatório Final da Ação 6 pode auxiliar na atividade de interpretação do referido acordo de bitributação.

Foi visto no presente trabalho que a cláusula de PPT é amplamente criticada pela doutrina. Em primeiro lugar, a doutrina aponta para o fato de que a expressão “um dos principais propósitos” utilizada na redação da cláusula de PPT parece permitir a sua aplicação para transações realizadas por razões extra tributárias, cuja a obtenção de benefícios de um acordo de bitributação também tenha sido levada em consideração pelo contribuinte. Porém, é importante considerar que a cláusula de PPT exige uma análise objetiva dos fatos e das circunstâncias relevantes pelas autoridades fiscais, de modo que “elemento subjetivo” foi “objetivizado”, na medida em devem ser verificadas as características da transação, tais como artificialidade ou falta substância econômica.

Tanto é assim que a OCDE, por meio dos Comentários ao artigo 29, parágrafo 9, da Convenção Modelo, se posicionou no sentido de que a cláusula de PPT não deve ser aplicada para operações genuínas, mas, sim, para transações em que há indícios de artificialidade ou falta de substância econômica. Nos exemplos C e G, a OCDE deixa claro que, ainda que os benefícios do acordo de bitributação tenham sido levados em consideração para a realização da transação, o fato de as operações serem genuínas é suficiente para afastar a aplicação da cláusula de PPT.

Esta interpretação está em linha com o objetivo e finalidade dos acordos de bitributação, que é a promoção das relações econômicas transnacionais por meio de operações genuínas. Caso contrário, a cláusula de PPT poderia alcançar toda e qualquer transação, pois é pouco provável que a obtenção dos benefícios do acordo de bitributação não seja considerada pelo contribuinte, dentre as inúmeras outras possíveis razões que orientam um negócio jurídico com substância econômica. Até porque, não seria razoável conceder acesso aos tratados internacionais apenas em caráter acidental ou secundário.

Em segundo lugar, a doutrina também critica o desequilíbrio no ônus da prova na aplicação da cláusula de PPT, pois as autoridades fiscais devem demonstrar que é “razoável concluir” que a transação foi realizada para a obtenção do benefício do acordo de bitributação, mas os contribuintes devem comprovar que a obtenção do referido benefício está em conformidade com o objetivo e finalidade das cláusulas relevantes.

Entretanto, como cláusula de PPT envolve uma análise objetiva dos fatos e circunstâncias relevantes da transação (e não da intenção do contribuinte, isoladamente considerada) a sua correta interpretação indica que as autoridades fiscais devem demonstrar o propósito abusivo da transação, por meio de indícios de artificialidade, sem os quais os benefícios do acordo de bitributação não podem ser negados. Assim, o papel das autoridades fiscais não está limitado a indicar que, em sua opinião, a transação teve como um dos principais propósitos a obtenção do benefício do acordo de bitributação. Diversamente, as autoridades fiscais devem demonstrar, com base nos fatos e circunstâncias analisados, que a transação possui indícios de artificialidade, ainda que não seja necessária a apresentação de prova clara e conclusiva, para a aplicação da cláusula de PPT.

Ademais, as autoridades fiscais devem considerar o objetivo e a finalidade da cláusula convencional à luz do objetivo e propósito do acordo de bitributação no momento da aplicação da cláusula de PPT. Isso porque, não seria razoável que, mesmo nos casos em que a própria autoridade fiscal constata que a transação praticada pelo contribuinte cumpre o objetivo e finalidade da cláusula relevante, ainda assim se negue o benefício do acordo de bitributação mediante a aplicação da cláusula de PPT, forçando o contribuinte a exercer seu direito de defesa e de apresentação de contraprova.

Nessa linha, o desequilíbrio no ônus da prova apenas ocorrerá caso a autoridade fiscal e o contribuinte diverjam em relação à possibilidade de aplicação da salvaguarda prevista na parte final da cláusula de PPT. A própria redação da cláusula de PPT, ao prever que pode ser demonstrado que a concessão do benefício está em conformidade com o objetivo e finalidade das cláusulas relevantes do acordo de bitributação, não restringe essa comprovação apenas ao contribuinte.

Em terceiro lugar, a doutrina dispõe que a cláusula de PPT pode ser incompatível com Constituição de determinados países, sendo necessário exigir que as autoridades fiscais apresentem prova clara e convincente, ainda que isto não esteja expressamente indicado na redação da referida cláusula, justamente por se tratar de situação em que se nega a aplicação de um direito (benefício) outorgado ao contribuinte pelo acordo de bitributação.

Em suma, essas são as diretrizes que devem nortear a interpretação e aplicação da cláusula de PPT. Porém, como a redação da cláusula de PPT abre espaço para interpretações divergentes por parte das autoridades fiscais no momento de sua aplicação, o que pode acarretar conflitos entre o Fisco e os contribuinte, bem como divergências entre os próprios Estados contratantes, o ideal seria que, para conferir maior segurança jurídica aos contribuintes, a OCDE reformulasse a redação da referida cláusula, de modo a refletir as diretrizes examinadas no Capítulo II do presente trabalho, que devem orientar a sua aplicação prática. Até porque, a redação da cláusula de PPT e os parâmetros indicados pela OCDE nos Comentários à Convenção Modelo para a sua aplicação podem ser considerados, muitas vezes, contraditórios. Por tais razões, no curso do presente trabalho, propôs-se a seguinte redação para a cláusula de PPT:

Artigo 1(1). Não obstante as outras cláusulas do acordo de bitributação, um benefício do referido acordo não deve ser concedido em relação a um item da renda ou capital se o principal propósito de uma transação ou arranjo tiver sido a obtenção daquele benefício de forma contrária ao objetivo e propósito das cláusulas relevantes, que de outro modo justificariam a concessão destes benefícios.

Artigo 1(2). Para negar um benefício do acordo de bitributação, as autoridades fiscais dos Estados contratantes devem comprovar, de forma clara e convincente, após uma análise objetiva dos fatos e circunstâncias relevantes, os indícios de artificialidade ou falta de substância econômica de uma transação ou arranjo, considerados abusivos.

Artigo 1(3). Se um benefício do acordo de bitributação for negado, as consequências tributárias serão aquelas que ocorreriam na ausência da transação ou arranjo considerados abusivos, podendo ser concedido um benefício diverso do acordo de bitributação pelos Estados contratantes para o conjunto fático anterior em que estava inserido o contribuinte.

Como consequência da aplicação da cláusula de PPT, as autoridades fiscais poderão conceder um benefício diverso do acordo de bitributação para o contexto fático anterior (*status quo ante*), verificado antes da transação ou arranjo desconsiderado pela autoridade fiscal.

De um lado, há situações em que um benefício alternativo apenas poderá ser concedido caso haja a requalificação dos fatos por GAAR doméstica do Estado contratante, a fim de que outra cláusula distributiva do tratado internacional seja aplicável ao contribuinte. De outro lado, há casos em que será possível a qualificação do rendimento em uma diferente cláusula distributiva do acordo de bitributação, ainda que os fatos não sejam requalificados pela legislação doméstica dos Estados contratantes. Isso é assim porque os acordos de bitributação possuem um sistema próprio de referência para a definição das categorias dos rendimentos, inclusive com definições próprias, que não necessariamente coincide com a natureza jurídica dos rendimentos e das respectivas operações no âmbito do direito interno dos Estados. Dessa forma, mesmo na ausência de requalificação dos fatos pela lei interna, seria possível, a depender das circunstâncias do caso concreto, aplicar um benefício distinto do tratado internacional.

A aplicação da cláusula de PPT pode suscitar conflitos de qualificação tanto em relação ao benefício alternativo a ser eventualmente concedido ao contribuinte, quanto em relação à requalificação dos atos ou negócios jurídicos praticados, se for este o caso. Há autores que defendem que o Estado de residência deve seguir o Estado da fonte na qualificação do rendimento em determinada cláusula distributiva do acordo de bitributação. Porém, como não há previsão sobre o assunto no próprio acordo de bitributação, eventuais conflitos de qualificação causados pela aplicação da cláusula de PPT devem ser resolvidos via procedimento amigável, pois não há base legal para obrigar o Estado da residência a seguir a qualificação proposta pelo Estado na fonte.

Os novos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil no atual cenário pós-Projeto BEPS com a Suíça, Cingapura, Emirados Árabes e Uruguai (ainda não ratificados neste País), bem como os tratados internacionais brasileiros recentemente renegociados, com a Argentina e Suécia, já incluem cláusulas de PPT, nos mesmos moldes da redação proposta pela OCDE na Ação 6 do referido projeto, o que demonstra certa concordância deste País com a regra formulada pela referida Organização.

Em razão da falta de previsibilidade da cláusula de PPT, decorrente do alto grau de discricionariedade concedido para as autoridades fiscais, que poderão negar os benefícios de um acordo de bitributação para os contribuintes caso seja “razoável concluir” que a obtenção destes benefícios foi um dos principais propósitos de uma transação ou arranjo, seria possível afirmar que, em princípio, esta cláusula não seria compatível com o princípio constitucional da segurança jurídica.

Para a compatibilização da cláusula de PPT com o princípio da segurança jurídica, consagrado na Constituição Federal do Brasil, seria necessária a apresentação de prova clara e convincente pelas autoridades fiscais brasileiras, apta a demonstrar que determinada transação foi realizada com o principal propósito (ou um dos principais propósitos) de obter um benefício do acordo de bitributação. Ademais, os fatos e circunstâncias relevantes devem ser levados em consideração na análise da transação, conforme exige a redação da cláusula de PPT, o que significa que deverão ser devidamente demonstrados os indícios de “artificialidade” que justificam a negativa dos benefícios do acordo de bitributação. Até porque, a aplicação da cláusula de PPT para transações genuínas seria contrária ao objetivo e finalidade dos acordos de bitributação, que visam promover as relações comerciais e econômicas entre os Estados contratantes.

Conforme mencionado acima, após a aplicação da cláusula de PPT para negar um benefício do acordo de bitributação, as autoridades fiscais brasileiras devem conceder um benefício alternativo do referido tratado internacional para o contribuinte com base no contexto fático anterior, verificado antes da transação considerado abusiva.

Para os casos em que a qualificação do rendimento em uma diferente cláusula distributiva do acordo de bitributação não dependa da requalificação dos fatos pela legislação doméstica dos Estados contratantes, as autoridades fiscais brasileiras poderão conceder um benefício distinto do tratado internacional, como consequência da aplicação da cláusula de PPT. Isso é assim porque os acordos de bitributação possuem um sistema próprio de referência para o contorno das categorias dos rendimentos, inclusive com definições próprias, que não necessariamente coincide com a natureza jurídica dos rendimentos e das respectivas operações no âmbito do direito interno dos Estados. Dessa forma, mesmo na ausência de requalificação dos fatos pela lei interna, seria possível, a depender das circunstâncias do caso concreto, a concessão de benefício alternativo ao contribuinte, no lugar do benefício negado pela cláusula de PPT.

Por outro lado, na hipótese em que um benefício alternativo apenas possa ser concedido caso haja a requalificação dos fatos por meio de GAAR doméstica do Estado contratante, a fim de que outra cláusula distributiva do tratado internacional seja aplicável ao contribuinte, por não haver regra geral antiabuso regulamentada no ordenamento jurídico brasileiro, as autoridades fiscais brasileiras não encontrarão meios pela legislação doméstica para tanto, hipótese em que o acordo de bitributação como um todo deverá ser afastado pela cláusula de PPT, a não ser que se trate de simulação, hipótese em que poderá subsistir o negócio jurídico dissimulado, se válido for na substância e na forma.

BILIOGRAFIA

ALVEZ, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário n. 1**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Argumentação Jurídica e Teoria das Provas no Direito da Concorrência. **Direito Econômico Atual**. São Paulo: Método, 2015.

ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. Ação 6 do BEPS e a Prevenção de “Abusos”: Análise Crítica. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. Vol. II – Substância e Convenção Multilateral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

AULT, Hugh J.; SCHÖN, Wolfgang; SHAY, Stephen E. Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. **Bulletin for International Taxation**, vol. 68, n. 6/7. Amsterdam: IBFD, 2014.

AVI-YONAH, Reuven S.; XU, Haiyan. Chapter 5: Evaluating BEPS. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (eds). **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Series on International Taxation, vol. 60. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2017.

AVI-YONAH, Reuven; HALABI, Oz. Double or Nothing: A Tax Treaty for the 21st Century. **Law and Economics Research Paper Series**. Paper n. 12-009. Michigan: University of Michigan, 2012.

AVI-YONAH, Reuven S. International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime. **Cambridge Tax Law Series**. New York, Cambridge, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Teoria da Prova: Standards de Prova e os Critérios de Solidez da Inferência Probatória. **Revista de Processo n 282**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Prefácio. FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. **Intertax**, vol. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions – A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital**. London: Sweet & Maxwell, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

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

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. **Intertax**, vol. 43, n. 12. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

BECERRA, Juan Angel. The Interpretation and Application of the Preamble and Article 6(1)1 of the OECD Multilateral Instrument in the Context of North American Tax Treaty Networks. **Bulletin for International Taxation**, vol. 72, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2018.

BETTEN, Rijkele. Tax Treaty Interpretation: Income from the Purchase of Shares by the Issuing Company: Dividend and Capital Gain? **European Taxation**, vol. 33. Amsterdam: Bureau, 1993.

BHARGAVA, Ansh. The Principal Purpose Test: Functioning, Elements and Legal Relevance. In: BLUM, Daniel W.; SEILER, Markus (eds.). **Preventing Treaty Abuse**. Wien: Linde, 2016.

BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BONSCHAK, Gabriele. Rule shopping and international tax planning. In: SIMADER, Karin; TITZ, Elisabeth (eds). **Limits to Tax Planning**. Wien: Linde, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigaço Tributria (Uma Introduo Metodolgica)**. 3 Edico. So Paulo: Malheiros, 2015.

BOZZA, Fbio Piovesan. **Planejamento Tributrio e Autonomia Privada**. So Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRAUNER, Yariv. An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation. In: ROCHA, Andr Sergio; CHRISTIANS, Allison (eds). **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Series on International Taxation, vol. 60. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2017.

BRAUNER, Yariv. BEPS: An Interim Evaluation. **World Tax Journal**. Amsterdam: IBFD, 2014.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **Florida Tax Review**, vol. 16, N. 2. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014.

BRIGNOLI, Andrea. Treaty shopping and International Tax Planning. In: SIMADER, Karin; TITZ, Elisabeth (eds). **Limits to Tax Planning**. Wien: Linde, 2013.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Planejamento Tributário Internacional – Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos contra a Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CHAND, Vikram. The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules. **Intertax**, vol. 46, n. 2. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis. **Intertax**, vol. 46, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

CHAND, Vikram. **The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)**. Tax Policy Series. Zurich: Schulthess, 2018.

COSTA, Pedro Jorge. **Dolo Penal e sua Prova**. São Paulo: Atlas, 2015.

CUNHA, Rita C. BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule. **Global Taxation**, vol. 1, 2016, pp. 186-190 (disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2796565>>).

DAGAN, Tsilly. **International Tax Policy Between Competition and Cooperation**. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.

DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE Groups. **Bulletin for International Taxation**, vol. 72, n. 1. Online Journals. Amsterdam: IBFD, 2018.

DE BROE, Luc; LUTS, Joris. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. **Intertax**, vol. 43, n. 2. Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, 2015.

DE BROE, Luc. **International Tax Planning and Prevention of Abuse**. Doctoral Series. Volume 14. Amsterdam: IBFD, 2008.

DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Róisín M; CHIEW, Daniela. **Principles and Practice of Double Taxation Agreements – A Question-and-Answer Approach**. London: BNA International, 2008.

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

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: J. Bushatsky, 1977.

DÖRR, Oliver. Article 31 – General Rule of Interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (eds.). **Vienna Convention on the Law of Treaties – A Commentary**. Berlin/Heidelberg: Springer/Verlag, 2012.

DUFF, David J. Tax Treaty Abuse and The Principal Purpose Test – Part 1. **Canadian Tax Journal**, vol. 66, n. 4, 2018.

DUFF, David J. Tax Treaty Abuse and The Principal Purpose Test – Part 2. **Canadian Tax Journal**, vol. 66, n. 4, 2018.

ELLIFFE, Craig. The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All? **World Tax Journal**, vol. 11, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2019.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário- entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 223**. São Paulo: Dialética, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio de. Simulação e negócio jurídico indireto. **Revista Fórum de Direito Tributário n. 48**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura; ALMEIDA, Felipe Toledo Soares de Almeida. A Ação Nº 6 do BEPS e os Limites Impostos ao Planejamento Tributário Internacional pelos Acordos contra a Bitributação Celebrados pelo Brasil. In: SAUNDERS, Ana Paula; GOMES, Edgar Santos; MOREIRA, Francisco Lisboa; MURAYAMA, Janssen (coords.). **Estudos de Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

FREGONESI JÚNIOR, Maucir. **Sistema Tributário Nacional – Doutrina, Prática e Reforma**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GARBARINO, Carlo. A Multi-Level Approach to “Treaty Entitlement” under the BEPS Project. **European Taxation**, vol. 58, n. 12. Amsterdam: IBFD, 2018.

GOMES, Marcus Livio. Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention. **Intertax**, vol. 46, n. 1, Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

GRAU, Eros Roberto. **Por que Tenho Medo dos Juízos – A Interpretação/Aplicação do Direito e os Princípios**. 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário: nem tanto ao Mar, nem tanto à Terra. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 10. São Paulo: Dialética: 2006.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e Argumentar**. Tradução de Adrian Sgarbi *et. al.* Belo Horizonte: D’Plácido, 2019.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário – Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HATTINGH, Johann. The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges? **Bulletin for International Taxation**, vol. 71, n. 3/4. Online Journals. Amsterdam: IBFD, 2017.

HART, Herbert L. A. **The Concept of Law**. 2nd Edition. Oxford: Clarendon Press, 1994.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais de Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries? **Bulletin – Tax Treat Monitor**. Amsterdam: IBFD, 2004.

JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I. **Bulletin for International Taxation**, vol. 56, n. 12. Amsterdam: IBFD, 2002.

JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part II. **Bulletin for International Taxation**, vol. 56, n. 12. Amsterdam: IBFD, 2002.

KARADKAR, Radhika. Action 6 of the OCDE/G20 BEPS Initiative: The Effect on Holding Companies. **Bulletin for International Taxation**, vol. 71, n. 3/4. Online Journals. Amsterdam: IBFD, 2017.

KAZACOS, Amanda. BEPS Action 6: The Principle purpose teste revisited – Part I. **International Tax Report**, 2016, pp. 1-8 (disponível em <<http://www.internationaltaxreport.com/double-taxation/beps-action-6-the-principle-purpose-test-revisited-part-i-1.htm>>).

KOK, Reinout. The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6. **Intertax**, vol. 44, n. 5, 2016.

KOLOSOV, Valentyn Kolosov. Guidance on the Application of the Principal Purpose Test in Tax Treaties. **Bulletin for International Taxation**, vol. 71, n. 3/4. Online Journals. Amsterdam: IBFD, 2017.

KUZNIACKI, Blazej. The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application. **World Tax Journal**, vol. 10, n. 2. Amsterdam: IBFD, 2018.

LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (eds). **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – The Proposals to Revise the OECD Model Convention**. Series on International Tax Law. Wien: Linde, 2016.

LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. **Tax Notes International**, vol. 74, n. 7. Washington DC: Tax Analysts, 2014.

LANG, Michael. General Report. Double Non-Taxation. Volume 89a. **Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal**. International Fiscal Association. 2004 Wien Congress. Rotterdam: IFA, 2004.

LANG, Michael. **The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships –A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs**. Wien: Linde, 2000.

MAISTO, Guglielmo. Part Four: International Developments/ Chapter 7: Royalties in the Context of the Multilateral Instrument, the Principal Purpose Test and the Limitation on Benefits Provision. **Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties**. Online Books. Amsterdam: IBFD, 2018.

MAISTO, Guglielmo. Domestic Anti-Abuse Rules and Bilateral Tax Conventions. **Essays on Tax Treaties A Tribute to David A. Ward**. Amsterdam: IBFD, 2012.

MATTEOTTI, René. Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules. **Intertax**, vol. 33. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law, 2005.

MICHEL, Bob. Internacional – Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata? **European Taxation**, vol. 53, n. 9. Online Journals. Amsterdam: IBFD, 2013.

MORENO, Andrés Baéz. GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6? **Intertax**, vol. 45, n. 6/7, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2017.

NETO, Luís Flávio. **Teorias do Abuso no Planejamento Tributário**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2011.

NIKOLAKAKIS, Angelo. Historical Perspectives on Abuse of Tax Treaties. In: MAISTO, Guglielmo; NIKOLAKAKIS, Angelo; ULMER, John (eds.). **Essays on Tax Treaties – A Tribute to David A. Ward**. Amsterdam/Toronto: IBFD/CTF, 2012.

NOVOA, César García. Forma y Sustancia en Los Convenios de Doble Imposicion Internacional. In: PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno Taveira (eds). **Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional – Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar**. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005.

OCDE. **Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2018.

OCDE. **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2018.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Paris: OCDE Publishing, 2017.

OCDE. **Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2016.

OCDE. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OCDE Publishing, 2015.

OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE, 2013.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Paris: OCDE, 2003.

OCDE. **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**. Paris: OCDE, 1998.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Paris: OCDE, 1992.

OLIVEIRA, Edemir Marques de. 6. Caso Mil Investments: Possibilidade de Aplicação da Norma Geral Antielisão Canadense nas Relações em que haja Tratado contra Bitributação. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Tributação Internacional - Análise de Casos**. São Paulo: MP Editora, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual n. 27**. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Norma Geral Antielisão. **Revista Direito Tributário Atual n. 25**. São Paulo: IBDT/Dialética, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento Tributário – Teoria e Prática perante o Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

PALMITESSA, Elio Andrea. Interplay Between the Principle Purpose Test in the Multilateral BEPS Convention and the Beneficial Ownership Clause as Treaty Anti-Avoidance Tool Targeting Holding Structures. **Intertax**, vol. 46, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2018.

PEGORARO, Andressa. O combate ao treaty shopping nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e a influência do Projeto Beps (base erosion and profit shifting) - o futuro das cláusulas de limitação de benefícios (LOB). **Revista Dialética de Direito Tributário n. 237**. São Paulo: Dialética, 2015.

PIANTAVIGNA, Paolo. The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Agressive Tax Planning. **World Tax Journal**, vol. 10, n. 2. Amsterdam: IBFD, 2018.

PINETZ, Erik. Use of a Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (eds). **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) The Proposals to Revise the OECD Model Convention**. Series on International Tax Law, vol. 95. Wien: Linde, 2016.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aplicação das Regras Antiabusivas em Tratados contra Bitributação e Evasão Fiscal Firmados pelo Brasil após o Projeto BEPS e a MLI. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

PISTONE, Pasquale. **Diritto Tributario Internazionale**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017.

PISTONE, Pasquale. Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law. **World Tax Journal**, vol. 6, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2014.

PISTONE, Pasquale. **Abuso del diritto ed elusione fiscale**. Padova: CEDAM, 1996.

PIZZONI, Barbara Emma. Conflicts of Qualification of Share Buy-backs. **Intertax**, vol. 34, n. 1. Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, 2006.

PRATS, Francisco Alfredo García. The ‘Abuse of Tax Law’: Prospects and Analysis. **Essays in International and European Tax Law**. Ed. G. Bizioli. Jovene editore: Napoli, 2010.

PROVODOVÁ, Kateřina. The Relevance of the OECD Report for the Interpretation of Tax Treaties. In: SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.). **Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation**. Wien: Linde, 2008.

RAAD, Kees van. Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação. **Revista de Direito Tributário Internacional n. 1**. Quartier Latin: São Paulo, 2005.

Relatório da Comissão de Direito Internacional da ONU. 18ª Sessão. **Yearbook of the International Law Commission**. Volume II. New York: United Nations, 1966.

ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sergio André. Chapter 9: The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. In: ROCHA, André Sergio; CHRISTIANS, Allison (eds). **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Series on International Taxation, vol. 60. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2017.

ROCHA, Sergio André. **Brazil’s International Tax Policy**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROCHA, Sergio André. Treaty Shopping e a Cláusula de Beneficiário Efetivo nas Convenções sobre a Tributação da Renda e do Capital Celebrados pelo Brasil. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROLIM, João Dácio. The General Anti-Avoidance Rule: Its Expanding Role in International Taxation. **Intertax**, vol. 44, n. 11. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016.

ROSENBLATT, Paulo. Norma Geral Antielisiva e o Principle Purpose Test (Ação 6 do Projeto BEPS) na Política Internacional Tributária do Brasil. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord). **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Forum, 2019.

ROSENBLAT, Paulo. Normas Gerais Antielisivas como Princípio de Direito Internacional: os Desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual 02**. São Paulo, IBDT, 2017, pp. 227-228. Disponível em <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/edicoes/2>>.

ROSENBLAT, Paulo. O alcance da Ação 6 do BEPS nos Tratados para evitar a Bitributação do Brasil: um Cenário Incerto. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual 04**. São Paulo, IBDT, 2018, p. 257. Disponível em <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/edicoes/n-4-2018/>>.

ROSENBLOOM, David. Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy. **Intertax**, vol. 22, 1994.

ROTHMANN, Gerd Willi. O Principal Purpose Test Previsto na Ação 6 do BEPS. **Anais – VII Congresso Brasileiro De Direito Tributário Internacional**. Instituto Brasileiro De Direito Tributário. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 47-54. Disponível em: <https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/09/LivroAnais_VIICongresso_001-454_27Set2019.pdf>.

ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 76**. São Paulo: Dialética, 2002.

ROTHMANN, Gerd. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1978.

RUST, Alexander. Article 1. Persons Covered. In: RUST, Alexander; REIMER, Ekkehart (eds.). **Klaus Vogel on Double Taxation Convention**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os acordos de bitributação e a interpretação jurídica não representacionalista. **Revista Fórum de Direito Tributário n. 97**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até sua aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 243**. São Paulo: Dialética, 2015.

SASSEVILLE, Jacques. The Role of Tax Treaties in the 21st Century. **Bulletin For International Taxation**. Volume 56. No. 6. Amsterdam: IBFD, 2002.

SCHMITT, Marcus. The relevance of amendments to the OECD Commentary for the interpretation of tax treaties (static or dynamic approach). In: SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.). **Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation**. Wien: Linde, 2008.

SCHÖN, Wolfgang. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). **World Tax Journal**. Online Journals. Amsterdam: IBFD, 2009.

SCHÖN, Wolfgang. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part II). **World Tax Journal**. IFA Congress Issue. Amsterdam: IBFD, 2010.

SCHÖN, Wolfgang. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part III). **World Tax Journal**. IFA Congress Issue. Amsterdam: IBFD, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Part One: Scope, Interpretation, Tax Treaty Abuse and Residence/ Chapter 3: Brazil: Personal Scope in Brazilian. **Tax Treaties: Tax Treaty Case Law around the Globe 2018**. Online Books. Amsterdam: IBFD, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos Acordos de Bitributação e Teste do Objetivo Principal Repensando o teste do objetivo principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio F. (coords.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal – Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Ed. Juspodivm, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Interpretative and Policy Challenges Following the OCDE Multilateral Instrument (2016) from a Brazilian Perspective. **Bulletin for International Taxation**, vol. 71, n. 6. Amsterdam: IBFD, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Chapter 3: Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? In: ROCHA, André Sergio; CHRISTIANS, Allison (eds). **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Series on International Taxation, vol. 60. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In: GOMES, Marcos Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. Vol. I – Relatório Geral e Coerência. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Chapter 6: Brazil. In: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (eds). **GAARs – A Key Element of Tax Systems in the post-BEPS World**. Online Books. Amsterdam: IBFD, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A Legalidade e o Poder Regulamentar do Estado: Atos da Administração como Condição para a Aplicação da Lei Tributária. **Estudos de Direito Tributário – Em Homenagem a Roque Antonio Carrazza**, vol. 1. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire (coord) (*et al*). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual n. 24**. São Paulo: Dialética e IBDT, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho dos Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista Direito Tributário Atual n. 17**. São Paulo: IBDT/Dialética, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHWARZ, Jonathan. **Schwarz on Tax Treaties**. 3ª Edição. Surrey: Wolters Kluwer (UK) Limited, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso**. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica**. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SULLIVAN, Ruth. **Statutory Interpretation**. 3rd Edition. Toronto: Irwin Law, 2016.

TABOADA, Carlos Palao. OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule. **Bulletin for International Taxation**, vol. 69, n. 10. Amsterdam: IBFD, 2015.

TAKANO, Caio Augusto. Erosão da Base Tributável e a Transferência de Resultados: o Caminho para o Multilateralismo e Novas Perspectivas à Soberania Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual n. 32**. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014.

TARIGO, Paola. **Diritto Internazionale Tributario**, vol. I. Torino: G. Giappichelli, 2018.

TIBURCIO, Carmen; BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**, vol. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. 2ª edição. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

VIEIRA, Carlos Renato; CARVALHO, Flavio. A Ação 6 do BEPS e a PPT Rule. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. Vol. II – Substância e Convenção Multilateral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VOGUEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: RUST, Alexander; REIMER, Ekkehart (eds.). **Klaus Vogel on Double Taxation Convention**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 3rd Edition. London: Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**, São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. **Direito Tributário - Uma Visão Sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e a sua Linguagem**. 2ª Edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

WARD, David A. Abuse of Tax Treaties. **Intertax**. No. 4. Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, 1995.

WEBER, Dennis. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Case Law. **Erasmus Law Review**, n. 1, Online Journal, 2017.

WEEGHEL, Stef van. A Deconstruction of the Principal Purposes Test. **World Tax Journal**, vol. 11, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2019.

WEEGHEL, Stef van. **The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States**. Series on International Taxation. London: Kluwer Law International, 1998.

WILKIE, Scott; RAIZENNE Robert. Are (These) Tax Treaties Necessary? In: MAISTO, Guglielmo; NIKOLAKAKIS, Angelo; ULMER, John (eds.). **Essays on Tax Treaties – A Tribute to David A. Ward**. Amsterdam/Toronto: IBFD/CTF, 2012.

ZAHRA, Ian. The Principal Purpose Test: A Critical Analysis of Its Substantive and Procedural Aspects – Part 1. **Bulletin for International Taxation**, vol. 73, no. 11. Online Journals. Amsterdam: IBFD, 2019.