

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

**Compatibilidade da Cláusula do “*Principal Purpose Test*” no Direito Tributário
Brasileiro**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2023

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

**Compatibilidade da Cláusula do Principal Purpose Test no Direito Tributário
Brasileiro**

Tese 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 Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Associado Paulo Ayres Barreto.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2023

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

Castro, Leonardo Freitas de Moraes e.
Compatibilidade da Cláusula do Principal Purpose Test no Direito Tributário Brasileiro;

Leonardo Freitas de Moraes e Castro; orientador Paulo Ayres Barreto – São Paulo, 2023.

576.

Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2023.

1. Direito tributário internacional. 2. Acordos Internacionais. 3. Abuso. 4. Indeterminação no Direito. 4. Segurança Jurídica. I. Barreto, Paulo Ayres , orient. II. Título.

Nome: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e.

Título: Compatibilidade da Cláusula do Principal Purpose Test no Direito Tributário Brasileiro:

Tese 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 Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Associado Paulo Ayres Barreto.

Aprovado em:

BANCA EXAMIDADORA

Prof. Associado Paulo Ayres Barreto (Orientador)

Instituição: FDUSP

Prof. _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Aos meus pais, por tudo: hoje, amanhã e sempre.

Ao meu eterno professor, Gerd Willi Rothmann, e ao amigo, Matheus Carneiro

Assumpção, ambos *in memoriam*, com carinho e saudades.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, não poderia de deixar de agradecer, com muita saudade, ao meu eterno professor, mestre, incentivador e amigo, meu orientador, Prof. Gerd Willi Rothmann, que infelizmente nos deixou no dia 6 de fevereiro de 2020. Um dos dias mais tristes da minha jornada por esse mundo. Perdi mais do que meu orientador e professor, perdi minha referência de profissional, docente, advogado e ser humano. Não foi fácil. Ainda não é. E, talvez, jamais será. Mas sempre serei eternamente grato por tudo que o Professor Gerd fez por mim, não só na academia e na profissão. Prof. Gerd era alegria, irreverência e, comigo, sempre incentivo, apoio e orgulho. O maior e mais genuíno agradecimento é, sem dúvidas, para ele. Para sempre será lembrado, Professor, com muitas saudades.

Ao Prof. Paulo Ayres Barreto, a quem sou também extremamente grato por ter aceitado ser meu orientador, a partir de então, me proporcionando seguir o sonho do doutorado na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Agradeço pelos ensinamentos, claros, objetivos e fundamentais para o desenrolar desse trabalho, sem os quais não conseguiria ter logrado êxito na conclusão. Muito me honra ser orientado por um dos professores que mais admiro. Registro, aqui, sinceros agradecimentos, admiração e orgulho de ter trilhado essa jornada sob sua supervisão.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri por toda sua dedicação e inspiração, por seus comentários e críticas fundamentais para a escolha e desenvolvimento do tema desta tese, e por sempre nos proporcionar com a melhor doutrina, ideias e provocações que nos fazem sair da zona de conforto e entrar nos debates, calorosos e enriquecedores.

Ao Professor Humberto Ávila, por ter propiciado a inspiração, fundamentação e ter aberto um oceano de ideias e conhecimentos cruciais para a elaboração dessa tese. Suas ideias e sua doutrina me fizeram revisitar conceitos, posições e aprender muito, razão pela qual seus ensinamentos são o ponto central deste trabalho.

Aos professores Heleno Taveira Torres, Sérgio André Rocha, Roberto Quiroga Mosquera, Roberto França de Vasconcellos, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Fernando Facury Scaff, João Dácio Rolim, Gustavo Vettori e tantos outros que tiveram papel fundamental na minha formação até aqui e fazem parte indissociável das ideias que hoje se consubstanciaram neste estudo.

Aos amigos Tulio Venturini, Diego Miguita e Ramon Tomazela pelo apoio, suporte e auxílio nas horas mais difíceis, sendo essenciais para a conclusão desta jornada.

À Andressa Scorza, pela valiosa e imprescindível ajuda na revisão e formatação desse trabalho, bem como pelo apoio e incentivo até o último e mais difícil instante.

A todos aqueles amigos, colegas, alunos e professores que, de alguma forma, me inspiraram, me ajudaram e, sobretudo, acreditaram no meu potencial até hoje. E, em especial, Federico Liporace, por sempre me incentivar e acreditar no meu potencial acadêmico. Muito obrigado a todos vocês.

No fim nós estamos de acordo: nós queremos fundamentos de um Direito seguro, seguro contra a ingerência da arbitrariedade e injusta disposição
(SAVIGNY, Friedrich Carl von)

RESUMO

CASTRO, LEONARDO FREITAS DE MORAES E. **Compatibilidade da cláusula do “principal purpose test” no Direito Tributário brasileiro. 2022.** Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário). – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

O objetivo desta Tese consiste na defesa da incompatibilidade da cláusula do “principal purpose test” (PPT) – presente nos mais recentes acordos internacionais contra a bitributação celebrados pelo Brasil – com o direito tributário brasileiro, mais especificamente em razão do elevado grau das espécies de indeterminação linguísticas adotadas pela referida cláusula convencional quando contraposta aos princípios constitucionais tributários e, em especial, ao da Segurança Jurídica. Neste trabalho, observaremos que o contexto no qual foi concebida a cláusula de PPT foi o da Ação 6 do Projeto BEPS em 2015 que, posteriormente, culminou na sua inclusão na versão de 2017 da Convenção Modelo da OCDE, em seu Artigo 29 intitulado “direito aos benefícios”. Analisaremos a relação entre os termos e enunciados utilizados pela cláusula de PPT sob a ótica da teoria da indeterminação aplicada ao Direito, examinando a ocorrência de suas principais espécies na referida redação. Perceberemos que a cláusula de PPT, no que tange à indeterminação semântica, é portadora de genericidade, vagueza (unidimensional, multidimensional, polissêmica e socialmente típica) e subespecificação e, no que se refere à indeterminação pragmática, é portadora da modalidade conversacional, pressuposicional e implicacional, acarretando elevado grau de indeterminação normativa para o referido dispositivo convencional. Constataremos que, não obstante o Direito frequentemente possuir graus de indeterminação em sua linguagem, ele não é indeterminado da mesma forma e na mesma medida, sendo necessário verificar o objeto a que se refere e quais direitos estão envolvidos para determinar qual grau de indeterminabilidade será aceito pelo ordenamento jurídico. Diante desse cenário, termos e enunciados que tratam de incidência tributária e, portanto, obrigação tributária principal, por limitarem direito de liberdade e de propriedade dos contribuintes, devem portar menor grau de indeterminação, sendo exigido que a lei ou acordo internacional prescreva, em sua linguagem, os elementos nucleares necessários para o surgimento e quantificação da obrigação tributária, por meio de linguagem prévia, clara e precisa, de forma possibilitar a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade dos contribuintes ao planejarem suas vidas e suas condutas com base nos tributos que devem suportar. Concluiremos que a exigência de um baixo grau de indeterminação para normas que instituem ou majorem tributos se aplica irrestritamente para aquelas decorrentes dos acordos internacionais, pois as normas convencionais influenciam diretamente na carga tributária aplicável aos comportamentos praticados pelos contribuintes em arranjos ou transações internacionais.

Ainda, comprovaremos que a cláusula de PPT, por ser portadora de elevado grau de indeterminabilidade e atuar no nascimento da obrigação tributária, viola o princípio da Segurança Jurídica, bem como demais princípios dele derivados ou relacionados, sobretudo os princípios do Estado de Direito, da Legalidade Tributária, da Tipicidade Tributária, da Isonomia Tributária e da Separação de poderes. Concluiremos, por fim, que a cláusula de PPT, examinada a partir teoria da indeterminação linguística aplicada ao Direito, apesar de ter sido criada sob o contexto de combater o uso impróprio por meio de abuso dos acordos internacionais contra a bitributação, não se mostra compatível com o direito tributário brasileiro por violar princípios basilares previstos na Constituição Federal do Brasil, colocando em risco direitos e garantias fundamentais do contribuinte a partir de sua aplicação nos diversos acordos internacionais atualmente vigentes que contém a referida cláusula convencional, além dos futuramente celebrados com base no dispositivo do Artigo 29 da Convenção Modelo da OCDE.

Palavras-chave: Internacional. Principal propósito. Indeterminação. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

CASTRO, LEONARDO FREITAS DE MORAES E. **“Principal Purpose Test” clause and its compatibility with Brazilian Tax Law.** 2022. Thesis (Doctorate in Economic, Financial and Tax Law). Law School, University of São Paulo, São Paulo, 2022.

The objective of this thesis is to defend the incompatibility of the “principal purpose test” (“PPT”) clause – included in the most recent double tax treaties entered by Brazil – more specifically due to the high level of the linguistic indetermination types adopted by the mentioned clause when compared with the tax and constitutional principles and, particularly, with the Legal Certainty. In this work, we observed that the context in which the PPT clause was conceived was the Action 6 of the BEPS Project in 2015 that, later on, ended with its inclusion in the 2017 version of the OECD Model Convention, in its Article 29 with the title “Entitlement to Benefits”. We analyzed the relationship between the terms and statements used by PPT clause under the perspective of the indetermination theory applied to Law, examining the occurrence of its main types in such wording. We also noticed that the PPT clause, regarding the semantic indetermination, has genericity, vagueness (unidimensional, multidimensional, polysemic and socially typical) and sub-specification, and its relation to pragmatic indetermination, it has conversational, presuppositional and implicational indetermination, leading to a high level of legal indetermination to such tax treaty clause. We demonstrate that, notwithstanding the Law frequently contains levels on indetermination in its language, it is not indeterminate in the same way and in the same extent, being necessary to verify the object to which it is referring and what rights are involved in order to establish what level of indetermination the legal system allows. Under this scenario, terms and statements that deal with tax assessment and, therefore, main tax obligation, since they limit the rights of freedom and property of the taxpayers, they shall have lower levels of indetermination, being required that the law or the tax treaty prescribe, in their language, the main elements necessary for the assessment and quantification of the tax obligation, through previous, clear and precise language, in order to allow the cognoscibility, reliability and calculability of taxpayers on planning their lives and their actions based on the taxes that they are supposed to bear. We sustain that that the requirement for a low level of indetermination for the norms that create or increase taxes is fully applicable to the norms derived from the tax treaties, since they directly influence the tax burden applicable to the behaviors incurred by taxpayers in the international arrangements and transactions. Moreover, we shall prove that the PPT clause, for the reason it has a high level of indetermination and acts within the creation of the tax obligation, violates the principles of Legal Certainty, as well as other additional ones derived by or related to it, mainly the Rule of Law, Tax Legality, Tax Typicity, Tax Equality and Segregation of Powers. Finally, we conclude that the PPT clause, examined under the linguistic indetermination theory applicable to the Law, although created in the context to tackle the improper use of double tax treaties, it is not compatible with the Brazilian tax law due to the violation of fundamental

principles set forth under the Brazilian Federal Constitution, putting in risk taxpayer's fundamental rights and guarantees by its application in the several double tax treaties entered by the country that has such clause, in addition to the ones that will be entered in the future based on Article 29 of the OECD Model Convention.

Keywords: International. Principle Purpose. Indetermination. Legal Certainty.

RIASSUNTO

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilità della clausola del “*principal purpose test*” nel Diritto Tributario brasiliano. 2022.** Tesi (Dottorato in Diritto Economico, Finanziario e Tributario). – Facoltà di Giurisprudenza, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Il fine di questa tesi consiste nella difesa dell’incompatibilità della clausola del “*principal purpose test*” (PPT)– presente nei più recenti accordi internazionali contro la doppia tassazione celebrati dal Brasile – con il diritto tributario brasiliano, più specificamente in ragione dell’altro grado dei tipi di indeterminatezza linguistica adottata dalla clausola convenzionale menzionata, quando contrapposta ai principi costituzionali tributari e, soprattutto a quello della Sicurezza Giuridica. In questo lavoro, osserveremo che il contesto in cui è stata concepita la clausola di PPT è stato quello dell’azione 6 del Progetto BEPS nel 2015 che, successivamente, ha culminato nella sua inclusione nella versione del 2017 della Convenzione Modello della OCDE, nel suo articolo 29 intitolato “diritto ai benefici”. Analizzeremo la relazione tra i termini e l’enunciato utilizzati dalla clausola di PPT sotto l’ottica della teoria dell’indeterminatezza applicata al Diritto, esaminando la presenza delle sue principali specie nel testo menzionato. Noteremo che la clausola di PPT, per quanto riguarda l’indeterminatezza semantica, contiene genericità, vaghezza (unidimensionale, multidimensionale, polisemica e socialmente tipica) e sub specificazione e, per quanto riguarda l’indeterminatezza pragmatica, ha una modalità narrativa, di presupposto e ostilità, portando ad un alto grado di indeterminatezza giuridica a tale dispositivo convenzionale. Vedremo che, nonostante il diritto abbia con frequenza gradi di indeterminatezza nel suo linguaggio, esso non è indeterminato nello stesso modo e misura, essendo necessario verificare l’oggetto a cui si riferisce e quali diritti sono coinvolti per determinare quale grado di indeterminatezza sarà accettato dall’ordinamento giuridico. Innanzi a questo scenario, termini ed enunciati relativi all’incidenza tributaria e, quindi, all’obbligo tributario principale, poiché limitano il diritto di libertà e di proprietà dei contribuenti, devono avere un minor grado di indeterminatezza, essendo necessario che la legge o accordo internazionale prescriva, nel suo linguaggio, gli elementi nucleari necessari per la sorta e la quantificazione dell’obbligo tributario, tramite un linguaggio previo, chiaro e preciso, per rendere possibile la comprensione, affidabilità e calcolabilità dei contribuenti nel pianificare le loro vite e le loro condotte in base ai contributi che hanno a carico. Concluderemo che l’esigenza di un basso grado di indeterminatezza per le norme che istituiscono o aumentano i contributi si applica incondizionatamente a quelle decorrenti da accordi

internazionali, poiché le norme convenzionali influenzano direttamente sulla carica tributaria applicabile ai comportamenti praticati dai contribuenti in operazioni o transazioni internazionali. Inoltre, proveremo che la clausola di PPT, avendo un alto grado di indeterminatezza e attuando sulla nascita dell'obbligo tributario, viola il principio della Sicurezza Giuridica, come pure gli altri principi dello stato di Diritto, della Legalità Tributaria, della Tipicità Tributaria, dell'Isonomia Tributaria e della Separazione di poteri. Concluderemo, infine, che la Clausola di PPT, esaminata dalla teoria dell'indeterminatezza linguistica applicata al Diritto, nonostante sia stata creata sul contesto di combattere l'uso indebito tramite l'abuso degli accordi internazionali contro la doppia tassazione, non si mostra compatibile con il diritto tributario per violare i principi base previsti nella Costituzione Federale del Brasile, mettendo a rischio diritti e garanzie fondamentali del contribuente dalla sua applicazione nei diversi accordi internazionali attualmente vigenti che contengono tale clausola convenzionale, oltre a quelli futuramente celebrati in base al dispositivo dell'Articolo 29 della Convenzione Modello della OCDE.

Parole chiave: internazionale. Principale proposito. Indeterminatezza. Sicurezza Giuridica.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Exemplo A do §182 dos Comentários ao Artigo 29	138
Figura 2 – Exemplo B do §182 dos Comentários ao Artigo 29.....	140
Figura 3- Exemplo C do §182 dos Comentários ao Artigo 29	141
Figura 4 - Exemplo D do §182 dos Comentários ao Artigo 29.....	143
Figura 5 - Exemplo E do §182 dos Comentários ao Artigo 29	145
Figura 6 - Exemplo F do §182 dos Comentários ao Artigo 29.....	147
Figura 7 - Exemplo G do §182 dos Comentários ao Artigo 29.....	149
Figura 8 - Exemplo H do §182 dos Comentários ao Artigo 29.....	151
Figura 9 - Exemplo I do §182 dos Comentários ao Artigo 29.....	153
Figura 10 - Exemplo J do §182 dos Comentários ao Artigo 29	155
Figura 11- Exemplo K do §182 dos Comentários ao Artigo 29.....	157
Figura 12 - Exemplo L do §182 dos Comentários ao Artigo 29	159
Figura 13 - Exemplo M do §182 dos Comentários ao Artigo 29	161

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ATAD	Diretiva Antielisão Fiscal
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CARF	Conselho de Administração de Recursos Fiscais
Comentários	Comentários à Convenção Modelo da OCDE
CF	Constituição Federal
CFC	<i>Controlled Foreign Corporations</i>
CM	Convenção Modelo
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVDT	Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados
EUA	Estados Unidos da América
GAAR	<i>General Anti-Avoidance Clause</i>
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures
LOB	Limitation on Benefits
OCDE / OECD	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico / Organisation for Economic Cooperation and Development
ONU	Organização das Nações Unidas
PPT	<i>Principal Purpose Test</i>
SAAR	<i>Specific Anti-Avoidance Clause</i>
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	22
a) Objeto de estudo	22
b) Justificativa	31
c) Contribuição original à ciência jurídica.....	37
d) Estrutura do Trabalho	43
CAPÍTULO 1: “CONTEXTO” - AÇÃO 6 DO PROJETO BEPS E O COMBATE AO ABUSO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	46
1.1. Objetivo e Propósito dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação.....	46
1.2. "Prevalência" dos Acordos Internacionais	54
1.3. Treaty Shopping	61
1.4. Rule Shopping	79
1.5. Objetivo e Propósito da Ação 6 do Projeto BEPS.....	82
1.6. Significado de “Abuso” para fins de Planejamento Tributário Internacional	97
1.7. Medidas Antiabuso Recomendadas pela Ação 6 do Projeto BEPS	109
1.7.1. Preâmbulo da CM OCDE de 2017	109
1.7.2. Cláusula de LOB	111
1.7.3. Cláusula de PPT	117
1.8. Interação entre as Medidas Antiabuso GAARs e SAARs.....	126
1.9. Exemplos de Aplicação da Cláusula de PPT nos Comentários à CM OCDE.....	136
1.9.1. Exemplos Iniciais: §176 e §181 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE	136
1.9.2. Exemplo A do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT aplicável.....	138
1.9.3. Exemplo B do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT aplicável.....	140
1.9.4. Exemplo C do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável.....	141
1.9.5. Exemplo D do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável.....	142
1.9.6. Exemplo E do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável.....	144
1.9.7. Exemplo F do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável.....	146
1.9.8. Exemplo G do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável.....	148
1.9.9. Exemplo H do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável.....	150
1.9.10. Exemplo I do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável.....	152

1.9.11. Exemplo J do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT aplicável.....	154
1.9.12. Exemplo K do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável	156
1.9.13. Exemplo L do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável	158
1.9.14. Exemplo M do §182 dos Comentários ao Artigo 29 da CM OCDE: cláusula de PPT não aplicável	160
1.10. Prova de “Razões Extrafiscais” a partir dos Exemplos da OCDE	162
1.11. Síntese Conclusiva do Capítulo 1	167

CAPÍTULO 2: “OBJETO” - CLÁUSULA DE PRINCIPAL PROPÓSITO (“PPT”) NOS ACORDOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO

2.1. Origem da Cláusula de Principal Propósito (PPT)	170
2.2. Estrutura da Cláusula de PPT: Análise Detalhada de seus Elementos Essenciais	186
2.2.1. Elemento 1: “Não obstante as outras cláusulas do acordo contra a bitributação”	187
2.2.2. Elemento 2: “um benefício do acordo contra a bitributação”	196
2.2.3. Elemento 3: “se for razoável concluir, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes”;	206
2.2.4. Elemento 4: “um dos principais propósitos de um arranjo ou transação”... ..	218
2.2.5. Elemento 5: “exceto se for demonstrado que a concessão daquele benefício naquelas circunstâncias está em conformidade com o objetivo e propósito das cláusulas relevantes do acordo contra a bitributação”.....	233
2.3. Alívio Discricionário: Artigo 29, § 10 da CM OCDE.....	246
2.4. Propostas de Alterações na Redação Atual da Cláusula de PPT	248
2.5. Síntese Conclusiva do Capítulo 2	257

CAPÍTULO 3: “PROBLEMA” - INDETERMINAÇÃO NO DIREITO E CLÁUSULA DE PPT

3.1. Introdução sobre linguagem, comunicação e indeterminação no âmbito do Direito	262
3.2. Teoria da Indeterminação no Direito.....	276
3.2.1. Ubiquidade da Indeterminação no Direito: o Direito Não é Todo Indeterminado	278
3.2.2. Uniformidade da Indeterminação no Direito: As Espécies de Indeterminação no Direito Não São Todas Iguais.....	280
3.2.3. Equidimensionalidade da Indeterminação no Direito: As Espécies de Indeterminação no Direito Não São da Mesma Medida	281
3.2.4. Condicionalidade da Determinação no Direito	282
3.2.5. Estruturação da Significação da Indeterminação no Direito	283
3.2.6. Particularização da Indeterminação no Direito	283
3.3. Indeterminação no Direito e Cláusula de PPT	284
3.4. Taxonomia da Indeterminação no Direito	297
3.5. Indeterminação Semântica.....	306
3.5.1. Subdeterminação	307

3.5.2. Ambiguidade	310
3.5.3. Gericidade.....	319
3.5.4 Vagueza	324
3.5.5. Vagueza potencial	353
3.5.6. Subespecificação	360
3.6. Indeterminação Pragmática	374
3.6.1 Indeterminação conversacional	374
3.6.2. Indeterminação pressuposicional.....	378
3.6.3. Indeterminação implicacional	384
3.6.4. Indeterminação performativa	391
3.7. Cláusulas gerais e Conceitos Indeterminados	397
3.7.1. Críticas Terminológicas e Requalificação Taxonômica: “cláusula” e “geral”	398
3.7.2. Críticas Terminológicas e Requalificação Taxonômica: “conceito jurídico” e “indeterminado”	401
3.8. A cláusula de PPT reescrita com base nas espécies de indeterminação.....	403
3.9. Síntese Conclusiva do Capítulo 3.....	404
CAPÍTULO 4: “CONSEQUÊNCIA” – INCOMPATIBILIDADE DA CLÁUSULA DE PPT COM O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	415
4.1. Introdução.....	415
4.2. Princípio da Segurança Jurídica	417
4.2.1. Definição, Conteúdo e Função	417
4.2.2. Perspectivas da Segurança Jurídica: cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade.....	427
4.3. Segurança Jurídica e Indeterminação no Direito: Ausência de Contradição e Possibilidade de Coexistência	439
4.4. Segurança Jurídica e Cláusula de PPT: Perspectiva Internacional.....	446
4.5. Princípio da Legalidade Tributária	459
4.5.1. Introdução.....	459
4.5.2 Definição, Conteúdo e Funções.....	460
4.5.3 Legalidade Tributária Mitigada (“Deslegalização”)	468
4.6 Princípio da Tipicidade Tributária.....	474
4.7 Princípio da Igualdade Tributária	484
4.8. Direito Tributário Brasileiro e Limites à Indeterminação de Norma de Incidência Tributária	489
4.9. Direito Tributário Brasileiro e Compatibilidade com a Cláusula de PPT	500
4.9.1. Considerações Preliminares.....	500
4.9.2 Elemento 4 da Cláusula de PPT: “Um dos principais propósitos de um arranjo ou transação”	503
4.9.3 Elemento 3 da Cláusula de PPT: “se for razoável concluir, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes”	517
4.9.4 Elemento 5: “em conformidade com o objeto e propósito dos dispositivos relevantes do acordo”	519
4.10. Consequência Final: Cláusula de PPT é Incompatível com a Constituição Federal do Brasil.....	526

4.11. Síntese conclusiva do Capítulo 4.....	533
CONCLUSÕES.....	540
REFERÊNCIAS	549

INTRODUÇÃO

a) Objeto de estudo

Esta tese de doutorado tem como objetivo defender a incompatibilidade da cláusula do “*principal purpose test*” (PPT) – nos moldes do Artigo 29, parágrafo 9, da CM OCDE¹ e Artigo 7 do MLI e assim presente nos mais recentes acordos internacionais contra a bitributação celebrados pelo Brasil – com o direito tributário brasileiro, sob o fundamento de que, em razão das diversas espécies de indeterminação linguísticas presentes em elevado grau nos elementos nucleares de seu texto, a referida cláusula convencional viola princípios basilares da Constituição Federal do Brasil, em especial o da Segurança Jurídica² e Legalidade Tributária, além de outros derivados e relacionados a estes, como Estado de Direito, Tipicidade Tributária, Isonomia Tributária e Separação dos Poderes.

Para fundamentar a tese deste trabalho sobre a incompatibilidade da cláusula de PPT foi adotada uma análise a partir da teoria da indeterminação linguística, tanto sob a perspectiva semântica como pragmática, para verificar o elevado grau de indeterminação das diversas espécies de indeterminação na linguagem da referida cláusula convencional, o que implica em indeterminação normativa quando aplicada ao Direito, no momento dos processos de interpretação e aplicação das normas jurídicas na esfera tributária. A partir da constatação que o elevado grau de indeterminação dos termos e enunciados que compõem a linguagem da cláusula de PPT impossibilita a construção de significados que possibilitem o contribuinte de exercer de forma plena e prévia a orientação e planejamento de seu comportamento, ele passa a não estar mais apto a compreender se sua conduta originará uma obrigação tributária (aspecto material da hipótese de incidência) e, ainda, quanto (aspecto quantitativo), quando (aspecto temporal), onde (aspecto espacial) e para quem (aspecto pessoal) deverá pagar o tributo

¹ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version. Paris: OCDE Publishing: 2017, p. 50.

² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, pp. 115-203.

decorrente dessa incidência tributária, não sendo possível de ser minimamente prevista quando do exercício anterior de sua ação.

Como será visto, a cláusula de PPT foi concebida no contexto do combate ao planejamento tributário internacional abusivo calcado, sobretudo, na noção evoluída de *treaty shopping* para o que se intitula “*treaty abuse*” (abuso dos acordos internacionais), sob a ótica de um desvirtuamento dos objetivos e propósitos desses instrumentos³ por meio do uso impróprio pelos contribuintes em operações internacionais. Porém, em razão de estruturas e arranjos cada vez mais complexos e que constantemente são modificados no contexto de uma economia digitalizada, a cláusula de PPT foi desenhada para ser uma norma geral mais fluida, marcada pela indeterminação de termos e enunciados utilizados em sua redação e elevada subjetividade em seu conteúdo prescritivo, precisamente por partir da premissa de que essa técnica seria a mais apropriada para coibir não só os comportamentos fiscalmente abusivos no momento presente, mas, sobretudo, evitar arranjos ou transações abusivas futuramente, deixando uma margem de interpretação mais aberta e discricionária para as autoridades fiscais avaliarem os casos concretos ainda não vislumbrados, sem a necessidade de alterações e atualizações em seu texto.

Todavia, conforme será demonstrado neste trabalho, existem limites à indeterminação normativa quando, especialmente, a finalidade é a regular direitos e garantias fundamentais e o objeto é a obrigação tributária, em razão do regramento constitucional a que estão sujeitas as normas que limitam esses direitos ou afetam a incidência tributária, como é o caso de normas gerais antiabuso ou antielusivas no Direito Tributário.

Uma vez que a cláusula de PPT é uma norma antiabuso ou antielusiva que visa impedir a concessão de benefícios concedidos pelo acordo contra a bitributação, ela é, por natureza, uma norma tributária que restringe ou limita direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em que afeta os direitos de dignidade, liberdade, propriedade e liberdade no exercício pleno da

³ VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: RUST, Alexander; REIMER, Ekkehart (ed.). *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*. Alphen aan den Rijn: The Netherlands, 2015, pp. 55-57.

autonomia da vontade de suas condutas, que passam a sofrer restrições. Essas limitações ocorrem, no caso da cláusula de PPT, para impedir que o contribuinte faça jus a um benefício concedido pelo acordo internacional, que na maioria esmagadora das vezes implicará em uma redução da carga tributária a que ele estará sujeito, se o acordo fosse aplicado.

Importante ressaltar que, sob essa ótica, não é escopo desta tese propor uma nova definição para “abuso” de acordos contra a bitributação ou propor um novo conceito de cláusula antiabuso” nos acordos contra a bitributação ser aplicada pelos Estados Contratantes para coibir tais práticas danosas de planejamento tributário internacional, mas tão somente apontar os elementos da atual cláusula de PPT que entendemos serem contrários e, portanto, incompatíveis com o direito tributário brasileiro e a razão pela qual isso se mostra verdadeiro, a partir da análise da teoria da indeterminação a ela aplicada.

Como será demonstrado ao longo dos Capítulos 1 e 2 desta tese, os acordos internacionais contra a bitributação implicam em repartições de competência tributária, o que gera uma redução na carga tributária em razão da limitação voluntária da pretensão impositiva do Estado Contratante nos casos pactuados bilateralmente nos termos do acordo, devendo ser observado pelos destinatários. Assim, o contribuinte confia e planeja sua conduta com base na redução proporcionada pelo acordo internacional por meio da interpretação de suas cláusulas, sobretudo aquelas que versam sobre as regras de qualificação de rendimentos. Todavia, a cláusula de PPT impede que esses benefícios de redução de alíquota ou isenção de Imposto de Renda Retido na Fonte sejam aplicados pelo Estado da Fonte se um dos principais propósitos do arranjo ou transação implementados pelo contribuinte tiver sido o de obter esse benefício do acordo contra a bitributação. É, portanto, uma cláusula que limita direitos fundamentais do contribuinte no que tange ao exercício pleno de suas liberdades e autonomia de seus comportamentos e, ainda, implica em majoração da carga tributária a que ele estará sujeito, na medida em que ela influencia diretamente no aspecto quantitativo da obrigação tributária.

Conforme será evidenciado no decorrer desta tese, nossa conclusão é a de que a cláusula de PPT, na redação utilizada nos acordos celebrados pelo Brasil até hoje, não cumpre com os

princípios constitucionais da segurança jurídica, legalidade tributária, tipicidade tributária, isonomia tributária, Estado de Direito e separação de poderes e, portanto, é inconstitucional. E isso se dá em razão desses princípios, interpretados isoladamente e em conjunto, proibirem o legislador de adotar termos e utilizar enunciados no texto das leis e acordos internacionais (que tem força de lei) que gerem “dúvida relevante” e tornem indefinido em elevado grau o significado destes de forma a não orientar e não permitir que o contribuinte possa exercer previamente e de forma plena sua autonomia e liberdades, como também saber exatamente qual será a consequência tributária de sua conduta, isto é, se deverá pagar tributo, quanto, quando, onde e para quem.

Observe-se que esta tese toma por base a presença de “indeterminação” em elevado grau sempre que surgir dúvida relevante sobre uma informação importante para que a função linguística que o enunciado visa efetuar seja devidamente cumprida⁴. Não é, portanto, qualquer dúvida decorrente da linguagem utilizada no Direito que será suscetível de indeterminação normativa. Afinal, toda linguagem possui certo grau de indeterminação, inclusive a jurídica. Todo e qualquer termo ou enunciado será portador de genericidade⁵, por exemplo. Todavia, a questão central é verificar em que medida ou grau essa indeterminação se faz presente a ponto de dificultar ou impossibilitar o cumprimento da norma jurídica por seu destinatário e qual norma jurídica está sendo aplicada (que afeta obrigação tributária principal ou acessória, por exemplo).

A partir dessa constatação, conforme será visto no decorrer desse trabalho, a consequência dessa excessiva indeterminação e impossibilidade de compreensão da incidência tributária pelo contribuinte *ex ante* fere seus direitos fundamentais ao pleno exercício de sua autonomia, implicando em limitação os direitos de dignidade, liberdade, propriedade e igualdade, em maior ou menor grau. Por sua vez, essa restrição dos direitos fundamentais mostra-se incompatível com os princípios do Estado de Direito, Segurança Jurídica, Legalidade Tributária, Tipicidade Tributária, Isonomia Tributária e Separação de Poderes, na medida em

⁴ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. Salvador/São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2022, p.45.

⁵ *Ibidem*, p.52.

que a determinação da aplicação da cláusula de PPT torna-se discricionária e arbitrária por parte das Autoridades Tributárias, que passará a interpretar e aplicar os significados dos termos e enunciados indeterminados inseridos na cláusula de PPT de forma subjetiva e com base em critérios e juízos de valores, de forma casuística, em virtude da ausência de definição, limitação e critérios para estabelecimento dos significados essenciais dos termos e enunciados da referida cláusula convencional.

Como demonstraremos ao longo deste trabalho, o princípio da segurança jurídica, verdadeiro postulado ou sobreprincípio – apesar de possuir diversas acepções – é o fundamento do Estado Democrático de Direito e, por isso, exige clareza, previsibilidade e determinação da lei tributária⁶, orientando outros princípios basilares como o da Legalidade Tributária, Tipicidade Tributária, Isonomia Tributária e Separação de Poderes. Inicialmente, pressupõe a cognoscibilidade ou compreensibilidade, isto é, capacidade formal ou material de conhecimento de conteúdos normativos possíveis dos textos normativos ou práticas argumentativas que visam reconstruí-los⁷. A previsibilidade pode ser definida como a capacidade de antecipar as consequências da conduta e, no Direito Tributário, a segurança jurídica confere ao contribuinte a capacidade de prever os limites da intervenção do Poder Público sobre seus atos, de forma que o contribuinte saiba antecipadamente o campo da discricionariedade para o agir do Estado, sendo possível antecipar alternativas interpretativas e efeitos normativos de normas jurídicas, entendida como “calculabilidade”⁸.

Registre-se que o elevado grau e diversas espécies de indeterminação presentes nos termos e enunciados da cláusula de PPT são evidenciados a partir de diversos exemplos, praticamente de todos os seus enunciados, como: “não obstante outras cláusulas do acordo”, “um benefício do acordo”, “se for razoável concluir”, “todos os fatos e circunstâncias relevantes”, “um dos principais propósitos”, “que resultou direta ou indiretamente”, “naquelas circunstâncias”, “em conformidade com o objetivo e propósito”, “cláusulas relevantes do

⁶ YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário – uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 53.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 141.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 125-126.

acordo”. Todavia, nem todos os termos e enunciados estão sujeitos às mesmas espécies de indeterminação semântica e pragmática, tampouco estão presentes no mesmo grau de indeterminação, razão pela qual será feita uma análise profunda e detalhada no decorrer desta tese sobre cada espécie e grau de cada indeterminação atribuída a cada termo e enunciado da cláusula de PPT.

De acordo com o que será abordado no Capítulo 4 desta tese, especificamente com relação às relações jurídico-tributárias, a indeterminação normativa que violar a capacidade de o contribuinte estar apto a orientar seu comportamento no exercício pleno de sua autonomia sem poder minimamente antever as consequências jurídicas da hipótese de incidência tributária e, portanto, não ter conhecimento prévio a sua conduta sobre o que, quanto, onde, quando e para quem ele deve pagar tributo, será considerada como inconstitucional, por não ser compatível com a segurança jurídica (indo contra os pressupostos de cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade), legalidade tributária (material ou tipicidade, e formal), isonomia tributária e separação de poderes, além de contraria o próprio fundamento do Estado de Direito. É o que esta tese defende que ocorre com a cláusula de PPT.

Para isso, identificamos três perguntas de pesquisa derivadas deste estudo que permeiam esta tese e as quais responderemos nas conclusões deste trabalho:

1. *A cláusula de PPT contém termos e enunciados portadores de indeterminação em elevado grau e sob diversas espécies?*

Essa primeira pergunta visa responder se é possível que acordos contra a bitributação (que veiculam normas de repartição de competência tributária e, portanto, reduzem ou eliminam carga tributária de Imposto de Renda) contenham cláusula de PPT (norma geral antiabuso que visa reduzir o escopo de aplicação dos acordos que, por sua vez, reduzem carga tributária) portadoras indeterminação (vagueza, genericidade, ambiguidade, polissemia, subespecificação, etc.) em sua linguagem.

2. *Se sim, as espécies de indeterminação presentes em elevado grau na cláusula de PPT provocam dúvida razoável a ponto de impossibilitar a compreensão do significado dos termos e enunciados utilizados em sua linguagem?*

Essa segunda pergunta parte da premissa de que a primeira foi respondida em sentido positivo. Assim, busca verificar se as espécies e o grau de indeterminação para a cláusula de PPT impedem, de forma efetiva e não meramente potencial, sua aplicação naquele caso concreto, gerando dúvida relevante sobre a possibilidade de uma redução de carga tributária o que, indiretamente, implica em majoração de carga tributária e limitação de direitos fundamentais do contribuinte.

3. *Se sim, essa impossibilidade de compreensão de significados dos termos e enunciados da cláusula de PPT é suficiente para ela ser incompatível com o direito tributário brasileiro em razão de violar princípios basilares como segurança jurídica, legalidade tributária, tipicidade tributária, isonomia tributária, além de separação de poderes e Estado de Direito?*

Essa terceira pergunta parte da premissa de que as duas primeiras perguntas foram respondidas positivamente. Assim, esta pergunta visa responder se, diante do direito tributário brasileiro, a utilização de elevado grau de indeterminação em suas diversas espécies em uma norma geral que visa evitar a aplicação de redução de carga tributária e implica na restrição de direitos fundamentais dos contribuintes, como é o caso da cláusula de PPT, é compatível com as normas constitucionais que são o alicerce do nosso ordenamento como um Estado Democrático de Direito, notadamente, princípios fundamentais da segurança jurídica, legalidade tributária, tipicidade tributária, isonomia tributária, além de separação de poderes e do próprio Estado de Direito.

Cumprе registrar que esta tese não visa analisar a interação ou relação entre direito tributário internacional e direito interno, seja sob perspectivas das teorias monistas ou dualistas, de hierarquia ou aparente conflito de normas, seja no que tange à aplicação de cláusula geral antiabuso doméstica (como é o caso do art. 116, § único do Código Tributário Nacional) –

veiculada por lei complementar interna – com a cláusula de PPT enquanto medida antiabuso internacional veiculada por acordo contra a bitributação. O que se pretende neste estudo é examinar os termos e enunciados da cláusula de PPT à luz da Constituição Federal brasileira, concernente ao grau e espécies de indeterminação linguística aceitáveis para uma norma geral que restringe direitos fundamentais e afeta a incidência tributária dos contribuintes.

Também não é objeto desta tese discorrer sobre a diferenciação de nomenclatura e das características relacionadas à discussão jurídica de tipos e conceitos e sua função no direito tributário. O objetivo é apenas investigar, a partir da indeterminação linguística, os graus e espécies de indeterminação presentes na cláusula de PPT, a partir da teoria da linguagem aplicada ao Direito e, portanto, das indeterminações normativas exclusivamente verificadas a partir da redação desta cláusula convencional isoladamente, sem perquirir sobre discussões de conceito versus tipo na determinação das regras tributárias de forma geral e suas funções no sistema tributário brasileiro. Isso fugiria, em demasiado, do nosso escopo e não condiz com a metodologia adotada neste estudo.

Por fim, cabe esclarecer que esta tese não visa somente afastar o entendimento de que as espécies e graus de indeterminações são admitidas no Direito e, portanto, devem ser suportadas também no direito tributário – o que, conforme demonstraremos, mostra-se um raciocínio equivocado –, mas também comprovar que, a depender do grau e da espécie de indeterminação verificada na linguagem de uma norma tributária antiabuso que restringe direitos fundamentais do contribuinte e influencia na quantificação e na incidência tributária de sua conduta, tal prática ou técnica legislativa viola de forma patente princípios basilares protegidos pela Constituição Federal do Brasil. Portanto, esta tese visa comprovar que a cláusula de PPT, atualmente inserida em acordos internacionais brasileiros, ainda que sob a premissa de combater comportamentos abusivos de forma geral, não pode ser concebida com os graus e espécies de indeterminação que hoje se verificam em seu texto, por violar a Segurança Jurídica, a Legalidade Tributária, a Tipicidade Tributária, a Isonomia Tributária, o Estado de Direito e a Separação de Poderes.

PERGUNTA 1:

A cláusula de PPT contém termos e enunciados portadores de indeterminação em elevado grau e sob diversas espécies?

Essa primeira pergunta visa responder se é possível que acordos contra a bitributação (que veiculam normas de repartição de competência tributária e, portanto, reduzem ou eliminam carga tributária de Imposto de Renda) contenham cláusula de PPT (norma geral antiabuso que visa reduzir o escopo de aplicação dos acordos que, por sua vez, reduzem carga tributária) portadoras indeterminação (vagueza, genericidade, ambiguidade, polissemia, subespecificação, etc.) em sua linguagem.

PERGUNTA 2:

Se sim, as espécies de indeterminação presentes em elevado grau na cláusula de PPT provocam dúvida razoável a ponto de impossibilitar a compreensão do significado dos termos e enunciados utilizados em sua linguagem?

Essa segunda pergunta parte da premissa de que a primeira foi respondida em sentido positivo. Assim, busca verificar se as espécies e o grau de indeterminação para a cláusula de PPT impedem, de forma efetiva e não meramente potencial, sua aplicação naquele caso concreto, gerando dúvida relevante sobre a possibilidade de uma redução de carga tributária o que, indiretamente, implica em majoração de carga tributária e limitação de direitos fundamentais do contribuinte.

PERGUNTA 3:

Se sim, essa impossibilidade de compreensão de significados dos termos e enunciados da cláusula de PPT é suficiente para ela ser incompatível com o direito tributário brasileiro em razão de violar princípios basilares como segurança jurídica, legalidade tributária, tipicidade tributária, isonomia tributária, além de separação de poderes e Estado de Direito?

Essa terceira pergunta parte da premissa de que as duas primeiras perguntas foram respondidas positivamente. Assim, esta pergunta visa responder se, diante do direito tributário

brasileiro, a utilização de elevado grau de indeterminação em suas diversas espécies em uma norma geral que visa evitar a aplicação de redução de carga tributária e implica na restrição de direitos fundamentais dos contribuintes, como é o caso da cláusula de PPT, é compatível com as normas constitucionais que são o alicerce do nosso ordenamento como um Estado Democrático de Direito, notadamente, princípios fundamentais da segurança jurídica, legalidade tributária, tipicidade tributária, isonomia tributária, além de separação de poderes e do próprio Estado de Direito

b) Justificativa

O tema deste estudo assume grande importância teórica e prática na comunidade jurídica, tendo em vista que a interpretação e aplicação da cláusula de PPT em sua atual redação pelos Estados Contratantes, seguindo as recomendações da OCDE feitas na Ação 6 do Projeto BEPS e nos Comentários à CM OCDE, restringe indevidamente o âmbito de aplicação dos acordos contra a bitributação, o que é prejudicial economicamente para os países e está em desacordo, inclusive, com o objetivo e propósito dos acordos internacionais, de fomentar os investimentos e garantir maior segurança jurídica na relação entre os Estados Contratantes. Consequentemente, certas situações fáticas que poderiam (e deveriam) ser estar protegidas pela convenção internacional deixam de receber a proteção jurídico-tributária que lhes era cabível, o que está em desacordo com próprio texto do acordo contra a bitributação, bem como prejudica a consecução do objetivo principal desses instrumentos, qual seja, o de incentivar os investimentos estrangeiro entre os países signatários (i.e., promoção das relações econômicas entre os Estados). Esta tese sustenta, portanto, que a cláusula de PPT por conter diversas espécies de indeterminação linguística sua redação viola o direito tributário brasileiro por contrariar princípios basilares da Constituição Federal, tais como Segurança Jurídica, Legalidade Tributária, Tipicidade Tributária, Isonomia Tributária, Separação de Poderes e do próprio Estado de Direito.

A presença das várias espécies de indeterminação em elevado grau nos termos e enunciados que compõe a linguagem da cláusula de PPT, por afetar a restrição de direitos fundamentais do contribuinte (na qualidade de norma geral antiabusiva ou antielisiva) como

dignidade, liberdade, propriedade e igualdade – ao impedir que ele tenha a plena capacidade de vivenciar o presente e planejar o futuro de forma plena e livre, ou seja, com autonomia, de forma a compreender qual será a carga tributária incidente sobre sua conduta antes de incorrê-la – bem como por implicar em possível incidência e majoração de carga tributária ao contribuinte (na qualidade de norma que impede a aplicação de norma convencional redutora de carga tributária por isenção ou redução de alíquota), implica em insegurança jurídica, por não serem observados os pressupostos de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade neste caso. Com a imprevisibilidade das consequências tributárias decorrente da cláusula de PPT, os contribuintes, pragmaticamente, terão que recorrer a soluções de compromisso para seu caso concreto, muitas vezes de forma limitada, parcial e insatisfatória, como por meio Procedimento Amigável (para fins de direito internacional público) ou por meio de decisão judicial do Estado Contratante competente – Estado da Fonte (para fins de direito tributário do Brasil), ficando sujeitos ao casuísmo decisório em razão da ausência de um padrão suficiente de cognoscibilidade e calculabilidade do conteúdo normativo da cláusula de PPT para as situações fáticas vivenciadas. Verifica-se, aqui, a violação ao princípio da Isonomia Tributária, na medida em que não será observada a exigência de que as normas sejam iguais em conteúdo para todos os contribuintes, como também que sejam aplicadas de forma uniforme a todos que se encontrem em situação equivalente⁹.

A relevância que justifica a escolha do tema desta tese torna-se ainda maior quando se considera a crescente sofisticação das operações internacionais e a tendência de expansão e aumento dos casos de aplicação da cláusula de PPT, cujos efeitos novíços tomam elevada relevância no contexto econômico mundial na atualidade. Isso porque a aplicação irrestrita, demasiadamente ampla ou indevida da cláusula de PPT para transações ou arranjos internacionais (i) que não sejam contra o objetivo e propósito dos acordos contra a bitributação (para fins de direito internacional público) ou (ii) de forma meramente subjetiva, discricionária ou arbitrária, por parte da Autoridade Fiscal, poderá desestimular o desenvolvimento das atividades empresariais e a realização de investimentos transnacionais, razão pela qual constitui

⁹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. Salvador/São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2022, p. 26.

evidente obstáculo ao progresso econômico e social dos Estados Contratantes, devendo ser afastada. Isso sem contar, no prejuízo político e diplomático em razão de o Brasil ser considerado um país que não cumpre com os acordos internacionais que celebra, o que prejudica ações como o pleito de ingresso do Brasil na OCDE bem como a celebração de outros acordos internacionais comerciais, gerando consequências prejudiciais à imagem do Brasil internacionalmente que podem se transformar em prejuízos econômicos e sociais.

Note-se que a importância da cláusula de PPT é, inclusive, maior do que a importância do MLI, já que seu alcance por meio de protocolos bilaterais aos acordos contra a bitributação celebrados por países que não aderiram ao MLI, bem como aqueles negociados em separado por países signatários, aumenta o número de acordos contra a bitributação aptos a possuírem a cláusula de PPT¹⁰. Isso faz com que a cláusula de PPT se torne a medida antiabuso mais importante nos acordos internacionais, inclusive por ser a única totalmente padronizada para os países signatários do MLI. Ademais, ainda nas negociações bilaterais isoladas, o padrão de redação da cláusula de PPT tem se mantido idêntico àquele veiculado no Artigo 7(1) do MLI e no art. 29 (9) da CM OCDE¹¹.

Portanto, se pretende com essa tese demonstrar que a cláusula de PPT inserida nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil e naqueles ainda a serem celebrados, sob pretexto de coibirem o abuso no planejamento tributário internacional, não pode conter as espécies de indeterminação nos graus que contém em sua atual redação para fins de compatibilidade com o direito tributário brasileiro. Isso significa dizer que, sob a perspectiva da Constituição Federal do Brasil, a cláusula de PPT tal como inserida nos acordos contra a

¹⁰ HATTINGH, Johann. The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Vol. 72, issues 4/5, 2018, section 2.3.1; e KUŹNIACKI, Błażej. Constitutional Issues Arising from the Principal. Purpose Test: The Lesson from Poland. *Studia Iuridica Lublinensia*, Lublin, vol. XXVII, n. 2, 2018, p. 96.

¹¹ SCHWARZ, Jonathan. Multilateral or Bilateral Implementation of BEPS Treaty-Related Measures? Swiss-UK and UK-Uzbekistan Protocol Show the Way. *Kluwer International Tax Blog*, 21 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2018/02/21/multilateral-bilateral-implementation-beps-treaty-related-measures> Acesso em 10 de abril de 2022; e TOMAZELA, Ramon, Brazil's Absence from the Multilateral BEPS Convention and the New Amending Protocol Signed between Brazil and Argentina, *Kluwer International Tax Blog*, 5 de setembro de 2017. Disponível em: http://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazilsabsence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/?print=print#_ftn10. Acesso em: 19 de março de 2022.

bitributação celebrados pelo país até hoje, em virtude de sua redação ser dotada de diversas espécies de indeterminação linguística em elevado grau, aliada a uma exigência probatória de baixo grau de convencimento, mostra-se inconstitucional.

Ao investigarmos a compatibilidade da cláusula de PPT com o direito tributário brasileiro estamos contribuindo para a adequação dessa medida perante a Constituição Federal e, então, uma vez com ela compatível, estar apta ser aplicada nas situações abarcadas pelos acordos internacionais e, portanto, contribuinte para o aumento dos investimentos externos entre os países-signatários dos acordos contra a bitributação de forma legítima e adequada, o que gera em última instância o crescimento econômico mundial, na medida em que ao se aplicar de forma ampla e ilimitada uma cláusula convencional internacional limitadora de direitos fundamentais e majoradora de carga tributária estar-se-ia (i) violando o objetivo e propósito dos acordos celebrados e (ii) os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes em conhecer e calcular o conteúdo prescritivo da norma restritiva de seu direito para orientar seu comportamento diante da potencial carga tributária antes de praticá-lo.

Assim, esta tese está auxiliando a elaboração de política fiscal internacional do Brasil de forma adequada e constitucional, contribuinte para a expansão econômica e consagração do Brasil como cumpridor de seus deveres e obrigações assumidos internacionalmente perante os demais Estados soberanos.

Além disso, ao impedir a aplicação inconstitucional da cláusula de PPT para diversos casos em que não se está diante de abuso por violação do objeto e propósito dos acordos contra a bitributação ou para casos em que sua o contribuinte não poderia sofrer com essa restrição de direitos e aumento de carga tributária, certos benefícios socioeconômicos indiretos passam a ser experimentados, visto que a livre movimentação de rendimentos e capitais permite que os recursos financeiros correspondentes sejam utilizados em outras atividades, contribuindo,

portanto, para alocação ótima de recursos financeiros, bem como para a diversificação dos investimentos e para a circulação de capitais entre os Estados¹².

Esses efeitos econômicos, embora não sejam determinantes para a definição do escopo dos acordos contra a bitributação, evidenciam a importância da tese. Afinal, não se pode perder de vista que a prevenção à dupla tributação internacional da renda, por meio da celebração dos acordos contra a bitributação, não constitui um fim em si mesmo, mas é, na verdade, um meio para a consecução dos propósitos e objetivos almejados pelos Estados Contratantes, que consistem, essencialmente, na captação de investimentos externos e na expansão das relações econômicas internacionais¹³. Portanto, sob essa perspectiva, a incompatibilidade da cláusula de PPT com o direito tributário brasileiro constitui obstáculo para que sejam alcançados os propósitos visados pelos países signatários das convenções internacionais, não havendo justificativa para que a cláusula de PPT em sua redação atual reduza indevidamente o âmbito de aplicação dos acordos contra a bitributação.

A relevância desta tese ganha mais força quando somada ao recente pleito feito pelo Brasil para ingressar como país-membro na OCDE¹⁴, o que torna ainda mais urgente um estudo científico que investigue o conteúdo e limites de aplicação da cláusula de PPT, uma vez que tal dispositivo normativo faz parte da CM OCDE de 2017 e passou a ser replicada, por meio do MLI, na maioria dos acordos contra a bitributação celebrados até hoje pelos países-membros da própria OCDE. Se o Brasil pretende, um dia, fazer parte dessa organização internacional, deve conhecer a fundo o funcionamento e formato dos instrumentos utilizados por seus países-membros, principalmente adequando os acordos internacionais que utilizam o referido modelo ao direito interno brasileiro, de forma a evitar incongruências na interpretação e aplicação

¹² ARNOLD, Brian J. et al. Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Amsterdam: IBFD, vol. 56, no. 6, 2001, p. 233.

¹³ Conforme dispõe o §54 dos Comentários ao Artigo 1 da CM OCDE: “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” (OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version*. Paris: OCDE Publishing, 2017, p. 72).

¹⁴ O Brasil formalizou seu pedido de adesão à OCDE para se tornar membro da referida organização internacional no dia 30 de maio de 2017. *Agência Brasil*. 30 de maio de 2017. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-05/brasil-formaliza-pedido-de-adesao-ocde>. Acesso em 25 de outubro de 2019

desses instrumentos com seus parceiros internacionais, sob pena de alegação de violação do princípio da boa-fé e do *pacta sunt servanda* presente na Convenção de Viena sobre os Direitos do Tratados¹⁵..

Adicionalmente, importante esclarecer que a cláusula de PPT encontra existência no texto de diversos acordos contra a bitributação já celebrados por diversos Estados Contratantes no mundo, inclusive em acordos celebrados pelo Brasil¹⁶ - vigentes e eficazes –, além de já ter sido objeto de decisão de cortes de países¹⁷, bem como ser amplamente propagado pela doutrina internacional e nacional. Não se trata, pois, de tema meramente teórico ou estritamente acadêmico desprovido de aplicabilidade prática e relevância empírica, sendo certo que, em razão da utilização massiva da CM OCDE e de seus Comentários pelos negociadores dos Estados Contratantes – inclusive por meio do MLI –, surjam semelhanças consideráveis e até trechos idênticos nas redações dos acordos contra a bitributação, fenômeno que levou à universalização¹⁸ e certa harmonização do direito tributário internacional. Portanto, não se trata de uma tese de doutorado construída exclusivamente sobre elementos não normativos ou *soft law*, como demonstrado, mas com base em veículos normativos e já em vigor no Brasil e outros prestes a vigorarem¹⁹.

Por fim, por esta tese de doutorado investigar a fundo as espécies e graus de indeterminação presentes nos termos e enunciados da cláusula de PPT, contribui ainda de forma considerável para aperfeiçoamento do processo legislativo de edição de leis tributárias que versem sobre obrigação principal (i.e., incidência tributária) e normas fiscais antiabuso (sejam gerais, específicas, em âmbito internacional ou interno), na medida em que didaticamente

¹⁵ Artigos 26, 27, 31 e 43 do Decreto nº 7.030 de 14 de dezembro de 2009.

¹⁶ Nos acordos com Argentina e Suécia (por Protocolo); Suíça; Singapura; Emirados Árabes Unidos e Uruguai. Há também cláusula de PPT no acordo celebrado com a Colômbia, mas ainda sem decreto legislativo.

¹⁷ Vide, por exemplo, o recente julgado canadense: *Canada vs. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SSC 49. Disponível em: <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>. Acesso em: 2 de janeiro de 2022.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Nota introdutória à segunda edição. In: CASELLA, Paulo Borba. *Direito Internacional Tributário Brasileiro – Convenções de bitributação*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 11.

¹⁹ Acordos contra a bitributação com a cláusula de PPT que ainda não se tornaram vigentes nem eficazes, mas já foram assinados pelo Brasil sob a perspectiva de Direito Internacional Público: Uruguai, Colômbia e Reino Unido, além de protocolo celebrado com a Suécia.

examina a forma como cada espécie de indeterminação linguística (semântica e pragmática) interage em diferentes graus com os elementos essenciais da norma tributária que implica em restrições de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Por esse motivo, sob essa perspectiva da teoria da indeterminação aplicada ao direito tributário, esse estudo pode ser transposto para outras normas antiabuso, e também para regras de incidência tributária em si, por haver uma interseção sobre os limites admitidos pela Constituição Federal no que tange às espécies e graus de indeterminação a serem adotados em normas tributárias que impliquem no surgimento ou majoração de obrigação tributária, em razão dos princípios basilares por ela assegurados. É, portanto, uma tese que pode contribuir para o estudo e aperfeiçoamento legislativo, bem como de fundamentação para o Poder Judiciário quando do exame de constitucionalidade a ser feito diante de normas tributárias cujos termos e enunciados são portadores de diversas espécies de indeterminação linguística em elevado grau.

c) Contribuição original à ciência jurídica

A contribuição original desta tese à ciência jurídica reside na metodologia adotada para comprovar a incompatibilidade da cláusula de PPT com o direito tributário brasileiro, a partir da teoria da indeterminação linguística aplicada ao Direito, o que constitui uma abordagem inovadora tanto no Brasil como no exterior. Para que se compreenda a contribuição original desta tese, é preciso, inicialmente, reconhecer o mérito dos estudos que a precederam.

O ponto de partida remete aos estudos de ÁVILA²⁰, que traz metodologia inovadora sobre a teoria da indeterminação no Direito, diferenciando-se de autores pretéritos que se aprofundaram sobre o assunto²¹. Adotando a taxonomia e definições das espécies de

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. Salvador/São Paulo: Juspodivm/Malheiros, 2022.

²¹ ASGEIRSSON, Hrafn. *The nature and value of vagueness in the law*. Oxford: Hart, 2020; LANIUS, David. *Strategic indeterminacy in the law*. Oxford: OUP, 2019; e ENDICOTT, Timothy. *The value of vagueness. Language in law*. In: MARMOR, Andrei; SOAMES, Scott (orgs.). *Philosophical Foundations of Language in the Law*. Oxford: OUP, 2011.

indeterminação do autor, passamos a investigar a cláusula de PPT sob a perspectiva da indeterminação, contrapondo as diversas espécies e seus graus frente aos termos e enunciados utilizados na linguagem cláusula de PPT.

Essa abordagem metodológica linguístico-semântica e linguístico-pragmática jamais fora feita com relação à cláusula de PPT pela doutrina internacional, que se preocupou em apontar falhas de redação, dúvidas de significado, desvirtuamento de finalidade e problemas de legalidade apenas em teoria da cláusula de PPT, jamais adentrado ao exame técnico e específico da compatibilidade dessa cláusula com o direito interno de determinado país. Exceção é feita para KUŹNIACKI, que realizou essa análise para fins da verificação da compatibilidade da cláusula de PPT com o direito polonês à luz da sua Constituição. O foco dos principais expoentes de direito tributário internacional se situou no plano dos trabalhos e instrumentos da OCDE²², pouco investindo a compatibilidade da cláusula de PPT com o direito interno de seus países de forma mais detalhada e metódica. Quando o faziam, na maior parte das ocasiões, era de forma mais superficial e sem adotar metodologia específica sobre a teoria escolhida para comparar a possibilidade de elementos subjetivos na composição de uma norma tributária antiabuso.

A maioria da doutrina internacional focou na perspectiva internacional ao examinar a cláusula de PPT e tecer críticas ao seu excessivo subjetivismo e à ausência de definição de termos essenciais em seu texto. Ademais, vários autores optaram por analisar a cláusula de PPT comparativamente a outras cláusulas antiabuso existentes, seja no âmbito da própria Convenção Modelo da OCDE – como as cláusulas de beneficiário efetivo e cláusulas LOB – seja sob a perspectiva do Direito Europeu²³ (examinando Diretivas diversas, por exemplo, a ATAD) e

²² CHRISTIANS, Allison; SHAY, Stephen. General Report. In: 102A Cahiers de Droit Fiscal International: Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses 17. International Fiscal Association, Rio de Janeiro Congress, 2017.

²³ KUŹNIACKIKUŹNIACKII, Błażej. Poland's Implementation of EU GAAR Compromises Constitutional and EU Principles. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, Vol. 49, n. 3, 2021, pp. 237-253; DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 43, issue 1, 2015; DOURADO, Ana Paula. The EU Anti-Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 44, issue 6/7, 2016; RANZ, Alfredo. Principal Purpose Test y Medidas Aclaratorias y Opcionales de Corte Antiabusivo (Acción 6). In: CID, José Manuel Almudí Cid *et al* (diretores). *El Plan de Acción sobre Erosón de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*. Navarra: Aranzadi,

também sob a perspectiva do *Guiding Principle*, introduzido pela OCDE no § 9.5 Comentários ao Artigo 1º da CM OCDE em 2003 até, posteriormente, a transformação e inclusão da redação final da cláusula de PPT na CM OCDE e no MLI, de maneira diferente daquela inicialmente concebida. Também sob esse enfoque do MLI, vários autores²⁴ escreveram sobre a cláusula de PPT.

Outra perspectiva muito explorada pelos autores de diversos países foi a relação entre norma geral e norma especial antiabuso, notadamente a interação entre GAAR e SAAR. Nesse ponto, diversos foram os trabalhos envolvendo a possibilidade de coexistência e regra de prevalência entre as GAARs e as SAARs em âmbito internacional, conforme será abordado no Capítulo 1 desta tese.

A doutrina internacional também focou bastante na análise da interação e conflito entre norma geral antiabusiva internacional, isto é, inserida em acordos internacionais, e aquelas normas gerais antiabuso internas, isto é, inseridas por meio de lei doméstica dos Estados. Nesse sentido, houve quem examinasse a redação da cláusula de PPT com norma geral antiabuso interna anteriormente existente e considerada inconstitucional²⁵. Todavia, a maior parte da doutrina focou no exame do conceito, extensão e aplicação de “abuso” para fins da cláusula de

2017; VILELA, Hélder. A Proposta da Acção 6 do Plano BEPS da OCDE: Problemas de Compatibilidade com o Direito da União In: Estudos: Doutorado & Mestrado, vol. 4. Instituto Jurídico: Coimbra, 2016; PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse and aggressive tax planning in the BEPS era: how EU law and the OECD are establishing a unifying conceptual framework in international tax law, despite linguistic discrepancies. *World Tax Journal*, Vol. 9, n. 1, Amsterdam, 2017.

²⁴ GOMES, Marcus Livio. *The Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021; GOMES, Marcus Livio. The DNA of the Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument. *Intertax, Alphen aan den Rijn*, vol. 47, issue 1, 2019, pp. 66-90; GOMES, Marcus Livio. Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention. *Intertax*. vol. 46, n. 1, pp. 45-61.

²⁵ KUŹNIACKII, Błażej. Constitutional Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland. *Studia Iuridica Lublinensia*, Lublin, vol. XXVII, 2, 2018, pp. 96-115.

PPT, havendo extensa bibliografia²⁶ produzida sob esse enfoque, tanto no exterior como no Brasil²⁷.

Todavia, no que concerne à compatibilidade da cláusula de PPT com o direito interno brasileiro, poucos foram os trabalhos de autores brasileiros²⁸ sob essa perspectiva, quase sempre superficiais e genéricos quando teciam críticas à indeterminabilidade dos termos e enunciados nela inseridos, sem adoção de metodologia e didática específicas quanto a teoria adotada, premissas e rigidez científica. Ainda que tenham sido trabalhos extremamente técnicos e de mais elevada qualidade²⁹, não tiveram a profundidade desta tese, por óbvio, já que se trataram, quase que totalmente, em artigos científicos publicados em coletânea de livros, revistas científicas e periódicos acadêmicos, cuja limitação de extensão, detalhamento e objetivo do trabalho mostra-se completamente distinta à desta tese de doutorado. Adicionalmente, cumpre destacar que, mesmo assim, a maioria dos autores brasileiros³⁰ trilhou

²⁶CUNHA, Rita. BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule. *Global Taxation*, vol. 1., june 2016, pp. 186-190; KUŹNIACKII, Błażej. 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, issue 2, Maio de 2018, pp. 233-294; LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 74 *Tax Notes International*, issue 7, pp. 655-664 (2014); 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 law case law. *Erasmus law review*, n. 1, ago/2017, pp. 48-59; VALDERRAMA, Irma Mosquera; BURGERS, Irene, Review of Anti-Avoidance Measures of a General Nature and Scope – General Anti-Avoidance Rules and Other Measures. *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, No. 10, 2019.

²⁷VIEIRA, Carlos Renato; CARVALHO, Flávio. A Ação 6 do BEPS e a PPT Rule. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Vol. II. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2016, pp. 3-24; ROTHMANN, Gerd Willi. O *Principal Purpose Test* Previsto na Ação 6 do BEPS. Anais do 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, 22, 23, 24 de agosto de 2018 em São Paulo, SP – FDUSP. São Paulo, 2018, pp. 47-54; 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.

²⁸SCHOUERI, 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 Ferreira. (Org.). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 764; BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio. The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. *Intertax, Alphen aan den Rijn*, vol. 43, issue 12, 2015, pp. 825-838; ROSENBLATT, Paulo; SANTOS, Pedro Henrique R. C. O Alcance da Ação 6 do BEPS nos Tratados para evitar a Bitributação do Brasil: um Cenário Incerto. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, nº 4, 2018.

²⁹ROTHMANN, Gerd Willi. O *Principal Purpose Test* Previsto na Ação 6 do BEPS. Anais do 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, 22, 23, 24 de agosto de 2018 em São Paulo, SP – FDUSP. São Paulo, 2018, pp. 47-54

³⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma Estratégia Militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e*

caminho semelhante àqueles estrangeiros, focando no caráter internacional da cláusula de PPT, na CM OCDE e na Ação 6 do Projeto BEPS, investigando superficialmente o direito tributário interno sob a perspectiva constitucional.

A partir das observações feitas pelos referidos autores internacionais sobre os problemas imediatos do elevado grau indeterminação que os termos e enunciados essenciais à cláusula de PPT portam, este trabalho pretendeu fazê-lo de forma didática sob a teoria da indeterminação linguística, de forma a apresentar uma metodologia inédita para a análise do tema envolvendo a cláusula de PPT, desprendendo-se de uma concepção apriorística em relação aos vícios ou defeitos de redação dessa cláusula convencional, bem como sem incorrer no equívoco de adotar várias teorias concorrentes e diferentes para examinar o fenômeno da indeterminação normativa.

Contribuindo de forma autêntica e inovadora para os estudos sobre o tema da cláusula de PPT nos acordos internacionais contra a bitributação, esta tese também apresenta novos aportes para a interpretação dos termos e enunciados utilizados pela cláusula de PPT a partir da aplicação das espécies de indeterminação para questionar o significado por eles pretendido, por exemplo, quando contrapõe as indeterminações semânticas – como a vagueza (multidimensional e socialmente típica) – e as pragmáticas – como a implicacional e a performativa – com as dúvidas relevantes de significados que surgem dessa análise.

Outro exemplo de contribuição original à ciência jurídica desta tese é a superação do dogma de que todas as espécies de indeterminação geram dúvida relevante sobre o significado de um termo ou enunciado, quando analisamos a presença de vagueza unidimensional e

peculiaridades de países em desenvolvimento. 2 ed. Vol. I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 33; ROLIM, João Dácio. The General Anti-Avoidance Rule: Its Expanding Role in International Taxation. *Intertax, Alphen aan den Rijn*, vol. 44, issue 11, 2016, pp. 815-822; LAVEZ, Rafael Assef. Reflexões Acerca da Interpretação e Aplicação do Principal Purpose Test (PPT) a Partir do Caso Alta Energy. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional. IDBT-DEF-USP. *Tributação Internacional e Recuperação Econômica: O Papel dos Países Emergentes*. São Paulo, IBDT, 2022, p. 31-33; NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A Critical Analysis of the Principal Purpose Test Rule's Core Features and Its Practical Applicability. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. nº 07, 2020, pp. 161-181.

polissêmica (indeterminação semântica) e de indeterminação pressuposicional (indeterminação pragmática) para concluirmos que o grau de incerteza gerado por essas espécies não compromete o entendimento ou a compreensão do destinatário de forma a restringir seus direitos fundamentais, apesar de existirem, sendo indeterminações potenciais, e não efetivas.

Por fim, ao estabelecer a relação intrínseca entre limites da indeterminação linguística para os termos e enunciados que compõe a cláusula de PPT, este trabalho mostra-se inédito para o estudo da determinabilidade em matéria de normas gerais antiabuso internacionais, ultrapassando o âmbito dos acordos contra a bitributação e contribuindo para sua análise perante as normas gerais antiabuso domésticas, como é o caso daquela autorizada pelo § único do art. 116 do CTN, que até hoje gera discussões acirradas na doutrina³¹. Em face das tentativas frustradas de estabelecer uma norma dessa natureza por meio de lei interna – vide, por exemplo, as Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 685/2015, que não foram convertidas em lei e sofreram duras críticas da comunidade jurídica em razão do elevado grau de indeterminação e da possibilidade de aplicação discricionária e arbitrária pelo Fisco.

Com isso, demonstra-se que esta tese cumpre o requisito de contribuição original à ciência jurídica brasileira, por nela se verificarem os elementos de ineditismo, inovação e aplicação prática e não meramente teórica, além de ser atual diante do contexto jurídico, político e econômico no qual se insere, sob a perspectiva de direito tributário internacional – diante o pleito do Brasil em ingressar como membro na OCDE –, e sob a perspectiva de direito tributário

³¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário – limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016; BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: J. Bushatsky, 1977. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006; HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão – rotas internacionais de planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997; 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; TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003; TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário – elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

interno – diante das acirradas discussões sobre decisões do Supremo Tribunal Federal envolvendo questões que se relacionam com os limites da indeterminação no Direito³².

d) Estrutura do Trabalho

Para fins didáticos, este trabalho está dividido em 4 (quatro) partes, de forma a examinar metodologicamente o tema de acordo com a seguinte estrutura: *contexto, objeto, problema e consequência*. No **Capítulo 1** será analisado o “Contexto” desta tese, notadamente a origem, fundamentos, evolução histórica, redações, objetivo e exemplos de aplicação da cláusula de PPT. Para tanto, examinaremos a Ação 6 do Projeto BEPS de 2015 que fundamentou a criação da referida cláusula, bem como discorreremos sobre o seu objetivo, isto é, o combate ao planejamento tributário abusivo internacional. Para tanto, serão analisados os conceitos de *treaty shopping*, *rule shopping* e abuso, fundamentais para a compreensão do contexto e da finalidade de cláusula de PPT, como também adentraremos as discussões trazidas pela Ação 6 do Projeto BEPS sobre o que são as cláusulas gerais antiabuso (“GAAR”) e as cláusulas específicas antiabuso (“SAAR”), a interação entre as normas antiabuso internacionais e as domésticas e as recomendações da OCDE sobre o combate ao abuso dos acordos internacionais, até chegarmos à adoção da redação atual da cláusula de PPT inserida na Convenção Modelo da OCDE em 2017.

No **Capítulo 2** será analisado o “Objeto” desta tese, notadamente a cláusula de PPT propriamente dita, com base em sua redação inserida nos acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil, nos mesmos moldes do Artigo 29 (9) da Convenção Modelo da OCDE atual. Para tanto, dividiremos a referida norma em 5 (cinco) partes, que chamamos de elementos, de forma segmentar didática e metodologicamente a análise jurídica dos termos e enunciados essenciais que a compõem. A partir dessa segmentação, examinaremos a redação, os termos e enunciados, os possíveis significados e as críticas da doutrina internacional e

³² Nesse aspecto, isso resta evidenciado pelas recentes obras publicadas do professor Humberto Ávila que abordam esse tema e cujas ideias serviram de base para esta tese, dentre as quais destacamos: ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. Salvador/São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2022 e *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2022.

brasileira sobre cada um dos elementos da cláusula de PPT, de forma a apresentar os principais problemas e possíveis soluções iniciais, inclusive trazendo as sugestões de aditamentos e nova redação para a referida medida antibuso presente nos mais recentes acordos contra a bitributação celebrados pelo Brasil.

No **Capítulo 3** será analisado o “Problema” desta tese, notadamente, os fundamentos, espécies, graus e relevância da indeterminação linguística e sua relação na interpretação e aplicação do Direito. Após realizado exame da teoria da indeterminação em detalhes, tanto sob a perspectiva semântica como pragmática, analisaremos cada termo e enunciado dos elementos nucleares da cláusula de PPT com base na teoria da indeterminação, de forma a comparar as principais espécies de indeterminação, diferenciando-as entre si, com cada elemento nuclear da cláusula de PPT, para verificarmos a existência e o grau de indeterminação de cada delas diante dos termos e enunciados da referida cláusula. A partir de então, apresentaremos nosso entendimento sobre a existência e grau de indeterminação normativa presente na cláusula de PPT, individualmente para cada uma das espécies verificadas.

No **Capítulo 4** será analisada a “Consequência” desta tese, notadamente, a incompatibilidade da cláusula de PPT com o direito tributário brasileiro, na medida em que em razão das diversas espécies de indeterminação linguística e do elevado grau que elas se manifestam em sua estrutura textual, a referida cláusula acaba por violar direitos e garantias fundamentais do contribuinte, por não ser possível exercer o pleno exercício desses direitos em razão da impossibilidade de antever a carga tributária a qual estará sujeito em função da aplicação dessa cláusula convencional. Portanto, em razão do elevado nível e inúmeras espécies de indeterminação presente em sua linguagem que geram dúvida relevante sobre seu significado, a cláusula de PPT fere princípios basilares da Constituição Federal do Brasil, dentre os quais destacamos: Estado de Direito, Segurança Jurídica, Legalidade Tributária, Tipicidade Tributária, Isonomia Tributária e Separação de Poderes.

Por fim, serão apresentadas conclusões com base nas ideias desenvolvidas no curso dos Capítulos 1, 2 3 e 4 desta tese de forma a interpretar sistematicamente o “Contexto”, o “Objeto”, o “Problema” e a “Consequência” apresentados neste estudo para fundamentarmos nossa

conclusão de que a cláusula de PPT, a partir de uma análise baseada na indeterminação de seus termos e enunciados essenciais, mostra-se incompatível com o Direito Tributário Brasileiro por violar princípios basilares da Constituição Federal. E, também, serão respondidas as perguntas feitas nesta tese, bem como serão feitas sugestões para a solução do problema enfrentado.

CONCLUSÕES

A partir das considerações feitas nos Capítulos 1 a 4 desta tese, é possível concluir que a cláusula de PPT presente nos acordos internacionais contra a bitributação celebrados pelo Brasil por, simultaneamente, restringir o exercício pleno da autonomia da vontade do contribuinte, de um lado, e veicular norma que afeta a incidência tributária por negar redução ou isenção tributária na situação por ela tratada, de outro, é norma jurídica relacionada à obrigação tributária. Como tal, deve conter termos e enunciados com significados definidos, de forma que seja possível a compreensão do sentido do conteúdo da norma a partir da linguagem que foi utilizada, por se tratar de obrigação de pagar tributo.

Conforme demonstrado nesta tese, uma vez que a linguagem da cláusula de PPT possui diversas espécies de indeterminação em elevados graus, gerando dúvida relevante a ponto de impossibilitar a compreensão do contribuinte sobre a incidência tributária, isto é, se há incidência e de quanto, há uma clara restrição do exercício pleno de diversos direitos fundamentais que a Constituição Federal garante aos cidadãos, dos quais destacam-se a dignidade (plena capacidade de viver o presente e conceber o futuro livremente¹¹⁶⁷, sem ser tratado como se fosse um mero objeto ou simples meio para certos fins); liberdade (autonomia para decidir como estruturar sua vida e como implementá-la, de forma a conhecer as consequências dos atos que escolherá praticar); propriedade (direito de ter sua propriedade privada assegurada sem confisco e sem oneração desproporcional, infundada e sem autorização em lei); e igualdade (direito de ser tratado da mesma forma e sob o mesmo conteúdo normativo que outros que se encontrem na mesma situação).

Diante da não-observância dos direitos fundamentais dos contribuintes nesse caso, a cláusula de PPT – ao ser aplicada pela Autoridade Administrativa – irá inevitavelmente incorrer em violação de princípios basilares previstos na Constituição Federal do Brasil, notadamente,

¹¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. Salvador/São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2022 e *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 24.

Estado de Direito, segurança jurídica, legalidade tributária, tipicidade tributária, isonomia tributária e separação de poderes.

Por tais motivos, esta tese conclui que a cláusula de PPT mostra-se incompatível com as normas constitucionais que limitam o poder de tributar, violando as garantias constitucionais e direitos fundamentais dos contribuintes.

Essa conclusão se baseia no argumento de que os termos e enunciados semanticamente que compõem a cláusula de PPT em sua redação atual são portadores de indeterminação em graus superiores aos que a linguagem no Direito permite para normas que instituem ou majoram a carga tributária dos contribuintes, bem como que limita a autonomia da vontade, como é o caso das normas antiabuso na esfera tributária (gerais ou específicas).

Apesar de algumas espécies de indeterminação se mostrarem presentes em baixo grau e, portanto, gerando apenas a indeterminação aparente dos significados dos termos e enunciados a que se referem, existem também outras espécies de indeterminação, em número superior, com elevados graus, o que as torna indeterminações efetivas de significado e, portanto, impede a compreensão dos elementos nucleares da norma antiabuso veiculada pela cláusula de PPT nos acordos contra a bitributação. Sob esse aspecto, o contexto linguístico (contexto da cláusula de PPT) e extralinguístico (Ação 6 do Projeto BEPS) são insuficientes para eliminar, de forma clara e segura, as dúvidas relevantes geradas a partir de seus termos e enunciados.

O fato de que as normas veiculadas pelos acordos internacionais contra a bitributação não criam tributos, mas reduzem a carga tributária dos Estados Contratantes por implicar em repartição de competência tributária entre eles não desnatura o argumento de que, indiretamente, os acordos contra a bitributação trazem consigo normas de redução de incidência tributária que, ao serem interpretadas e aplicadas, influenciam aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária e, portanto, o quantum debeatur do contribuinte a ser suportado e mandatoriamente recolhido aos cofres públicos em razão de arranjo ou transação internacional por ele estruturada. Ainda que essa premissa fosse refutada, não se pode negar que as normas gerais antielusivas ou antiabuso, tal como ocorre com a cláusula de PPT, representam restrição

de direitos e garantias fundamentais do contribuinte, por impedir o pleno exercício da autonomia da vontade, liberdade econômica e de exercício de profissão, livre iniciativa e liberdade contratual e de organização.

O fundamento principal que sustenta o argumento desta tese de que a cláusula de PPT é incompatível com as normas constitucionais que limitam o poder de tributar dos entes federativos, a partir da análise da presença das espécies de indeterminação no Direito, resta evidenciado pois tais espécies de indeterminação (como vagueza e genericidade) – quando presentes na linguagem jurídica sem a fixação pelo legislador ex ante (previamente em lei ou no acordo internacional) de critérios, dimensões, regras de sopesamento de parâmetros sociais ou standards utilizados nos termos ou enunciados para reduzir a amplitude semântica e prever a metodologia a ser aplicada para obtenção de seus significados – violam a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, dimensões ou elementos que juntos caracterizam o princípio da segurança jurídica, visto que o contribuinte não consegue antever minimamente as consequências jurídicas de seu comportamento antes da prática de sua conduta.

Da mesma forma, a cláusula de PPT portadora dessas espécies de indeterminação sem definição ou regramento em lei para obtenção dos significados de seus termos e enunciados, viola o princípio da legalidade tributária (formal) e da tipicidade tributária (ou legalidade tributária material), pois os elementos necessários para o surgimento da obrigação tributária e, portanto, sua incidência de forma completa, não se fazem presentes em lei de forma minimamente clara e precisa, bem permite a extensão ou criação de obrigações tributárias a situações que não estejam previstas em lei. Por constituir norma de limitação do exercício pleno da liberdade e afetar diretamente o direito de propriedade do contribuinte, afeta diretamente a obrigação tributária, gerando efeitos equivalentes aos da regra de incidência tributária, inclusive por afetá-la.

Adicionalmente, demonstrou-se nesta tese que a referida cláusula convencional internacional também viola a isonomia tributária, visto que a ausência de critério de comparação e falta de clareza e completude na determinação dos elementos necessários para a aplicação da cláusula de PPT no caso concreto contribui para o excesso de discricionariedade e subjetividade

em sua interpretação e aplicação e, portanto, torna a cláusula arbitrária, violando a igualdade entre contribuintes em situações equivalentes que, somente será verificada, ex post e com base em juízos de valores e casuísmo, já que a norma em si veiculada pelo acordo internacional não trouxe limitações para tanto.

O efeito, pois, é nefasto e antagônico a um sistema constitucional tributário de um Estado Democrático de Direito. Por isso, também, viola o próprio princípio do Estado de Direito, na medida em que todas as autoridades administrativas e judiciais devem agir no limite das leis, dos acordos e da Constituição Federal e, havendo elevado grau de indeterminação nos termos e enunciados presentes na cláusula de PPT sem a previsão de mecanismos na própria norma convencional para reduzir esse grau de indeterminação, isso deixa de ocorrer, pois as autoridades passam a ser margem de liberdade excessiva para decidir sobre a aplicação da cláusula de PPT em casos particulares.

Por fim, afirmou-se que, sempre que a Autoridade Administrativa for o ente competente, na prática, para determinar o conteúdo (objeto, escopo, alcance, requisitos, quantificação) de norma de incidência tributária ou de norma limitadora de autonomia da vontade (normas fiscais antiabuso ou antielusivas), haverá a violação do princípio da separação de poderes, que determina essa competência, nesse caso, exclusivamente para o Poder Legislativo, sendo vedada sua delegação ao Executivo e ao Judiciário para legislar onde não há lei.

Portanto, este estudo expôs que a cláusula de PPT por (i) influenciar diretamente na norma de incidência tributária e, portanto, no nascimento da obrigação tributária, bem como por restringir direitos fundamentais do contribuinte no exercício de sua autonomia da vontade; (ii) ser portadora de espécies de indeterminação em elevado grau (sobretudo vagueza e genericidade) sem a previsão de regras na própria cláusula ou no protocolo do acordo internacional de como mitigar essa indeterminação semântica e pragmática; culmina por violar os normas constitucionais que representam limites e garantias fundamentais ao poder de tributar. Dentre essas, destacam-se os princípios do Estado de Direito, Segurança Jurídica, Legalidade Tributária, Tipicidade Tributária, Isonomia Tributária e Separação de Poderes.

Diante dessa constatação, esta tese afirmou que a cláusula de PPT é incompatível com o direito tributário brasileiro.

Com efeito, diante das perguntas formuladas no início dessa tese, resta respondê-las com base nos argumentos trazidos no curso desse estudo. A resposta para as três perguntas é afirmativa. Vejamos

1. *A cláusula de PPT contém termos e enunciados portadores de indeterminação em elevado grau e sob diversas espécies?* Resposta: sim.
2. *Se sim, as espécies de indeterminação presentes em elevado grau na cláusula de PPT provocam dúvida razoável a ponto de impossibilitar a compreensão do significado dos termos e enunciados utilizados em sua linguagem?* Resposta: sim.
3. *Se sim, essa impossibilidade de compreensão de significados dos termos e enunciados da cláusula de PPT é suficiente para ela ser incompatível com o direito tributário brasileiro em razão de violar princípios basilares como segurança jurídica, legalidade tributária, tipicidade tributária, isonomia tributária, além de separação de poderes e Estado de Direito?* Resposta: sim.

Uma tese, contudo, não se mostra completa somente com a apresentação do problema, as consequências e as críticas que lhes são atribuíveis. Cumpre, também, ao estudo científico propor soluções a partir das conclusões alcançadas. Assim, resta aqui propor uma solução para a consequência decorrente do problema aqui apresentado, isto é, sugestões para que a cláusula de PPT se torne compatível com o direito tributário brasileiro. Neste sentido, entendemos que as seguintes alterações essenciais devem ser feitas à sua linguagem da cláusula de PPT nos moldes do Artigo 29 (9) da CM e dos recentes acordos celebrados pelo Brasil desde 2015:

- (i) redução da genericidade, na própria cláusula de PPT, no que tange a amplitude semântica dos termos e enunciados, sobretudo retirando a menção a “um dos” e a trocando para “o”, além de substituindo o termo “principal” por um mais objetivo e de grau mais determinado como “prevalente” ou “primordial”, de forma a qualificar “o primordial propósito”;

- (ii) eliminação da vagueza multidimensional e socialmente típica ao estabelecer critérios prefixados no texto do acordo para eleição das dimensões e regras de sopesamento entre si dos parâmetros sociais ou standards utilizados, notadamente definindo condições, requisitos e testes para se considerar um propósito como “primordial”;
- (iii) esclarecimento, ainda que exemplificativamente, do que se entende como “propósito” para fins de estruturação de arranjo ou transação internacional, de forma a evitar a genericidade do termo ou utilizar outro termo mais objetivo e de grau mais determinado tal como “causa”, “razão” ou “fundamento”;
- (iv) redução da vagueza unidimensional e socialmente típica relacionada ao termo “razoável concluir” e, portanto, exigindo um grau de convencimento para fins de prova superior ao utilizado na cláusula de PPT evitando, assim, a inversão do ônus da prova para o contribuinte na prática, o que poderia ser solucionado com a substituição por um grau de provas calcado na prova clara e convincente e não na prova de verossimilhança atualmente utilizada, de forma expressa na linguagem da cláusula de PPT, bem como na menção expressa de que o ônus da prova na aplicação da cláusula de PPT é de incumbência exclusiva da Autoridade Fiscal;
- (v) estabelecimento de critérios para determinação de quais, quando, quantos e como serão considerados “todos os fatos e circunstâncias” para o caso, reduzindo o elevado grau de genericidade em razão da amplitude semântica da expressão, bem como definir os critérios, dimensões e sopesamento para o que se entende por “relevante” como qualificador dos fatos e circunstâncias, eliminando a vagueza multidimensional e socialmente típica deste vocábulo ou, ainda, permitindo o direito de o contribuinte apresentar voluntariamente e outros fatos e circunstâncias que ele julgue relevante para a apreciação pela Autoridade Administrativa durante a análise feita por ela;
- (vi) eliminação da subespecificação e indeterminação implicacional do termo “um arranjo ou transação” ao estabelecer que não serão considerados válidos se um deles for artificial ou sem substância econômica proporcional ao seu objeto social e capacidade

operacional, permitindo, portanto, que se superados os testes de artificialidade e substância econômica, os arranjos e transações serão, salvo provado em contrário pelo Fisco por meio de prova clara e convincente (não invertendo o ônus de prova para contribuinte e sem o baixo grau de prova por verossimilhança) considerados legítimos e, portanto, com presunção de que o “propósito principal” (ou “causa primordial”) não fora o de obtenção do benefício do acordo internacional;

- (vii) eliminação da subespecificação do termo “resultou direta ou indiretamente naquele benefício”, ao passar a incluir a expressão “de forma abusiva” para especificar que o resultado deve ser alcançado de forma abusiva, pois a cláusula de PPT é, juridicamente e com base em seu contexto extralinguístico (Ação 6 do Projeto BEPS), uma norma geral antiabuso aplicada a transações internacionais, sendo necessário, portanto, o elemento “abuso” como qualificador de comportamento nesse caso;
- (viii) redução da indeterminação conversacional a partir da qualificação do termos “naquelas circunstâncias” por não estar claro o contexto ao qual a expressão se relaciona, isto é, se “naquelas circunstâncias” diz respeito à concessão do benefício do acordo internacional “ainda que” um dos principais propósitos tenha sido o de obtê-lo, “sem que” um dos principais propósitos tenha sido o de obtê-lo, ou que a expressão se direcione ao momento prévio à requalificação por parte do Fisco ou após esse momento;
- (ix) redução da indeterminação pressuposicional da expressão “em conformidade com o objetivo e propósito” que qualifica “das cláusulas relevantes do acordo contra a bitributação”, na medida em que deve ser definido o que significa estar em conformidade com objetivo e propósito do acordo contra a bitributação (o todo, portanto, o veículo normativo “acordo internacional”); por exemplo, desde que haja comprovação de realização de investimentos ou aumento de desenvolvimento econômico entre os Estados Contratantes a partir da implementação do arranjo ou transação; ou definir se trata-se exclusivamente da conformidade com o objetivo e propósito da cláusula distributiva que está sendo aplicada e demais cláusulas qualificadoras como a da não-discriminação, itens do protocolo que tratam das regras

de subcapitalização e regras de CFC (a parte, portanto, algumas normas dentre várias decorrentes do veículo normativo “acordo internacional”);

- (x) esclarecimento sobre a indeterminação pressuposicional e implicacional no que tange ao termo “acordo contra a bitributação” ao final do enunciado “em conformidade com o objetivo e propósito das cláusulas relevantes”, uma vez que (a) se pressupõe que foram respeitos os princípios do *pacta sunt servanda* e da boa-fé na interpretação do acordo na qualificação jurídica do rendimento antes de ser aplicada a cláusula de PPT, bem como se pressupõe que o contribuinte comprovou a ausência de abuso por meio de provas (mesmo que não sejam claras e convincentes, pois esse grau probatório compete ao Fisco que, se falhar, havendo prova de verossimilhança contra o contribuinte isso não será suficiente para desqualificar a transação internacional como sujeita aos benefícios do acordo); e (b) implica em dizer que não houve abuso devidamente comprovado pelas autoridades fiscais e, portanto, o contribuinte logrou êxito em demonstrar por prova clara e convincente a ausência de prática abusiva (artificialidade ou falta de substância econômica) no arranjo ou transação;
- (xi) eliminação do elevado grau de indeterminação linguística presente por meio de diversas espécies, tanto semânticas como pragmáticas, nos termos e enunciados utilizados na redação da cláusula de PPT considerada no todo (cláusula de PPT de forma única) e não somente em partes como feito anteriormente (termos e enunciados isoladamente considerados), de forma a reduzir o nível de dúvida relevante quanto à sua aplicação a casos-limite, de forma geral e abstrata, o que hoje entendemos como impossibilitado devido aos motivos acima elencados e
- (xii) inclusão de exemplos e *safe harbors* para esclarecer as situações em que a cláusula de PPT não se aplicaria (enumeração negativa), de forma a orientar o contribuinte para casos que estejam de acordo com o objetivo e propósito das cláusulas aplicáveis e do próprio acordo internacional contra a bitributação.

Em conclusão, esta tese teve por objetivo defender que a cláusula de PPT falha em ser um instrumento idôneo para combater o abuso dos acordos internacionais celebrados pelo Brasil por não se adequar às exigências mínimas de determinação de significados de termos e enunciados necessários para normas jurídicas que limitam ou restringem o pleno exercício de direitos fundamentais do contribuinte no planejamento e implementação de sua conduta fazendo com que, dessa forma, a cláusula de PPT sob a premissa e com o contexto de combater violação indireta do acordo internacional por parte do contribuinte incorre, ela própria, em violação indireta da Constituição Federal, no que tange aos princípios que fundamentam o Estado Democrático de Direito da República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ACKERMAN, Bruce. *La Constitución viviente*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2011.
- ALEXANDER, Larry. The gap. *Harvard law journal*, n. 3, vol. 14, Boston: Harvard University Press, 1991.
- ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Contratos – Funções. Circunstâncias. Interpretação*, vol. 4. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- ALPA, Guido. *La certeza del diritto nell'età dell'incerterzza*. Roma: Editoriale Scientifia, 2006.
- ALSTON, W. P. Vagueness. In: EDWARDS, Paul (org.). *The Encyclopedia of Philosophy*. New York: Collier MacMillian, 1967.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- ANSCOMBE, Gertrude Elizabeth Margaret. Intention. Cambridge, *Harvard University Press*, 1957, p. 56 *apud* ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.
- ARCOS RAMÍRES, Federico. *La Seguridad Jurídica. Uma teoría forma*. Madrid: Dykinson: 2000.
- ARGINELLI, Paolo. The Royal Bank of Scotland case: more controversy on the interpretation of the term ‘beneficial owner’. In: RUSSO, Raffaele; FONTANA, Renata (Coords.). *A decade of case law: essays in honour of the 10th anniversary of the Leiden Adv LLM in international tax law*. Leiden: ITC/IBFD, 2008.
- ARNOLD, Brian J. Tax treaties and tax avoidance: the 2003 revisions to the commentary to the OECD Model. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, June 2004.
- ARNOLD, Brian J. et al. Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Amsterdam: IBFD, vol. 56, no. 6, 2001.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Petrony, 1968.
- ASGEIRSSON, Hrafn. *The nature and value of vagueness in the law*. Oxford, Hart: 2020; KLUCK, Nora. *Der Wert der Vagheit*. Berlin, Gruyter: 2014.
- ASGEIRSSON, Hrafn. *The nature and value of vagueness in the law*. New York: Hart Publishing, 2020.
- ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madrid: Editorial Trotta, 2000.

ATKINSON, C. General Anti-Avoidance Rules: Exploring the Balance between the Taxpayer's Need for Certainty and the Government's Need to Prevent Tax Avoidance. *Journal of Australian Taxation*, [s.l.], vol. 14, issue 1, 2012.

AUBERT, Eduardo Henrik. *Ensaio sobre a dogmática jurídica*. São Paulo: Almedina, 2022.

AUSTIN, John L. *How to do Things with Words*. Harvard: HUP, 1962.

AVERSA, E. HERBAIN, Ch. A. *General Assessment of BEPS and EU law: Hybrid Mismatches, Interest Deductions, Abuse of Tax Treaties and CFC Rules*. In: DANON, R. *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and International Tax Policy*, Lausanne: Schulthess, 2016.

ÁVILA, Humberto. As bases de cálculo das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: BARRETO, Simone Rodrigues Costa; TAKANO, Caio Augusto (orgs.). *Direito Tributário e Interdisciplinaridade*. São Paulo: Noeses, 2021.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário* 79. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2022.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, n. 29, São Paulo: Dialética, 2013.

ÁVILA, Humberto. Legalidade como Mediação entre Liberdade e Igualdade na Tributação. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem a Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. Salvador/São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2022.

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

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 6. ed. São Paulo, Malheiros: 2015.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo/Salvador: Malheiros/Juspodivm, 2022.

ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, vol. 282, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed., São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AVI-YONAH, Reuven S.; XU, Haiyan. Chapter 5: Evaluating BEPS. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (ed.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series on International Taxation.: Kluwer Law International*, Alphen aan Den Rijn, vol. 60, 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; XU, Haiyan. Evaluating BEPS: a reconsideration of the benefits principle and proposal for an oversight. *Harvard Business Law Review*, vol. 6: 2016.

AVI-YONAH; Reuven. The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective. *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 34, n. 3. Nova York: Brooklyn Law School, 2009.

AVI-YONAH; Reuven; PANAYI, Christiana HJI. Rethinking treaty shopping: lessons for the European Union 2, *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, Working Paper, n. 182, p. 2, Jan. 2010.

AYALA, José Luis Perez de. *Derecho Tributario*, vol 1. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. Caracterização jurídica da dignidade da pessoa humana. In: *Estudos e pareceres de direito privado*, São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. Insuficiências, deficiências e desatualização do Projeto de Código Civil (atualmente Código aprovado) na questão da boa-fé objetiva dos contratos. In: *Estudos e pareceres de direito privado*, São Paulo: Saraiva, 2004.

BACH, Kent. Semantic slack: what is said and more. In: SAVAS, Tsohatzidis (org.). *Foundations of Speech Act Theory – Philosophical and Linguistic Perspectives*. New York, Routledge: 1994.

BAILYN, Bernard. *The Ideological Origins of the American Revolution*. Cambridge: Harvard, 1992.

BAKER, Philip. A tributação internacional no século XXI. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, p. 41, 2005.

BAKER, Philip. Beneficial ownership: after indofood. *Grays Inn Tax Chamber Review*, vol. 6, n. 1, p. 15-28.

BAKER, Philip. *Double taxation conventions and International Law*. 2. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAMMENS, Niels; DE BROE, Luc. Treaty shopping and avoidance of abuse. In: LANG, Michael et al. (Ed.). *Tax treaties: building bridges between law and economics*. Amsterdam: IBFD, 2010.

BARKOCZY, S. The GST General Anti-Avoidance Provisions – Part IVA with a GST Twist? *Journal of Australian Taxation*, [s.l.], vol. 3, n. 1, 2000.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário – limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In: IBET: 50 Anos do Código Tributário Nacional (XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários). São Paulo: Noeses, 2016.

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

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. Noeses, 2013.

BECKER, Helmut; WURM, Felix J. *Treaty Shopping: An Emerging Tax Issue and Its Present Status in Various Countries*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.

BENTHAM, Jeremy. *Déontologie, ou science de la morale – Théorie*. Paris : Charpentier, 1834.

BENTHAM, Jeremy. The generality of a law. In: HART, Herbert L.A. (Org.). *Of laws in general*. Oxford: Oxford University Press, 1970.

BIANCHI, Claudia. *Pragmatica del Linguaggio*. Roma: Laterza, 2003.

BIANCO, João Francisco. Planejamento tributário: estudo de casos e exame crítico da jurisprudência. In: YAMASHITA, Douglas (Coord). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

BIANCO, João Francisco. Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 19. São Paulo: Dialética, 2005.

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

BIANCO, João Francisco; NEWTON, Raquel. Beneficiário efetivo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 26, 2011.

BIX, Brian. *Contract law – rules, theory, and context*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

BIX, Brian. *Law, language, and legal determinacy*. Oxford University Press: New York, 1993.

BIX, Brian. Vagueness and political choice in law. In: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf. *Vagueness and law - philosophical and legal perspectives*. Oxford: Oxford University Press, 2016.

BOBBIO, Norberto. *Studi per una Teoria Generale del Diritto*. Torino, Giappichelli: 2012.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. Teresina/São Paulo: EDIFPI/IBDT, 1992.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista de Direito Tributário*, vol. 63. São Paulo: Malheiros, 1993.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações Fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *University of Florida Levin College of Law, Legal Studies Working Paper*, No. 15-40, 2014.

CALAMANDREI, Piero. La certezza del diritto e le responsabilità della dottrina. *Rivista di Diritto Commerciale*, [s.l.], v. 1, 1942.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 2. ed., Coimbra: Almedina, 1998.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.

CARSTON, Robyn. Word meaning, what is said and explicature. In DOMANESCHI, Filippo; PENCO, Carlo (coord.). *What is Said and what is Not: the Semantics/Pragmatics Interface*. Stanford: CSLI, 2013.

CARSTON, Robyn. Legal texts and canons of construction: a view from current pragmatic theory. *Law and Language. Current Legal Issues* 15, Oxford: OUP, 2013.

CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente – a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

CASÁS, José Osvaldo. La codificación tributaria como instrumento de seguridad jurídica. In: PISTONE, Pasquale; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latino-americano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005.

CATÃO, Marcos André Vinhas. A “cláusula de beneficiário efetivo”: limite de sua aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito internacional tributário aplicado*. vol. 2. São Paulo, Quartier Latin, 2004.

CDE. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [s.l.], § 11 of the proposed Commentary on the PPT, out. 2015.

CELANO, Bruno. Normative legal positivism, neutrality, and the rule of law. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan; PAPA VANNIS, Diego M. (Coords.). *Neutrality and theory of law*. Dordrecht: Springer, 2013.

CHAND, Vikram. Interaction of Domestic General Anti-abuse Measures with Tax Treaties. In: DANON, Robert (ed.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Impact for European and International Tax Policy*. Zurich: Schulthess, 2016.

CHAND, Vikram. The Guiding Principle and the Principal Purpose Test. In: *International Taxation* Vol. 12. June 2015.

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

- CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 46, Issue 1, 2018. CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis. *Intertax*, vol. 46, Issue, 2018.
- CHIASSONI, Pierluigi. *Interpretation without truth – a realistic enquiry*. Dordrecht: Springer, 2019.
- CHIODI, Giulio M. *Equità – la regola costitutiva del diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2000.
- CICERO. Academica 2.92-94. In: KEEFE, Rosanna; SMITH, Peter (orgs.). *Vagueness: a Reader*. Cambridge: MIT, 1997.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança Jurídica e Mutações Legais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 10. São Paulo: Dialética, 2006.
- COOPER, G.S. International Experience with General Anti-Avoidance Rules. *SMU Law Review*, vol. 54, issue 83, 2001.
- COPI, Irving M.; COHEN, Carl; MCMAHON, Kenneth. Syllogisms in ordinary language. In: *Introduction to logic*. 14. ed., USA: Pearson, 2014.
- COPI, Irving. *Introdução à lógica*. 3. ed., São Paulo: Mestre Jou, 1981.
- CORTÊS, Osmar Mendes Paixão. *Súmula Vinculante e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- COUTO E SILVA, Almiro do. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- COVIELLO, Pedro José Jorge. *La protección de la confianza del administrado: Derecho Argentino y Derecho Comparado*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.
- CUNHA, Rita. BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule. *Global Taxation*, vol. 1, June 2016.
- DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy Between Competition and Cooperation*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.
- DAMER, Edward. *Attacking Faulty Reasoning*. 6. ed. Belmont, Cengage: 2009.
- DANON, Robert. Le concept de bénéficiaire effective dans le cadre du MC OCDE. In: IFF Forum für Steuerrecht 1, Université de Lausanne, Lausanne, 2007.

DANON, Robert. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups, *72 Bulletin for International Taxation*. No. 1, jan/ 2018.

DE BROE, Luc. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. Amsterdam: IBFD, 2008.

DE BROE, Luc. *Tax Treaty and the EU Law aspects of the LOB and PPT provision*. In: DANON, Robert. (Ed.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Impact for European and International Tax Policy*. Zurich: Schulthess, 2016.

DE FINIS, Luigi. Qualificazione. *Enciclopedia del diritto*, vol. 16.. Milano: Giuffrè, 1987.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: IBET. *Justiça Tributária*. SP: IBET, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Segurança jurídica como fator de concorrência tributária. In: VELLOSO, Carlos Mario da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Coords.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005.

DICEY, Albert Venn. *Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. Indianapolis: Liberty Fund, 1982.

DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico – introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. (Coleção professor Gilmar Mendes), vol. 2, São Paulo: Método, 2006.

DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DOLINGER, Jacob. *Direito internacional privado. Direito internacional privado: parte geral*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV, 1979. FORTE, Umberto. *União Européia, Comunidade Económica Européia (direito das comunidades europeias e harmonização fiscal)*. São Paulo: Malheiros, 1994.

DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 43, issue 1, 2015.

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e a Margem de Livre Apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

DOURADO, Ana Paula. The EU Anti-Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 44, issue 6/7, 2016.

DUCROT, Oswald. *Dire et ne pas Dire*. Paris: Hermann: 1991.

DUFF, David G. Responses to treaty shopping: a comparative evaluation. In: LANG, Michael et al. (Ed.). *Tax treaties: building bridges between law and economics*. Amsterdam, IBFD, 2010.

DUFF, David G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test: Part II. *Canadian Tax Journal*, Vancouver, vol. 66, n. 4, 2018.

EASSON, Alex. Do we still need Tax Treaties? *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n° 12/2000, 2000.

ECO, Umberto. La sobreinterpretación de textos. In: *Interpretación y sobreinterpretación*. 2. ed., Cambridge: Cambridge Press, 1997.

ELLIFFE, Craig. The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All? In: *World Tax Journal*, vol. 11, No 1, 2009.

EMMEREN, Eric. Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion? *EC Tax Review*, [s.l.] vol. 23, n. 4, 2014.

ENDICOTT, T. *Law Is Necessarily Vague*. *Legal Theory*, Cambridge, vol. 7, issue 4, dez. 2001

ENDICOTT, Timothy. The value of vagueness. Language in law. In: MARMOR, Andrei; SOAMES, Scott (orgs.). *Philosophical Foundations of Language in the Law*. Oxford: OUP, 2011.

ENDICOTT, Timothy. The value of vagueness. Language in law. In: MARMOR, Andrei; SOAMES, Scott (orgs.). *Philosophical Foundations of Language in the Law*. Oxford, OUP: 2011,

ENDICOTT, Timothy. *Vagueness in law*. Oxford: Oxford University Press, 2000.

EMMEREN, Eric. Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion? *EC Tax Review*, [s.l.] vol. 23, n. 4, 2014.

ESCOLA, Héctor Jorge. *Compendio de derecho administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1990.

ESSER, Josef. *La interpretación*. Santiago: Olejnik, 2020, p. 77; SCHREIER, Fritz. *Die Interpretation der Gesetze und Rechtsgeschäfte*. Wien: F. Deuticke, 1928.

EVANS, C. Barriers to Avoidance: Recent Legislative and Judicial Developments in Common Law Jurisdictions. *Hong Kong Law Journal*, [s.l.], Vol. 47, issue 1, 2007.

FEDELE, Andrea. Art. 23 (principio di legalità). In: BRANCA, G. *Commentario della Costituzione*. Bologna: Zanichelli, 1978.

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica – Normas Gerais Tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 17/18, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1994.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais. *Revista de Direito Público*, vol. 17/18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

FRASER, Ross. Treaty shopping and beneficial ownership: Indofood International Finance Limited v. JP Morgan Chase Bank, N.A., London Branch. *British Tax Review*, n. 4, 2006.

FRASER, Ross; OLIVER, J.D.B. Beneficial ownership: HMRC's draft guidance on interpretation of the indofood decision. *British Tax Review*, n. 1, 2007.

FREEDMAN, J. Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle. *British Tax Review*, Mytholmroyd, vol. 4, 2010.

FREEDMAN, Judith. Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance. *Asia-Pacific Tax Bulletin*. Amsterdam: IBFD, ago. 2014. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2488541. Acesso em: 8 de março de 2021.

FREIRE, Felipe Thé. Economic Substance for Holding Companies in the Post- BEPS World and After Recent ECJ Case-Law: An Analysis of Developments in Europe. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 51, issue 1, 2022.

FREITAS, Rodrigo de. Planejamento Tributário por meio de acordos de bitributação (Treaty Shopping): “Caso Prévost” e conceito de “Beneficiário Efetivo”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 109/110, 2010.

FURUSETH, E. *The Relationships between Domestic Anti-Avoidance Rules and Tax Treaties*,

GABBA, Carlo Francesco. *Teoria della retroattività delle leggi*. vol. 2. ed. Torino: Unione Tipografica Editrice, 1884.

GALLIE, Walter Bryce. Essentially contested concepts. *Proceedings of the Aristotelian Society* 56, pp. 167-198. Nova Série. Oxford, OUP: 1955.

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

GARBARINO, Carlo. *La Tassazione del reddito transnazionale*. Padua: CEDAM, 1990.

GARBARINO, Carlo. Report on Italy. *BROWN, Karen B. (ed), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*. Dordrecht: Springer, 2012.

GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GARCIA, Eusebio Gonzales. El principio de legalidad tributaria em la Constitución Española de 1978. *Revista de Direito Tributário*, vol. 11/12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

GIANFORMAGGIO, Letizia. *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*. Torino: Giappichelli, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. Os tratados ou convenções internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no direito brasileiro: In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário (Homenagem a Alcides Jorge Costa)*. vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOMES, Marcus Livio. *A Interpretação da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2010.

GOMES, Marcus Livio. Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention. *Intertax*. vol. 46, n. 1, 2018.

GOMES, Marcus Livio. The DNA of the Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument. *Intertax, Alphen aan den Rijn*, Volume 47, Issue 1, 2019.

GOMES, Nuno Sá. *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993.

GOMETZ, Gianmarco. *La certeza jurídica como previsibilidad*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

GOMETZ, Gianmarco. *La certezza giuridica come prevedibilità*. Torino: Giappichelli, 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Relaciones entre os principios de seguridad jurídica y legalidad. In: IBET. *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GORDON, Richard, *Tax havens and their use by United States taxpayers : an overview: a report to the Commissioner of Internal Revenue, the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy)*, Washington: Department of the Treasury / Internal Revenue Service, 1981.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. A proibição da retroactividade da norma fiscal na constituição portuguesa. In: CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas fundamentais do direito tributário*. Lisboa: Vislis, 1999.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

GRAETZ, Michael J. Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy, *Tax L. Rev.* 261:54, 2001.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GREEN, Leslie. Positivism, realism and sources of law. In: SPAAK, Torben; MINDUS, Patricia (Edts.). *The Cambridge companion to legal positivism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2021.

GREENBERG, Mark. How facts make law. In: *Legal Theory*, n. 3, vol. 10, Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

GRICE, Paul. Logic and conversation. *Studies in the Way of Words*. Cambridge, Harvard University Press: 1989.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GUERRA, José Calejo, Limitation on Benefits Clauses and EU Law. *European Taxation*, feb./mar., 2011.

GÜNTHER, Claus. *The sense of appropriateness – application discourses in morality and law*. New York: State University of New York Press, 1993.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GUSTAFSON, Charles; PERONI, Robert; PUGH, Richard. *Taxation of international transactions: materials, texts and problems*. 3. ed. St. Paul: Thompson, 2007 (American Casebook Series, West).

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HAACK, Susan. *Deviant Logic, Fuzzy Logic. Beyond Formalism*. Chicago, UCP: 1996.

HABERLE, Peter. *Estado constitucional cooperativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

HAFT, Fritjot. Direito e linguagem. In: KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried. (Orgs.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporânea*. Coimbra: Fundação Calouste-Gulkenkian, 2015.

HART, Herbert L. A. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: Clarendon Press, 1994.

HARVEY JR. Richard J. *Apple's International Tax Planning*. Villanova University School of Law Public Law and Legal Theory. *Working Paper* No. 2013-3061, oct. 2013.

HATTINGH J., *The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges? Taxation Translation Journal*, Issue 101, No. 2, 2017. 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.

HATTINGH, Johann. The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Vol. 72, issues 4/5, 2018.

HAYEK, Friedrich A. *The Road to Serfdom*, Chicago: 1944.

HECK, Phillipp. Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz. *Archiv für die Civilistische Praxis* 112. Tübingen, Mohr Siebeck, 1914.

HELMUT, Becker; WURM, Felix J. Survey. Treaty Shopping: an emerging tax issue and its present status in various countries. *Intertax, Alphen aan den Rijn*, special issue, 1987.

HOHFELD, Wesley Newcomb. Fundamental legal concepts as applied in judicial reasoning. *The Yale Law Journal*, New Haven, vol. 26, n. 8, 1917.

HOORN JR., J. Van. Bitributação: uma tentativa de definição. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário (estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira)*. São Paulo, Saraiva, 1994.

HORN, Laurence. “From if to iff: conditional perfection as pragmatic strengthening”. *Journal of Pragmatics* 32, 2000.

HORN, Laurence. Implying and inferring. In: ALLAN, Keith; JASZCZOLT, KAsia (orgs.). *The Cambridge Handbook of Pragmatics*. Cambridge: CUP, 2012.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão – rotas internacionais de planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

HURK, Hans van den. *Starbucks versus the People*. Amsterdam: IBFD. *Bulletin for International Taxation*, jan/2014.

IBFD. *International Tax Glossary*. 2. ed. Amsterdam: Ed. Susan M. Lyons, 1992. IBFD.

JARACH, Dino. *O fato imponible – teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JELLINEK, Walter. *Gesetz, Gesetzesanswengung und Zweckmäßigkeitserwägung*. Aalen, Scientia, 1964.

JIANG, Q., Treaty Shopping and Limitation on Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: IBFD, mar. 2015.

JONES, John F. Avery. Credit and exemption under tax treaties in case of differing income characterization. *Diritto e Prática Tributária*, vol. 77, n. 3, p. 754, 1996.

JONES, John F. Avery et al. *Tax treaty problems relating to source*. European Taxation, Amsterdam: IBFD, 1998.

JORI/PINTORE, Anna. *Manuale di Teoria Generale Del Diritto*. Torino: Giappichelli: 1995.

KALINOWSKI, George. *La logique des normes*. Paris : PUF, 1972.

KANDEV, M. N.; LENNARD, J. J. The OECD Multilateral Instrument: A Canadian perspective on the Principal Purpose Test. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, jan./2020..

KARADKAR, Radhika, Action 6 of the OECD/G20 BEPS Initiative: The Effect on Holding Companies, *Bull. Int'l Tax*, vol. 71, issues 3/4, Journals IBFD, Amsterdam, 2017.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Tradução de António Ulisses Cortês, 5. ed. Coimbra: Fundação Calouste-Gulbenkian, 2014.

KAZACOS, Amanda. BEPS Action 6: The Principle Purpose Test Revisited – Part I. *International Tax Report*, London, 2016, p. 1-2. Disponível em: <https://www.internationaltaxreport.com/double-taxation/beps-action-6-the-principle-purpose-test-revisited--part-i--1.htm>. Acesso em 9 de setembro de 2009.

KEEFE, Rosanna; SMITH, Peter. *Vagueness: a Reader*. Cambridge, MIT: 1997.

KELSEN, Hans. The emergence of the causal law from the principle of retribution. In: DAVIDSON, Donald *et. al.* (Edts.). *Essays in legal and moral philosophy*. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company, 1973.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOK, Reinout. The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 44, issue 5, 2016.

KOLOSOV, Valentyn. Guidance on the Application of the Principal Purpose Test in Tax Treaties. *Bulleting for International Taxation*, vol. 71, n. 3 e 4, pp. 1-8, fev./2017.

KUŹNIACKI, Blazej. Constitutional Issues Arising from the Principal. Purpose Test: The Lesson from Poland. *Studia Iuridica Lublinensia*, Lublin, vol. XXVII, n. 2, 2018.

KUŹNIACKI, Błażej. 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*, Amsterdam, vol. 10, issue 2, Maio maio de 2018.

KUŹNIACKI, Błażej. *Untangling the PPT's burden of proof*, Kluwer International Tax Blog. 22 Jan. 2018.

KUŹNIACKI, Blazej. The ECJ as a Protector of Tax Optimization via Holding Companies, *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 47, issue 3, 2019.

KUŹNIACKI, Błażej. Poland's Implementation of EU GAAR Compromises Constitutional and EU Principles. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, Vol. 49, n. 3, 2021.

LANG, Michael *et al.* *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. *WU - Tax Law and Policy Series*. Amsterdam: IBFD, 2016.

LANG, Michael. *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, *74 Tax Notes International*, issue 7, 2014.

LANIUS, David. *Strategic indeterminacy in the law*. Oxford: OUP, 2019.

LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley – una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007.

LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Willhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed., Berlin: Springer, 1995.

LAVEZ, Raphael Asséf. Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 43. ano 37. São Paulo: IBDT, 2019.

LEVINSON, Stephen. *Presumptive Meanings: the Theory of Generalized Conversational Implicature*. Cambridge, MIT: 2000.

LUZZATI, Claudio. *Principe e Principe: la Genericità nel Diritto*. Torino, Giappichelli: 2012.

LUZZATI, Claudio. “Ancora sulla certezza”. *Stato, chiese e pluralismo confessionale*, n. 23, 2017.

- MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4. ed São Paulo: Dialética, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed., São Paulo: Dialética, 2004.
- MALHERBE, Jacques. *Cours de Droit Fiscal International Compare*. Bruxelas: 1972.
- MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. *Positivismo jurídico lógico-inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 6. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- MARMOR, Andrei. Chapter 5 Balancing, Proportionality and Constitutional Rights. In: BONGIOVANNI, Giorgio; POSTEMA, Gerald; ROTOLO, Antonino; SARTOR, Giovanni; VALENTINI, Chiara; WALTON, Douglas (orgs.). *Varieties of Vagueness in the Law. Handbook of Legal Reasoning and Argumentation*. Dordrecht, Springer: 2018, p. 571.
- MARMOR, Andrei. *Law in the Age of Pluralism*. Oxford: OUP, 2007.
- MARMOR, Andrei. *The language of law*. Oxford: Oxford University Press, 2014.
- MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação*. São Paulo: Marcial Pons, 2015.
- MASON, Ruth. U.S. tax treaty policy and the European Court of Justice, *Tax Law Review*, New York, vol. 59, 2005.
- MATTEOTTI, René. Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules. *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 33, 2005.
- MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- MCDANIEL, Paul.; REPETTI, James; CARON, Paul. *Federal Wealth Transfer Taxation: cases and materials*. St. Paul: West Academic, 2015.
- MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. *O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1995.
- MELKONYAN, Satenik; SCHADE, Filip, Flow-Through Holding Companies in Light of the Parent-Subsidiary Directive: The Thin Line Between Tax Planning and Tax Abuse, *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 47, issues 6/7, 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

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

MORESO, José Juan. *Legal indeterminacy and constitutional interpretation*. Dordrecht: Springer, 1998.

NEVES, Antonio Castanheira. *O actual problema metodológico da interpretação jurídica*. Coimbra: Coimbra Ed., 2003. vol. 1.

NEVES, Marcelo. *Entre hidra e Hércules – princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes.

NEVES, Tiago Cassiano. Estratégia de internacionalização e sociedades holding na Europa: aspectos práticos e comparativos. *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2, São Paulo: Quartier Latin, 2006.

NOVOA, César García. *El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

NOVOA, César García. Forma y substancia en los convenios de doble imposición internacional. In: PISTONE, Pasquale; TORRES, Heleno Taveira (ed.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional – homenaje latino-americano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005.

OCDE. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

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

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária, o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta. *Revista de Direito Processual Geral*, Rio de Janeiro, n. 51, 1998.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

OÑATE, Flavio Lopez. *La certeza del diritto*. Milano: Giuffrè, 1968.

ONU, United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, 2011.

PALMITESSA, Elio Andrea. Interplay Between the Principal Purpose Test in the Multilateral BEPS Convention and the Beneficial Ownership Clause as a Treaty Anti-Avoidance Tool Targeting Holding Structures. *Intertax, Alphen aan den Rijn*, vol. 46, n. 1, 2018.

PANAYI, C.H.J.I., *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford, 2015

PASIN, João Bosco Coelho. O conceito de beneficiário efetivo nos convênios para evitar dupla imposição, como prevenção da elisão fiscal internacional. *Colóquio Internacional De Direito Tributário*, 5. Buenos Aires: La Ley, 2003.

PATTERSON, Denis. Interpretation in law. In: PATTERSON, Denis (Org.). *Meaning, mind and law – collected essays in law*. London: Routledge, 2008.

PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2. ed., Dordrecht: Springer, 2008.

PEGORARO, Andressa. *A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: IBDT, 2021.

PERDELWITZ, Andreas. International Tax Structuring for Holding Activities. In: COTRUT, Madalina. *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Amsterdam: IBFD, 2015.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse and aggressive tax planning in the BEPS era: how EU law and the OECD are establishing a unifying conceptual framework in international tax law, despite linguistic discrepancies. *World Tax Journal*, Vol. 9, n. 1, Amsterdam, 2017.

PIANTAVIGNA, Paolo. The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning. *World Tax Journal*, mai/2018.

PINETZ, Erik. Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, vol. 70, 2016.

PINETZ, Erik. Use of 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 Proposal to Revise the OECD Model Convention*. Wien: Linde, 2016.

PINKAL, Manfred. *Logic and Lexicon*. Dordrecht. Kluwer: 1985.

PIRES, Manuel. *International juridical double taxation of income*. Deventer: Kluwer Academic Publishers, 1989.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

POGGI, Francesca. Law and conversational implicatures. *International Journal of Semiotic Law*, Dordrecht, vol. 24: 2011.

- POGGI, Francesca. Grice, the law and the linguistic special case thesis. Cooperative and strategic interactions. In: CAPONE, Alessandro; POGGI, Francesca (orgs.). *Pragmatics and Law: Philosophical Perspectives*. Dordrecht: Springer, 2016.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Fontes e evolução do direito civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- POSCHER, Ralf. “An intentionalist account of vagueness: a legal perspective”. In: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf (orgs.). *Vagueness and Law*. Oxford, OUP, 2016.
- PROKISCH, Rainer. A interpretação dos tratados de dupla tributação. *Fisco*, [s.l.] n. 68, 1994.
- PROKISCH, Rainer. Does it make sense if we speak of an “international tax language”? In: VOGEL, Klau (Coord.). *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and Germany*. The Hague: Kluwer Law International, 1998.
- PRZEPIORKA, Michell. Um novo *standard* de abuso no direito fiscal europeu. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 3. São Paulo: IBDT, 2018.
- PUTNAM, Hilary. Mind, language and reality. *Philosophical Papers 2*. Cambridge, CUP: 1975.
- RAFFMAN, Diana. Placing the blame where it’s due. In: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf. (Orgs.). *Vagueness and law - philosophical and legal perspectives*. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- RAITIO, Juha. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*. Dordrecht: Kluwer, 2003.
- RANZ, Alfredo. Principal Purpose Test y Medidas Aclaratorias y Opcionales de Corte Antiabusivo (Acción 6). In: CID, José Manuel Almudí Cid *et al* (diretores). *El Plan de Acción sobre Erosón de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*. Navarra: Aranzadi, 2017.
- RAZ, J. *The Rule of Law and Its Virtue, in the Authority of Law: Essays on Law and Morality*, Oxford: Oxford, 2009.
- RAZ, Joseph. *Between authority and interpretation – on the theory of law and practical reason*. New York: Oxford University Press, 2009.
- RECANATI, François. *Language, Discours, Pensée*. Paris: Fayard: 2020.
- RECANATI, François. *Philosophie du Language (et de l’Esprit)*. Paris, Gallimard: 2008.
- REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (eds.). Klaus Vogel on Double Tax Conventions. vol. 1, 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção da confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 229. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 50. São Paulo: IBDT, 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade – em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, 2014.

ROCHA, Sérgio André. *Da Lei à Decisão: a Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sérgio André. *Treaty override no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROLIM, João Dácio. A (des)necessidade de um conceito harmônico de “beneficiário efetivo” nos Acordos para evitar a dupla tributação: um caso brasileiro e o direito comparado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 179. São Paulo: Dialética, n. 179, 2010.

ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011.

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

ROSENBLOOM, H. David. Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy, *Intertax*, Alphen aan den Rijn, vol. 22, issue 2, 1994.

ROSENBLOOM, H. David. Tax treaty abuse: policies and issues. *Law & Policy International Business*, vol. 15, 1983.

ROTHMANN, Gerd Will. Apresentação. In: YAMASHITA, Douglas. Elisão e evasão de tributos – planejamento tributário: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005.

ROTHMANN, Gerd Will. Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação. Tese de doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1978.

ROTHMANN, Gerd Will. O *Principal Purpose Test* Previsto na Ação 6 do BEPS. Anais do 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, 22, 23, 24 de agosto de 2018 em São Paulo, SP – FDUSP. São Paulo, 2018.

ROTHMANN, Gerd Will. Prefácio. In: ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RUBINGER, Jeffrey. Tax planning with U.S. income tax treaties without LOB provisions. *Tax Management International Journal*, vol. 36, n. 123, March 2007.

RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 3, jun. 2006.

RUST, Alexander; VOGEL, Klaus. Introduction. In REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (eds). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Vol. 1, 5. ed. Alphen aan den Rijn: The Netherlands, 2015.

SACCHETTO, Cláudio; TESSA, Barbara. Caso Valentino Rossi: riflessioni sull'accertamento com adesione quale instituto premiale in caso di contrasto sulla residenza fittizia delle persone fisiche. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. et al. (Orgs.). *Tributação Internacional: análise de casos*, Sao Paulo: MP Ed., 2010.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español – en torno a la revisión de un programa*. In: *Hacienda y Derecho*. VOL. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução dos conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SANTOS, Mário Ferreira dos. *Grandezas e misérias da logística*. São Paulo: Matese, 1966.

SAPIRIE, M.; VELARDE, A Can Courts Review a Competent Authority's Decision?, *Tax Notes International*, [s.l.], mar. 2015,.

SCHAUER, Frederick. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge | London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2003.

SCHAUER, Frederick. Second-order vagueness in law. In: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf (orgs.). *Vagueness and Law*. Oxford, OUP: 2016.

SCHERMERS, Henry G.; WAELBROECK, Denis F. *Judicial Protection in the European Union*. Hague: Kluwer, 2001.

SCHLEIERMACHER, Friedrich. *Hermeneutics and Criticism – and other writings*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

SCHONBERG, Soren. *Legitimate expectations in administrative law*. New York: Oxford University Press, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo (org.). *Planejamento tributário e o 'propósito negocial'*. São Paulo: Quartier Latin, 2010..

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional: qualificação e substituição – tributação, no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedade de pessoas residente na Alemanha. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 54, São Paulo, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In: Marcus Lívio Gomes; e Luís Eduardo Schoueri. (Org.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*. vol. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional: qualificação e substituição – tributação, no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedade de pessoas residente na Alemanha. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, 2000.

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

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. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 17. São Paulo: Dialética, 2003.

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 Ferreira. (Org.). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. 1ed.Salvador: JusPodivm, 2019.

SCHWARZ, Jonathan. Multilateral or Bilateral Implementation of BEPS Treaty-Related Measures? Swiss-UK and UK-Uzbekistan Protocol Show the Way. *Kluwer International Tax Blog*, 21 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2018/02/21/multilateral-bilateral-implementation-beps-treaty-related-measures> Acesso em 10 de abril de 2022.