

ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DA CLÁUSULA PPT NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E A NORMA DE COMBATE À EVASÃO FISCAL BRASILEIRA

ANALYSIS ON THE IMPACT OF THE PPT CLAUSE ON INTERNATIONAL TAX PLANNING AND THE BRAZILIAN RULE TO COMBAT TAX EVASION

Emily Silva Assad¹

Resumo: Este artigo tem como objeto o estudo da Convenção Modelo da OCDE, limitando-se ao Artigo 29 criado por meio da Ação 6 do Projeto BEPS e a cláusula PPT. Partindo da cláusula PPT analisa-se ainda a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446/DF e, com esta, a inserção de uma norma geral antievasão, uma GAAR no ordenamento jurídico brasileiro, assim como os possíveis desdobramentos de uma GAAR doméstica atrelada a Acordo para evitar a bitributação e seus impactos na Cláusula PPT, como a aplicação de benefícios alternativos ao sujeito por meio de requalificação advinda de GAAR domésticas. Os temas citados serão estudados a partir da pesquisa teórica, utilizando-se de análise bibliográfica, documental, e através de método indutivo.

Palavras-chave: Tributação Internacional, OCDE, BEPS, Cláusula PPT, Regras Gerais Antiabuso, ADI 2446.

Abstract: This article aims to study the OECD Model Convention, limited to Article 29 created through Action 6 of the BEPS Project and the PPT clause. Starting from the PPT clause, the Direct Action of Unconstitutionality No. 2446/DF is also analyzed, and with this the insertion of a general anti-evasion rule, a GAAR in the Brazilian legal system, as well as the possible consequences of a domestic GAAR tied to the Agreement to avoid bitaxation and its impacts on the PPT Clause. The themes mentioned will be studied from theoretical research, using bibliographic, documentary analysis, and through inductive method.

Keywords: international taxation, OECD, BEPS, PTT clause, General Anti-abuse Law, DAU 2446.

1. INTRODUÇÃO

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) junto aos países integrantes do G20 elaboraram no ano de 2013 estudo voltado a Base Erosion and Profit Shifting (erosão de base e transferência artificial de lucros) do estudo foi desenvolvido o Projeto BEPS que consiste num plano de ação contra a erosão das bases tributárias e a

¹ Discente do curso de Direito da Universidade do Estado do Amazonas – UEA. Membro da Clínica de Prática Tributária da Universidade do Estado do Amazonas – UEA. Endereço eletrônico: esa.dir17@uea.edu.br

transferência artificial de lucros em operações internacionais, tendo como finalidade preservar a arrecadação tributária dos países (OCDE, 2013, p. 3).

A partir do estudo realizado, a OCDE elaborou recomendações e propostas de alteração para o seu já existente Modelo de Convenção Tributária, o modelo passou a ser atualizado para sua versão mais recente do ano de 2017, ao qual para objeto deste estudo foram incluídas alterações como o preâmbulo, no qual foram determinadas as intenções dos países contratantes acerca do Acordo Multilateral (MLI), delimitando o objetivo de eliminar a dupla tributação e vedando as oportunidades de não tributação ou redução da tributação por meio de evasão ou elisão fiscal, e a adição da cláusula PPT por meio do Artigo 29, endereçado a tratar sobre os sujeitos beneficiários do MLI. A criação dos modelos tem como objetivo auxiliar os negócios entre os países que celebram convenções fiscais bilaterais e prevenir a evasão fiscal e elisão fiscal.

Com o desenvolvimento dos Modelos de Convenção Tributária, a organização internacional notou a necessidade de ações e melhorias para evitar a elisão e evasão fiscal, e prevenir que as convenções não sejam utilizadas para se obter vantagens não previstas. Surgiu assim o Projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) na OCDE/G20. Foram criadas 15 ações voltadas a evitar a elisão e evasão fiscal, consideradas ambas pela análise da OCDE prejudiciais para a arrecadação dos Estados, e a distorção das convenções tributárias.

Entre as 15 ações previstas pela OCDE temos a Ação 6, cujo objetivo é a prevenção do abuso do tratado tributário, definindo quem são os verdadeiros beneficiários da Convenção. A ação tem como principal objetivo evitar o *treaty shopping*, cuja definição segundo Schoueri é:

Podemos, portanto, para fins do presente estudo, dizer que o Treaty Shopping ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios. (SCHOUERI, 1995, pág. 21)

Ou seja, o *treaty shopping* se configura com a inserção de terceiro na cadeia de beneficiários para que a fonte do rendimento possa estar sujeita a tratado de bitributação mais vantajoso a parte contratante, tratado este que sem o terceiro interposto não seria aplicável a cadeia de beneficiários. O terceiro interposto tem sua existência, seu principal propósito, senão único propósito, exclusivamente na incidência do tratado para criar laços que atrelem a cadeia de beneficiários ao tratado mais vantajoso.

Passamos a analisar a seguir um dos métodos criados pela OCDE para que os países signatários de Convenções para evitar a Dupla Tributação evitem a elisão e evasão fiscal.

2. CLÁUSULA PPT: RAZOABILIDADE E PRINCIPAL PROPÓSITO

Dentre as 15 Ações apresentadas no Projeto BEPS passaremos a analisar a Ação 6, que resultou na inclusão do Principal Purpose Test, teste do propósito principal, por meio do artigo 29 da Convenção Modelo da OCDE, que trata sobre os sujeitos aos quais se aplica a convenção. Este finaliza com a seguinte determinação:

Não obstante as demais disposições da presente Convenção, um benefício no âmbito desta Convenção não será concedido em relação a um item do rendimento ou capital, se é razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção de benefício foi um dos principais propósitos de qualquer arranjo ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício, salvo se demonstrado que a concessão de benefício que, nestas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições relevantes da presente Convenção.²

O excerto transcrito determina que, para que se comprove se o sujeito é beneficiário ou não da convenção, é necessário que se cumpram condições, sendo esta que o sujeito não tenha realizado movimentações e arranjos com o principal propósito de se submeter à convenção contra a bitributação. Ressalta ainda que os fatos e circunstâncias serão analisados pela autoridade fiscal e, se for possível concluir, razoavelmente, que o sujeito realizou as movimentações mencionadas, este não será sujeito da convenção, de acordo com a conclusão da autoridade fiscal. Do trecho transcrito devemos destacar dois quesitos principais que são foco deste trabalho, sendo estes: se é razoável concluir, e principais propósitos.

A partir da leitura do Artigo 29 da Convenção Modelo da OCDE, uma das questões a serem analisadas por este tópico pode ser limitada à razoabilidade. Qual seria o parâmetro para que um arranjo seja considerado razoável? O posicionamento adotado por cada ordenamento jurídico a respeito da ideia ou conceito de razoável é compatível com o que pretende dizer a Convenção Modelo?

² Original: “Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”

No Brasil, país adotante do civil law, temos a figura do homem médio adotado pelo Código Civil, sendo este o parâmetro mínimo exigível de discernimento, entretanto, a origem da razoabilidade prevista na Convenção advém da Suprema Corte do Reino Unido, cuja figura de “homem razoável” está relacionada ao comportamento e conduta ideal em determinada situação (MEDEIROS, 2021, p. 18-19). Assim, percebe-se que o conceito de razoável adotado pelo Brasil difere do originalmente adotado na Convenção Modelo, sendo o primeiro relacionado a parâmetro mínimo de discernimento e o segundo correspondendo a comportamento ideal a ser adotado pelo homem.

A razoabilidade adotada pela Suprema Corte do Reino Unido possui caráter objetivo visto que é estabelecida por meio de padrões legais definidos pela Corte (MEDEIROS, 2021). Assim, percebe-se que a noção de razoabilidade advinda do common law inglês, e prevista pela Convenção Modelo, difere da definição de razoabilidade adotada pelo Brasil, sendo assim, com a adoção da redação do Artigo 29 da Convenção Modelo nos mais recentes MLI, como acordo Brasil e Suíça, faz-se necessária adequação quando a razoabilidade de que trata a redação inserida nos acordos para evitar a bitributação celebrados pelo Brasil, sendo definido se a razoabilidade a que se referem seus acordos advém da razoabilidade prevista no direito interno ou a razoabilidade prevista na Convenção Modelo.

Ao tratarmos sobre o *propósito principal* previsto no artigo 29 da Convenção Modelo da OCDE, os comentários à Cláusula PPT demonstram como deve ser determinado se o principal propósito do arranjo realizado pela parte é ou não obter benefícios que não lhe seriam aplicáveis sem a interposição de terceiro. Veja-se o comentário:

Para determinar se um dos propósitos principais de qualquer pessoa envolvida em um acordo ou transação é ou não obter benefícios sob a Convenção, é importante realizar uma análise objetiva dos objetivos e objetos de todas as pessoas envolvidas em colocar esse acordo ou transação no lugar ou ser uma parte dele. Quais são os propósitos de um acordo ou transação é uma questão de fato que só pode ser respondida considerando todas as circunstâncias envolvendo o acordo ou evento caso a caso. Não é necessário encontrar prova conclusiva da intenção de uma pessoa envolvida em um acordo ou transação, mas deve ser razoável concluir, após uma análise objetiva dos fatos e circunstâncias relevantes, que um dos principais objetivos do acordo ou transação era obter os benefícios da convenção fiscal. Não se deve presumir levemente, no entanto, que a obtenção de um benefício sob um tratado fiscal foi um dos principais objetivos de um acordo ou transação e a simples revisão dos efeitos de um acordo geralmente não permitirá que uma conclusão seja tirada sobre seus propósitos. Quando, no entanto, um acordo só puder ser razoavelmente explicado por um benefício decorrente de um tratado, pode-se concluir que um dos principais objetivos desse acordo era obter o benefício

(parágrafo 178, comentário ao Artigo 29, §9º, Convenção Modelo OCDE, 2017).³

O trecho, de certo modo, atenua a literalidade do que prevê o artigo 29, pois da determinação objetiva e direta de que não será beneficiário aquele que realiza arranjos e transações com um dos principais propósitos de se submeter a convenção, percepção literal mais radical, a própria OCDE em seu comentário ao artigo determina que passa a ser realizada uma análise profunda dos objetivos de todas as pessoas envolvidas nos arranjos e transações tomadas pela empresa que levou esta a ser beneficiária da convenção. Destaca-se ainda a previsão de que não deve ser facilmente assumida a motivação de arranjos para que aquela seja beneficiária da convenção.

BÁEZ Moreno (2016, p. 18) nos apresenta simples e claro exemplo de como o artigo e o comentário entram em conflito, prevendo o primeiro regra severa, e o segundo um certo afrouxamento da regra.

A situação hipotética de Báez Moreno consiste em uma companhia RCo, residente do Estado R que verifica exponencial crescimento em sua atividade de produção de utensílios eletrônicos. Devido à expansão, a empresa realiza uma análise para expandir sua estrutura de produção em três possíveis Estados diferentes, analisando as benesses que cada Estado traria para assim escolher para onde deverá expandir. Os países analisados possuem baixos custos de manutenção, possuindo contorno políticos e econômicos muito parecidos, mas o que destaca certo Estado, Estado S, é que este possui Convenção contra a bitributação com o Estado R, sendo este o fator determinante para a escolha do Estado (BÁEZ MORENO, 2016, p. 18).

O exemplo dado pelo autor se enquadra nas definições que constam no comentário à Clausula PPT, entretanto ao ser realizada análise como prevê o comentário à

³ To determine whether or not one of the main purposes of any person concerned with an arrangement or transaction is to obtain benefits under the Convention, it is important to undertake an objective analysis of the aims and objects of all persons involved in putting that arrangement or transaction in place or being a party to it. What are the purposes of an arrangement or transaction is a question of fact which can only be answered by considering all circumstances surrounding the arrangement or event on a case by case basis. It is not necessary to find conclusive proof of the intent of a person concerned with an arrangement or transaction, but it must be reasonable to conclude, after an objective analysis of the relevant facts and circumstances, that one of the main purposes of the arrangement or transaction was to obtain the benefits of the tax convention. It should not be lightly assumed, however, that obtaining a benefit under a tax treaty was one of the main purposes of an arrangement or transaction and merely reviewing the effects of an arrangement will not usually enable a conclusion to be drawn about its purposes. Where, however, an arrangement can only be reasonably explained by a benefit that arise under a treaty, it may be concluded that one of the main purposes of that arrangement was to obtain the benefit.

norma, nota-se que a empresa entraria sim como beneficiária, pois, além da Convenção assinada pelos Estados, as condições de crescimento e custos baixos também foram definidoras para a escolha do arranjo. Conforme leciona o professor Báez Moreno:

Este procedimento, no qual se desenha uma regra muito rígida para depois diluir seus rigores por meio de comentários a mesma, não faz mais do que gerar notável insegurança jurídica, uma vez que o contribuinte acaba sem saber se a norma antiabuso é aquela que claramente deriva do texto do padrão ou o que pode ser deduzido dos exemplos contidos no comentário.⁴ (BÁEZ MORENO, 2016)

Desse modo, percebe-se que o planejamento tributário adotado por empresas pode ou não ser motivo para a não aplicação de convenções contra a bitributação, sendo analisado caso a caso se a empresa pode ou não ser beneficiária. A situação gera receio quanto à adoção do planejamento tributário, pois as normas previstas não transparecem uma situação de certeza sobre o que seria considerado elisão fiscal, método do planejamento tributário no qual se evita o nascimento de fato gerador, e o que seria considerado planejamento tributário regular, uma vez que a elisão fiscal está inserida como forma de planejamento tributário, mas não sendo limitado a esta.

Conclui-se que a Ação 6 do Projeto BEPS, e o fruto da mesma na forma do Artigo 29 da Convenção Modelo, são de significativa relevância para a efetividade das convenções de bitributação e para suprir a falta ou lacuna no ordenamento jurídico interno dos Estados quanto a normas antievasão fiscal e antielisão fiscal.

Contudo, após analisados os termos extraídos da redação do artigo 29, tendo como panorama o ordenamento jurídico brasileiro, nota-se que a redação carece de uma relação clara e objetiva entre os sujeitos beneficiários e os Estados signatários, conforme relaciona Pegoraro (2021, p. 197), é necessária clareza, previsibilidade e determinação da lei tributária em virtude do princípio da segurança jurídica prevista pelo Estado Democrático de Direito.

A vagueza e ambiguidade dos termos utilizados na redação da cláusula de PPT ampliam a margem de discricionariedade do intérprete-aplicador, que fica livre para escolher o sentido que lhe convier, dando azo a possível “decisionismo” fiscalista. Assim, ainda que a ideia de discricionariedade seja inerente à interpretação jurídica, o cenário se agrava na cláusula de PPT, cuja redação oferece poucas amarras para o necessário controle intersubjetivo da sua

⁴ Original: Este proceder, en el que se diseña una norma muy estricta para después diluir sus rigores mediante los comentarios a la misma, no hace sino generar una notable inseguridad jurídica, pues el contribuyente termina por no saber si el estándar antiabuso es el que se deriva claramente del texto de la norma o el que se deduce de los ejemplos contenidos en el comentario.

aplicação, no plano da teoria da argumentação jurídica. (PEGORARO, 2021, p. 200)

A autora analisa o excerto “razoável se concluir” pela perspectiva de prova, e não por uma análise hermenêutica como o presente estudo, mas chega à mesma conclusão, de que os termos indeterminados abrem espaço para arbítrios.

3. O ARTIGO 116, PARAGRAFO ÚNICO, DO CTN E A APLICAÇÃO DE REGRAS GERAIS DOMÉSTICAS

De início cumpre-se realizar uma diferenciação quanto à visão da OCDE e a perspectiva brasileira a respeito de elisão e evasão fiscal.

As ações BEPS foram criadas para evitar a elisão e a evasão fiscal, sendo considerados na perspectiva da OCDE e da Convenção Modelo métodos nocivos e prejudiciais a regular arrecadação dos Estados, e sendo assim indesejados. Enquanto no Brasil a elisão fiscal não é considerada método ilegal, pois nesta há diminuição dos valores tributários de forma lícita. Veja-se o que diz a Ministra Cármen Lúcia, relatora na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446/DF:

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

Conclui ao fim a relatora do caso no STF que a norma analisada na ADI 2446/DF deve ser denominada “norma de combate à evasão fiscal”, pois esta sim utiliza-se de meios ilegais para evitar o pagamento de tributos devidos.

A ADI 2446/DF discutiu a constitucionalidade da Lei Complementar nº 104/2001 que adicionou ao Código Tributário Nacional um parágrafo único ao art. 116, o referido dispositivo preceitua:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A novidade legislativa de 2001 corresponderia, segundo alguns, à Norma Geral Antielisiva (GAAR), ou melhor, uma Norma Geral Antievasão, tendo em vista a legalidade da

elisão fiscal no ordenamento jurídico brasileiro. A GAAR brasileira consiste em norma que se relaciona à existência de fato gerador, sendo este instituto do sistema tributário brasileiro utilizado para determinar o nascimento, a ocorrência, da obrigação tributária principal (SCHOERI, 2019).

O parágrafo único adicionado pela Lei Complementar nº 104/2001 garante à autoridade administrativa poderes para desconsiderar atos e negócios jurídicos cuja finalidade seja de dissimular a ocorrência de fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Apesar de declarada a constitucionalidade da norma, esta ainda carece de regulamentação quanto a seus procedimentos, que serão estabelecidos por lei ordinária.

Greco (2011, pág. 557) realiza em sua obra análise do parágrafo único do artigo 116, interpretando de acordo com o que prevê a legislação brasileira civil e tributária, que o parágrafo único abre espaço para uma autonomia de debate quanto à elisão fiscal, pois conclui que as patologias advindas do direito civil – simulação, abuso de direito e fraude à lei – já estão resguardadas pelo artigo 149 do CTN. Abre-se espaço para a possibilidade de requalificação de atos e negócios jurídicos sustentados no direito tributário, sem a necessidade de patologias do campo do direito civil.

A criação de uma GAAR doméstica garante a autoridade administrativa meios de combater a evasão fiscal de forma mais hábil e atualizada, demonstrando maturidade da legislação tributária brasileira. A GAAR doméstica além de seu uso interno pode ser atrelada aos Acordos para evitar a bitributação e assim trazer novas possibilidades de adequação de benefícios e sujeitos beneficiados.

A Convenção Modelo prevê nos comentários ao artigo 1 a possibilidade de aplicação de regras gerais de antiabuso domésticas, desde que estas não entrem em conflito com outras normas previstas no modelo. Os parágrafos 76 e 77 dos comentários explicam:

76. Vários países incluíram em suas legislações domésticas uma regra geral antiabuso, cuja aplicação evita arranjos abusivos que não são adequadamente endereçados por regras específicas antiabuso ou doutrinas antiabuso.

77. A aplicação destas regras gerais antiabuso também levanta questão sobre possíveis conflitos com as disposições de um acordo de bitributação. Na maioria dos casos, entretanto, não haverá conflito. Conflitos serão evitados primeiramente por razões similares aqueles presentes nos parágrafos 72 e 73. Ademais, quando os aspectos principais das regras gerais antiabuso domésticas estiverem de acordo com o princípio do parágrafo 61 acima e, portanto, similar aos principais aspectos do parágrafo 9 do Artigo 29, que incorpora o princípio orientador, está claro que não haverá conflito, tendo em vista que as regras gerais antiabuso domésticas se aplicarão nas mesmas circunstâncias em que os benefícios do acordo de bitributação serão negados pelo parágrafo 9 do Artigo

29, ou, caso o referido acordo não inclua este parágrafo, pelo princípio orientador do parágrafo 61 acima.⁵ (OCDE, 2017, p. 77)

Pegoraro explica que as regras domésticas apenas requalificam os fatos ou negócios jurídicos que dão origem a obrigação tributária. (2021, p. 152). O modelo foi adotado no MLI entre Brasil e México, sendo previsto em seu art. 28 que os Estados contratantes podem aplicar as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal.

A inserção de GAAR doméstica atrelado a Acordo para evitar a bitributação abre espaço para a possibilidade de que, se negado acesso a benefício do MLI devido a cláusula PPT, por meio da regra doméstica seria possível a requalificação dos fatos para que seja concedido benefício alternativo do acordo, todavia, a possibilidade não é ilimitada.

Conclui-se assim que sendo possibilitado por meio de previsão expressa nos Acordo para evitar a Dupla Tributação a possibilidade de aplicação de GAAR domésticas a sujeitos dos tratados, abre-se espaço para uma elasticidade ao Artigo 29, pois, se impedido de ser considerado sujeito beneficiários devido as condições impostas pela clausula PPT, permite-se que por meio da GAAR doméstica o sujeito seja beneficiário por meio de requalificação de fatos e negócios jurídicos, sendo aplicável benefício alternativo antes não possível de aplicação devido a cláusula PPT.

CONCLUSÃO

Percebe-se que o planejamento tributário internacional foi gravemente impactado com a adoção da Ação 6 do Projeto BEPS ao Modelo de Convenção Tributária, pois esta atinge a elisão fiscal adotada no planejamento tributário, sendo incerto se devido aos seus

⁵ 76. Many countries have included in their domestic law a legislative anti-abuse rule of general application intended to prevent abusive arrangements that are not adequately dealt with through specific anti-abuse rules or judicial doctrines.

77. The application of such general anti-abuse rules also raises the question of a possible conflict with the provisions of a tax treaty. In the vast majority of cases, however, no such conflict will arise. Conflicts will first be avoided for reasons similar to those presented in paragraphs 72 and 73 above. In addition, where the main aspects of these domestic general anti-abuse rules are in conformity with the principle of paragraph 61 above and are therefore similar to the main aspects of paragraph 9 of Article 29, which incorporates this guiding principle, it is clear that no conflict will be possible since the relevant domestic general anti-abuse rule will apply in the same circumstances in which the benefits of the Convention would be denied under paragraph 9 of Article 29, or, in the case of a treaty that does not include that paragraph, under the guiding principle in paragraph 61 above.

arranjos e transações a parte será considerada ou não sujeito beneficiário, necessitando extrema cautela no planejamento tributário adotado.

Quanto à perspectiva brasileira, não se considera elisão fiscal como ilícito, sendo o planejamento tributário bem-vindo, mas não deixa a legislação interna de desconsiderar a evasão fiscal, sendo criada a norma geral de combate à evasão, esta aproveita-se amplamente das definições preexistentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, concluímos que apesar da insegurança gerada pelos termos indeterminados previstos na Cláusula PPT, assim como a abertura de arbitrariedade advinda destes, com o auxílio de uma GAAR doméstica que seja compatível com o MLI, é possível que mesmo sendo negado ao sujeito benefício do acordo por meio da Cláusula PPT, utilizando-se da GAAR doméstica existe possibilidade de concessão de benefício alternativo do acordo.

Assim, conclui-se que a previsão de GAAR doméstica, assim como a adesão em acordos para a aplicação de regras domésticas, são benéficas aos Estados contratantes sob a perspectiva de serem capazes de oferecer os benefícios dos acordos para evitar a bitributação a demais sujeitos que tenham sido impedidos devido à abrangência da cláusula PPT.

REFERÊNCIAS

BÁEZ MORENO, Andrés. La Cláusula del Propósito Principal (Principal Purpose Test). Un Análisis Crítico de la Acción 6 del Proyecto BEPS. Revista de Contabilidad y Tributación. Cef, p. 5-52, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 fev 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 24 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446/DF – Distrito Federal. Relator: Ministra Cármen Lúcia.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 557.

MEDEIROS, Guilherme Lanzelloti. Teste de Razoabilidade e a Clausula PPT: Critério Objetivo de Interpretação ou Elemento Indutor de Subjetividade? Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 10. Ano 5. p. 13-33. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021.

OECD. Action 6 Prevention of tax treaty abuse. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>. Acesso em: 13 fev 2023.

OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 10 mar 2023.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Disponível: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page52. Acesso em: 14 fev 2023.

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

Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. — 9. Ed — São Paulo : Saraiva Educação, 2019

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal através de acordos de bitributação: Tready Shopping.— São Paulo : Editora Resista dos Tribunais, 1995