

Luís Eduardo Schoueri
Fernando Aurelio Zilveti
Ramon Tomazela
Coordenadores

A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NO MUNDO: ESTUDOS EM HOMENAGEM A JOÃO FRANCISCO BIANCO



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50 anos

São Paulo – 2025

O alívio discricionário na aplicação do *Principal Purpose Test* (Ação 6 do BEPS) – Direito do contribuinte ou mera faculdade discricionária dos Fiscos locais?

João Dácio Rolim

LL.M. pela London School of Economics. *PhD* pela Queen Mary University of London (*International Taxation and Human Rights*). Doutor em Direito Público Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) (Normas Gerais Antielisivas). Professor do curso de Mestrado em Direito Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e Professor Visitante da Northwestern University of Chicago. Sócio fundador do escritório Rolim, Goulart & Cardoso Advogados. Membro dos Conselhos da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi).

Périsson Lopes de Andrade

Doutorando em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Tributário Internacional e Comparado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

1. Introdução

O presente artigo tem como objetivo analisar a natureza jurídica do chamado alívio discricionário (*discretionary relief*), previsto, como sugestão, nos comentários ao art. 29 da Convenção-Modelo para evitar a dupla tributação da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹).

Com efeito, a OCDE alude a tal dispositivo não no próprio texto da Convenção-Modelo, mas como sugestão, nos seus comentários ao art. 29, de possível inclusão de um § 10 ao referido artigo, justamente para tratar das consequências da aplicação do teste do *Principal Purpose Test* (PPT) – previsto na cláusula 9^{o2} do mesmo art. 29, derivada da Ação 6 do Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shift*).

¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Comentários ao Artigo 29, parágrafos 9 e 10, p. 100 e 101. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>. Acesso em: 2 maio 2025.

² Norma PPT, constante do art. 29.9. da Convenção-Modelo da OCDE e do art. 7.1 do MLI: “Não obstante as demais disposições da presente Convenção, um benefício do referido acordo não deve ser concedido em relação a um item do rendimento ou capital, se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção daquele benefício foi um dos principais propósitos de arranjo ou transação do qual tenha resultado direta ou indiretamente aquele benefício, salvo se demonstrado que a concessão de benefício, naquelas circunstâncias, esteja de acordo com o objeto e finalidade das disposições relevantes da presente Convenção”.

ting), e incorporada também à Convenção Multilateral para Implementação das Medidas do BEPS (MLI), no art. 7º, § 1º – nos seguintes termos:

184. Also, *some States consider* that where a person is denied a treaty benefit in accordance with paragraph 9, the competent authority of the Contracting State that would otherwise have granted this benefit *should have the possibility* of treating that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to the relevant item of income or capital, if such benefits would have been granted to that person in the absence of the transaction or arrangement that triggered the application of paragraph 9.

In order to allow that possibility, such States are free to include the following additional paragraph in their bilateral treaties:

10. Where a benefit under this Convention is denied to a person under paragraph 9, the competent authority of the Contracting State that would otherwise have granted this benefit *shall nevertheless* treat that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to a specific item of income or capital, if such competent authority, upon request from that person and after consideration of the relevant facts and circumstances, determines that such benefits would have been granted to that person in the absence of the transaction or arrangement referred to in paragraph 9. The competent authority of the Contracting State to which the request has been made will consult with the competent authority of the other State before rejecting a request made under this paragraph by a resident of that other State³.

A polêmica surge principalmente pela locução empregada “discretionary relief”, e pela inclusão de tal parágrafo ser mencionada como opcional, a fim de que as autoridades competentes dos países signatários de um Tratado de Dupla

³ Tradução livre do seguinte trecho dos comentários ao art. 29 do Modelo de Convenção da OCDE (2017): “184. Também, alguns Estados consideram que, quando um benefício previsto no tratado é negado a uma pessoa conforme o parágrafo 9, a autoridade competente do Estado Contratante que normalmente teria concedido esse benefício deveria ter a possibilidade de tratar essa pessoa como sendo titular desse benefício, ou de benefícios distintos, com relação ao item relevante de renda ou capital, caso tais benefícios tivessem sido concedidos àquela pessoa na ausência da operação ou arranjo que motivou a aplicação do parágrafo 9.

Para permitir tal possibilidade, esses Estados podem livremente incluir o seguinte parágrafo adicional em seus tratados bilaterais:

“10. Quando um benefício previsto nesta Convenção for negado a uma pessoa nos termos do parágrafo 9, a autoridade competente do Estado Contratante que normalmente teria concedido tal benefício deverá, ainda assim, tratar essa pessoa como sendo titular desse benefício, ou de benefícios distintos com relação a um item específico de renda ou capital, se tal autoridade competente, mediante solicitação da pessoa e após consideração dos fatos e circunstâncias relevantes, determinar que tais benefícios teriam sido concedidos na ausência da operação ou arranjo referido no parágrafo 9. A autoridade competente do Estado Contratante que receber a solicitação consultará a autoridade competente do outro Estado antes de rejeitar uma solicitação feita nos termos deste parágrafo por um residente do outro Estado”

(ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. *Modelo de Convenção Tributária sobre a Renda e o Capital: Comentários ao Artigo 29*. Paris: OECD Publishing, 2017, grifo nosso).

Tributação (TDT) possam, após a desconsideração de um arranjo ou transação considerados abusivos, mediante a solicitação do residente afetado, conceder exatamente o mesmo benefício já negado (e isso é importante para se compreender o real sentido dessa opção), ou então outro benefício do mesmo Tratado, decorrente da requalificação da renda, após a desconsideração dos arranjos e transações considerados abusivos. Adicionalmente, na mesma cláusula de *alívio discricionário*, é estipulado que, em caso de a autoridade administrativa entender não ser o caso de concessão de tal alívio, no caso de seu pedido por residente de outro estado, uma resposta negativa somente poderá ser conferida após a devida comunicação e sujeição à consideração também do outro Estado contratante do TDT, embora tal manifestação da autoridade competente do outro país não seja vinculante.

Dessa forma, em uma primeira leitura isolada do dispositivo, pode-se realmente ter a impressão de que estaria mesmo sob o exclusivo e ilimitado critério de escolha das autoridades fiscais locais a tributação de uma situação requalificada pelo abuso de acordo ou não com outra disposição do mesmo Tratado, não afetada pelo abuso.

A questão central, então, a que tentaremos responder neste pequeno ensaio é se, a despeito da sua denominação, o alívio discricionário representa mesmo uma mera faculdade discricionária e ilimitada das autoridades fiscais responsáveis pela aplicação de referida norma de alívio, as quais poderiam, assim, mesmo diante de outra disposição do TDT não afetada pelo abuso considerado, concedê-lo ou não; ou se, ao contrário, esse chamado alívio discricionário constitui um direito subjetivo do contribuinte afetado pela aplicação da norma PPT, decorrente da própria requalificação atribuída pela autoridade fiscal, e que não poderia assim ser negado no caso do preenchimento das condições para a fruição dessa tributação alternativa, dentro do mesmo Tratado, em outra cláusula distributiva pertinente. Ou seja, precisamos verificar se o abuso autorizaria a negação ao Tratado como um todo, como se a PPT constituísse uma penalidade do tipo *fraus omnia corrumpit*.

Para respondermos a essa indagação, iremos analisar as próprias disposições do Tratado Modelo da OCDE, seus comentários integrais a essa cláusula específica e a sua correta interpretação sistemática, diante de seu objetivo maior de evitar a dupla tributação da renda e de também evitar a sua utilização em situações e por pessoas não almejadas pelos objetivos e propósitos da Convenção, nada mais nem menos.

Isso em consonância com os princípios prestigiados e mencionados extensamente pelos próprios comentários da OCDE, de transparência, da razoabilidade, da proporcionalidade, da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, previstos nos arts. 26 e 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969⁴, além do orde-

⁴ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena em 23 de maio de 1969. Aprovada pelo Decreto Legislativo n. 496, de

namento jurídico brasileiro, que igualmente prestigia tais princípios e ainda estabelece limites claros à discricionariedade das autoridades fiscais, que, em matéria tributária especialmente, estão jungidos pela plena vinculabilidade à lei, assim também consideradas as disposições de TDT incorporadas ao ordenamento jurídico, nos termos dos arts. 5º, *caput* e § 2º, e 150, I, todos da Constituição Federal (CF/88), e também dos arts. 3º, 98 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Nesse sentido, igualmente aplicáveis os princípios expressos do art. 145, § 3º, da CF/88 (introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023), entre os quais o da transparência, simplicidade, da cooperação e o da justiça tributária.

2. Da doutrina nacional e internacional sobre o alívio discricionário

As controvérsias que gravitam em torno da cláusula de “alívio discricionário” (*discretionary relief*), prevista nos Comentários da OCDE ao art. 29(10) da Convenção-Modelo e positivada no art. 7(4) do MLI, revelam profundas tensões entre segurança jurídica, proporcionalidade e o alcance dos poderes conferidos às autoridades fiscais na aplicação da PPT.

A primeira crítica parte de Marcus Lívio Gomes⁵, para quem o silêncio da norma quanto às consequências da desqualificação por abuso contratual é juridicamente problemático. Conforme pontua, a experiência mostra que deixar essas consequências nas mãos das autoridades e da legislação local tende a não ser o mais apropriado, dado que autoridades munidas de uma suposta ampla e ilimita-

17 de julho de 2009, e promulgada no Brasil pelo Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 dez. 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 5 maio 2025.

Artigo 26 – *Pacta sunt servanda*

“Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.”

Artigo 31 – Regra geral de interpretação

“1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé, segundo o sentido comum a ser atribuído aos termos do tratado no seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.

2. Para os efeitos da interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, incluído seu preâmbulo e anexos:

a) qualquer acordo relativo ao tratado, feito entre todas as partes com relação à conclusão do tratado;

b) qualquer instrumento feito por uma ou mais partes com relação à conclusão do tratado e aceito pelas demais como instrumento relacionado com o tratado.

3. Serão levados em conta, juntamente com o contexto:

a) qualquer acordo posterior entre as partes a respeito da interpretação do tratado ou da aplicação de suas disposições;

b) qualquer prática subsequente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das partes quanto à sua interpretação;

c) qualquer norma pertinente de direito internacional aplicável nas relações entre as partes.

4. Será feita uma interpretação especial de um termo, quando se estabelecer que tal era a intenção das partes.”

⁵ GOMES, Marcus Lívio. *A reação ao abuso nos tratados brasileiros contra a dupla tributação*: “cláusula geral antiabuso doméstica” versus “teste do propósito principal”. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 177-195.

da discricionariedade não atenderão à solução mais razoável e proporcional. O autor critica, ainda, o silêncio da norma PPT sobre as suas consequências, reconhece a provável controvérsia que envolverá o tema, mas defende que a requalificação deve ser realizada com base no real negócio jurídico subjacente, assegurando a tributação compatível com esse fato e dentro do respectivo item do tratado, ainda que não haja cláusula expressa de alívio.

Na mesma direção crítica, Błażej Kuźniacki⁶ aprofunda a análise dos efeitos institucionais desse modelo de alívio. Ele observa que tais previsões “are likely to significantly complicate the application of the MLI’s LOB rule and the PPT, be unpredictable for taxpayers, and create awkward flows of decisions between ordinary tax authorities applying the PPT and superior tax authorities applying the discretionary benefits provisions of the MLI’s LOB rule or the PPT”. O autor adverte que o regime atual cria um “círculo vicioso” e compromete o princípio da proporcionalidade ao não restaurar de forma automática o tratamento tributário que seria devido na ausência do abuso. De forma especialmente relevante, Kuźniacki chama atenção para a exigência – prevista no MLI – de consulta da autoridade competente do Estado da fonte com a autoridade do Estado de residência do contribuinte, mesmo que essa consulta não vincule formalmente a decisão da primeira. Em suas palavras, “the position of the resident state is likely to have an important effect on the grant or denial of treaty benefits”, justamente porque o Estado de residência possui mais informações sobre a realidade econômica do sujeito passivo e poderá verificar a adequação das provas. A consulta bilateral, ainda que não vinculante, funciona como salvaguarda da coerência entre jurisdições e garante uma aplicação mais equitativa dos tratados, nos moldes do art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

David Duff e Andrés Báez Moreno⁷ seguem linha semelhante, enfatizando que o *discretionary relief* “was not added to the 2017 OECD model convention”, sendo meramente opcional, o que agrava a incerteza normativa. Para Duff, a ausência de caráter vinculante fragiliza o regime de tutela dos direitos do contribuinte e rompe com os pilares de segurança jurídica e previsibilidade que deveriam permear a aplicação dos tratados. Andrés Moreno reforça essa crítica ao assinalar que a dependência de uma decisão administrativa discricionária transforma a cláusula de alívio em instrumento precário, politicamente cômodo, mas juridicamente instável.

⁶ KUŹNIAK, Błażej. Discretionary Benefits Provisions under the MLI: A Virtuous Solution or a Vicious Circle? *Tax Notes International*, Arlington (VA): Tax Analysts, [s. l.], v. 87, n. 5, 31 jul. 2017, p. 451-465.

⁷ DUFF, David G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test – Part 2. *Canadian Tax Journal*, Toronto, v. 66, n. 4, 2018, p. 947-1012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3258024>. Acesso em: 1º maio 2025; MORENO, Andrés Báez. 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, v. 45, n. 6-7, 2017, p. 432-446.

Já Robert Danon⁸ defende que, mesmo nos casos em que um Estado tenha reservado o direito de não aplicar o mecanismo de alívio discricionário previsto no art. 7(4) do MLI, ainda assim deveria ser possível conceder benefícios do tratado com base em uma requalificação do conjunto fático, desde que esses novos benefícios não estejam associados ao propósito principal abusivo que motivou a negativa original. Ele cita expressamente o exemplo da Suíça, que fez reserva ao art. 7(4) em seus tratados, mas cuja jurisprudência, especialmente no contexto das reestruturações abusivas (conhecidas como *old reserves theory*), sustenta a possibilidade de reconhecer benefícios convencionais com base em um novo enquadramento dos fatos. Para Danon, essa requalificação deve ser admitida, inclusive como expressão do padrão mínimo exigido pela Ação 6 do BEPS.

Ainda assim, ele considera que, do ponto de vista da política tributária e da segurança jurídica, teria sido preferível a adoção de uma cláusula de alívio automático, ao invés de uma cláusula meramente discricionária. Como alternativa, propõe a redação de uma cláusula mais objetiva, segundo a qual, quando o benefício for negado sob a cláusula PPT, a autoridade competente deverá, mesmo assim, conceder o benefício – ou outro benefício compatível – em relação ao item de renda ou capital que teria sido tributado de forma distinta na ausência da transação abusiva. Essa proposta difere do art. 7(4) do MLI em dois aspectos: primeiro, por prever alívio automático (e não discricionário), e segundo, por não vincular esse novo benefício necessariamente à mesma pessoa à qual o benefício original foi negado.

Michael Lang⁹, por sua vez, sustenta que, embora o art. 29(10) não integre formalmente o texto do Modelo da OCDE, sua inclusão no comentário representa um mecanismo relevante de correção, especialmente em contextos nos quais autoridades fiscais locais aplicam a cláusula do *Principal Purpose Test* (PPT) de forma excessiva ou desvirtuada. Segundo sua análise, a autoridade competente – usualmente vinculada ao Ministério da Fazenda ou órgão equivalente – não possui ingerência direta sobre as decisões das autoridades locais em muitos países.

Assim, em casos de negativa indevida de benefícios do tratado por parte dessas autoridades subnacionais, a autoridade competente ainda pode, com fundamento no art. 29(10), restaurar a posição do contribuinte como se o benefício não tivesse sido negado. Essa prerrogativa, embora limitada, adquire importância prática quando se antecipa a possibilidade de abertura de um procedimento de acordo mútuo (MAP), situação em que a autoridade competente poderá se ver

⁸ DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, v. 72, n. 1, jan. 2018, p. 51-52.

⁹ LANG, Michael. The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model – The Principal Purpose Test. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, v. 74, n. 4/5, abr./maio 2020, p. 183-190. Disponível em: <https://doi.org/10.59403/3ndvejx>. Acesso em: 1º maio 2025.

politicamente impedida de reconhecer os argumentos do contribuinte. Ao permitir uma atuação corretiva fora do contexto formal do litígio, o art. 29(10) reforça o papel substancial da autoridade competente na proteção da coerência interpretativa do tratado. Sem essa previsão, tal responsabilidade pareceria deslocada do sistema convencional, já que, por regra, as normas processuais são reguladas pelo direito interno e não caberia ao tratado estabelecer qual autoridade tributária nacional deve agir.

Por fim, destaca-se a análise sistemática desenvolvida por Raphael Assef Lavez¹⁰, em sua tese de doutorado, na qual rechaça a ideia de que o alívio seja mera faculdade do Fisco. Para o autor, “não pode se tratar de um alívio concedido discricionariamente pela autoridade tributária, sob pena de violação ao princípio da igualdade”. Ele demonstra que a cláusula PPT não permite afastar todos os benefícios do tratado, apenas aquele vinculado ao abuso, e que o dever de coerência exige da autoridade fiscal uma requalificação legítima dos fatos, com a devida concessão de tratamento alternativo compatível. Em sua visão, a negativa arbitrária de benefícios fora dos parâmetros legais caracterizaria verdadeiro abuso de poder e afronta ao Estado de Direito.

3. Dos comentários da própria OCDE sobre o *discretionary relief* e a opinião do Professor João Francisco Bianco

Feita a referência à doutrina, passamos agora, para respondermos à indagação principal a que nos propusemos, a analisar, novamente, a própria cláusula do alívio discricionário. Como visto acima, a expressão sugerida para a redação da cláusula em questão é: “10. [...] *shall nevertheless* treat that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to a specific item of income or capital”.

Aqui não há dúvidas, a cláusula sugerida pela OCDE expressa que a requalificação, decorrente da desconsideração de arranjos e transações considerados abusivos, *deve* implicar concessão de benefício do próprio Tratado:

- a) seja o próprio benefício negado (essa sim uma faculdade discricionária e ainda assim condicionada, na hipótese de negativa de pedido de residente da outra jurisdição envolvida, à comunicação e ao pedido prévio de manifestação da autoridade competente da outra jurisdição), ou
- b) outro benefício do próprio Tratado, derivado da própria requalificação atribuída pela autoridade, *nesse caso sem condicionante alguma*.

¹⁰ LAVEZ, Raphael Assef. *Cláusulas antielisivas gerais em tratados de bitributação: uma análise à luz da segurança jurídica e da vedação ao abuso de direito*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2022, p. 151-162. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29022024-091921/publico/5953785DIO.pdf>. Acesso em: 1º maio 2025.

Não existe, portanto, seja no sugerido § 10 ou em qualquer outra disposição da Convenção-Modelo da OCDE, qualquer fundamento para se desconsiderar e se deixar de aplicar o tratado como um todo, como uma suposta penalização autorizada em decorrência do abuso verificado.

Nesse sentido, o Professor João Francisco Bianco, homenageado com a presente obra, com a qual temos a honra de contribuir, é preciso em suas observações, feitas em artigo no qual examina a mesma matéria no instrumento multilateral (MLI):

My view is that the absence of article 7.4 does not allow tax authorities to deny the application of any other tax treaty benefit to the arrangement that failed the PPT. On one hand article 7.1 clearly determines that 'a benefit shall not be granted' if the arrangement fails the PPT.

It is only 'a benefit' that shall not be granted and not the entire treaty.

If the objective of the negotiator was to deny the application of the entire treaty to the abusive arrangement, then article 7.1 should read as 'no benefit shall be granted' or 'this tax treaty shall not be applicable' if the arrangement fails the PPT.

On the other hand, even a systematic interpretation of Part III of the MLI does not allow a different conclusion.

It is perfectly possible to deny the application of a benefit to an abusive arrangement, based on article 7.1, requalify the arrangement and then apply the treaty to the requalified item of income.

Nothing in the text of the MLI authorizes anything different. If the intention of the negotiators was to deny the application of the whole treaty, it would have to be expressly mentioned¹¹.

¹¹ Tradução livre: "Minha opinião é que a ausência do artigo 7.4 não autoriza as autoridades fiscais a negarem a aplicação de qualquer outro benefício do tratado tributário ao arranjo que não passou no teste do propósito principal (PPT).

Por um lado, o artigo 7.1 determina claramente que 'um benefício não será concedido' se o arranjo falhar no PPT. Trata-se apenas de 'um benefício' que não deve ser concedido – e não de todo o tratado.

Se o objetivo dos negociadores fosse negar a aplicação de todo o tratado ao arranjo abusivo, então o artigo 7.1 deveria ter sido redigido como 'nenhum benefício será concedido' ou 'este tratado tributário não será aplicável' caso o arranjo não passasse no PPT.

Por outro lado, mesmo uma interpretação sistemática da Parte III do MLI não permite uma conclusão diferente. É perfeitamente possível negar a aplicação de um benefício a um arranjo abusivo com base no artigo 7.1, requalificar o arranjo e, em seguida, aplicar o tratado ao item de renda requalificado.

Nada no texto do MLI autoriza uma interpretação diferente. Se a intenção dos negociadores fosse negar a aplicação de todo o tratado, isso teria de ser mencionado expressamente" (Bianco, João Francisco. Principal Purpose Test in Brazilian Tax Treaties. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), n. 7, 1º semestre de 2020, p. 247-251. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n7-12>).

Por outro lado, essa conclusão é corroborada pelos próprios comentários da OCDE, seguintes à sua sugestão de inclusão do referido art. 10 da Convenção-Modelo:

185. For the purpose of this alternative provision, the determination that benefits would have been granted in the absence of the transaction or arrangement referred to in paragraph 9 and the determination of the benefits that should be granted are left to the discretion of the competent authority to which the request is made. *The alternative provision grants broad discretion to the competent authority for the purposes of these determinations.*

The provision does require, however, that the competent authority must consider the relevant facts and circumstances before reaching a decision and must consult the competent authority of the other Contracting State before rejecting a request to grant benefits if that request was made by a resident of that other State. The first requirement seeks to ensure that the competent authority will consider each request on its own merits whilst the requirement that the competent authority of the other Contracting State be consulted if the request is made by a resident of that other State should ensure that Contracting States treat similar cases in a consistent manner and can justify their decision on the basis of the facts and circumstances of the particular case. This consultation process does not, however, require that the competent authority to which the request was presented obtain the agreement of the competent authority that is consulted¹².

Como visto acima, embora o comentário 185 da Convenção-Modelo da OCDE comece aludindo a uma “broad discretion” das autoridades fiscais compe-

¹² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. Comentários ao art. 29, parágrafos 9 e 10, p. 100, grifo nosso. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 2 maio 2025.

Tradução livre: “185. Para os fins desta disposição alternativa, a determinação de que os benefícios teriam sido concedidos na ausência da transação ou arranjo referido no parágrafo 9, bem como a determinação dos benefícios que devem ser concedidos, são deixadas à discricionariedade da autoridade competente à qual o pedido é dirigido.

A disposição alternativa concede ampla discricionariedade à autoridade competente para os fins dessas determinações.

A disposição exige, no entanto, que a autoridade competente deve considerar os fatos e circunstâncias relevantes antes de tomar uma decisão, e deve consultar a autoridade competente do outro Estado Contratante antes de rejeitar um pedido de concessão de benefícios, caso tal pedido tenha sido feito por um residente desse outro Estado.

A primeira exigência busca assegurar que a autoridade competente considere cada pedido com base em seus próprios méritos, enquanto a exigência de que a autoridade competente do outro Estado Contratante seja consultada – caso o pedido tenha sido feito por um residente desse outro Estado – deve garantir que os Estados Contratantes tratam casos semelhantes de maneira consistente e possam justificar sua decisão com base nos fatos e circunstâncias do caso específico.

Esse processo de consulta, contudo, não exige que a autoridade competente à qual o pedido foi apresentado obtenha o acordo da autoridade competente que foi consultada”.

tentes, em seguida, até paradoxalmente (indicando a infelicidade da expressão “broad”), logo delimita essa “discricionariedade”, fixando os limites da mesma da seguinte forma:

A disposição exige, no entanto, que *a autoridade competente deve considerar os fatos e circunstâncias relevantes antes de tomar uma decisão, e deve consultar a autoridade competente do outro Estado Contratante antes de rejeitar um pedido de concessão de benefícios*, caso tal pedido tenha sido feito por um residente desse outro Estado (tradução nossa, grifo nosso).

Os comentários vão ainda além, para justificar o que sequer precisaria ser justificado, mas que ainda assim é válido, especialmente diante da confusão instalada pela má escolha do termo “discricionário” e da menção a uma ampla discricionariedade, cujo real efetivo objeto é assim esclarecido:

A primeira exigência busca assegurar que a autoridade competente *considere cada pedido com base em seus próprios méritos*, enquanto a exigência de que a autoridade competente do outro Estado Contratante seja consultada – caso o pedido tenha sido feito por um residente desse outro Estado – *deve garantir que os Estados Contratantes tratam casos semelhantes de maneira consistente* e possam justificar sua decisão com base nos fatos e circunstâncias do caso específico.

Esse processo de consulta, contudo, não exige que a autoridade competente à qual o pedido foi apresentado obtenha o acordo da autoridade competente que foi consultada (grifo nosso).

Nesse ponto, fica evidente que, quando se referem a uma discricionariedade ampla, os comentários da OCDE não aludem à possibilidade de as autoridades administrativas de cada país fazerem o que bem entenderem, mas sim à responsabilidade privativa de lançamento de cada autoridade, dentro de sua própria jurisdição, como exatamente previsto no art. 142 do CTN do Brasil. Daí a discricionariedade ampla, mas somente para o exercício das atribuições privativas de lançamento de cada autoridade, com a avaliação local de todos os fatos e circunstâncias relevantes no exame da existência ou não de abuso, “com base em seus próprios méritos”¹³, e da requalificação decorrente da consideração do abuso.

Ou seja, a OCDE somente pontuou o óbvio. E obviamente também esse ato privativo de lançamento deve ser pautado pelo ordenamento jurídico nacional de cada país, contratante e assim atrelado, intrinsecamente e coerente, à própria

¹³ Tradução livre de trecho do comentário 185 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Comentários ao art. 29, parágrafos 9 e 10, p. 100. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 2 maio 2025). “The provision does require, however, that the competent authority must consider the relevant facts and circumstances before reaching a decision” and “consider each request on its own merits”.

requalificação realizada por tais autoridades, como destaca Lavez, acima mencionado. Não se trata, portanto, de uma norma de reenvio simples à legislação nacional, para autorizar a tributação nacional com a desconsideração do Tratado nas partes aplicáveis independentemente da consideração de abuso; ao invés disso, trata-se de um reenvio integral ao ordenamento jurídico dos contratantes, incluindo daí o respeito ao próprio Tratado.

Essa análise da autoridade fiscal responsável deve ser feita com a consideração do natural bloqueio, por outra cláusula distributiva do mesmo Tratado, sob pena de contrariedade a ele, já que inexiste, como visto, qualquer norma no TDT ou em qualquer comentário da OCDE que assim autorize a derrogação do tratado como um todo. Como afirmado precisamente pelo Professor Bianco, se fosse a intenção se afastar o tratado integralmente, como uma dupla pena em razão do abuso considerado, bastaria a cláusula do PPT especificá-la claramente, como, aliás, exigido de qualquer norma penal, que deve ser prevista expressa e claramente, não se autorizando a presunção ou a sua obscuridade, para posterior complementação pelo intérprete, e isso tanto em relação à hipótese delitiva quanto à pena.

E, por fim, mas não menos importante, temos, no comentário 186, o exemplo de um típico caso de concessão de benefício alternativo, em que o benefício específico usufruído pelo contribuinte é negado, em razão de o arranjo ou a transação falharem no teste do PPT, com a natural reclassificação do item da renda em outra cláusula distributiva do mesmo Tratado:

186. The following example illustrates the application of this alternative provision. Assume that an individual who is a resident of State R and who owns shares in a company resident of State S assigns the right to receive dividends declared by that company to another company resident of State R which owns more than 10 per cent of the capital of the paying company for the principal purpose of obtaining the reduced rate of source taxation provided for in subparagraph a) of paragraph 2 of Article 10. In such a case, if it is determined that the benefit of that subparagraph should be denied pursuant to paragraph 9, the alternative provision *would allow* the competent authority of State S to grant the benefit of the reduced rate provided for in subparagraph b) of paragraph 2 of Article 10 if that competent authority determined that such benefit would have been granted in the absence of the assignment to another company of the right to receive dividends¹⁴.

¹⁴ “186. O seguinte exemplo ilustra a aplicação desta disposição alternativa. Suponha que um indivíduo residente no Estado R, que possui ações de uma empresa residente no Estado S, cede o direito de receber dividendos declarados por essa empresa a outra empresa residente no Estado R, a qual detém mais de 10% do capital da empresa pagadora, com o principal propósito de obter a taxa reduzida de tributação na fonte prevista na alínea a) do parágrafo 2 do Artigo 10. Nesse caso, se for determinado que o benefício dessa alínea deve ser negado conforme o parágrafo 9, a disposição alternativa permitiria que a autoridade competente do Estado S concedesse o benefício

O exemplo acima evidencia, de forma cristalina, o entendimento da própria OCDE sobre a integridade do Tratado como um todo, a despeito da aplicação da norma PPT para descon sideração de um determinado benefício específico, e a sua plena aplicabilidade e necessidade de respeito a ele, com a descon sideração, somente, do item específico atingido pelo abuso.

Por outro lado, fazendo um paralelo com a posição apontada pelo Professor João Dácio Rolim¹⁵ no sentido de a PPT ser em princípio compatível com a ordem jurídica internacional no âmbito dos tratados internacionais de direitos humanos e da ordem do comércio internacional, se aplicada de maneira razoável, proporcional, segundo a sua finalidade e seu contexto (não literalmente) e de forma equitativa, a mesma PPT como norma geral antielisiva internacional não poderia ser interpretada e aplicada contrariamente aos direitos humanos internacionais e seus princípios, como o da segurança jurídica, consistência, não contradição, não discriminação, previsibilidade e proporcionalidade, que requerem como decorrência o alívio discricionário ser reconhecido como direito do contribuinte. Discricionária deve ser a faculdade da autoridade fiscal na eleição e apreciação dos fatos relevantes para a caracterização do abuso e requalificação da operação ou transações, mas discricionariedade esta submetida ao controle e à revisão judicial. Por exemplo, se uma operação de *leasing* financeiro por seu aspecto abusivo representar na essência um *leasing* operacional, dessa forma deve ser qualificada a transação perante o acordo de dupla tributação, como decorrência natural da aplicação dos princípios acima mencionados e assim por diante.

4. Das convergências internacionais acerca da norma da aplicação de General Anti-Avoidance Rules (GAARs) e da própria PPT, em especial no que se refere ao seu ônus probatório – Consequências em relação ao alívio discricionário (“shall nevertheless” and “The provision does require, however, that the competent authority must consider the relevant facts and circumstances before reaching a decision” and “consider each request on its own merits”)

Desde a sua concepção, a PPT, que completa agora 10 anos, e desde sua efetiva implementação no Modelo da OCDE, 8 anos, tem sido objeto de intenso de-

da taxa reduzida prevista na alínea b) do parágrafo 2 do Artigo 10, caso essa autoridade competente determinasse que tal benefício teria sido concedido na ausência da cessão do direito de receber dividendos a outra empresa” (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, tradução livre, grifo nosso. Comentários ao art. 29, parágrafos 9 e 10, p. 101. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 2 maio 2025).

¹⁵ ROLIM, João Dácio de Souza Pereira. Is There Any International Fundamental Right against an International General Anti-avoidance Rule? In: VAN BREDERODE, Robert F. (ed.). *Ethics and Taxation*. Singapore: Springer Nature Singapore Pte Ltd., 2020, p. 295-317. DOI: https://doi.org/10.1007/978-981-15-0089-3_12.

bate acadêmico, apesar de, na prática, ainda não existir *case law* extensivamente enfrentando diretamente a sua aplicação. Com efeito, além de um primeiro e recentíssimo caso de que se tem notícia (ITA No. 3568/DEL/2023¹⁶), em que o Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) da Índia, responsável por julgar recursos contra decisões da Receita Federal da Índia (Income Tax Department), em 30 de abril de 2024, analisou a própria norma PPT contida em Tratado firmado entre a Índia e Luxemburgo, outras jurisdições já tiveram a oportunidade de enfrentar e analisar normas de idêntico conteúdo, contidas em GAARs internas que igualmente autorizam a desconsideração de arranjos e transações que objetivem, como um dos principais objetivos, a fruição de benefícios de TDT. Todos esses casos tiveram como ponto em comum (indicativo de uma potencial harmonização internacional) a análise de princípios internacionais de razoabilidade, boa-fé e da perquirição de todos os contextos de cada TDT, para a aferição de seus reais objetivos e propósitos, almejados pelos países contratantes, dentro do princípio do *pacta sunt servanda*. E com esse objetivo também foram traçados os contornos da distribuição do ônus da prova necessária para que autoridades fiscais possam desconsiderar arranjos e transações considerados abusivos, isso tudo a despeito da vagueza dos termos utilizados pela norma PPT.

Com efeito, na Índia, julgamento realizado em 30 de dezembro de 2024, no caso *SC Lowy P.I. (Lux) S.A.R.L. vs. Assistant Commissioner of Income Tax* (ITA No. 3568/DEL/2023), proferido pelo Income Tax Appellate Tribunal – Delhi Bench, consolidou a exigência de prova substancial por parte do Fisco. O tribunal reconheceu a validade do Certificado de Residência Fiscal luxemburguês, a regularidade da inscrição da empresa como investidora estrangeira (FPI) perante a SEBI e o caráter econômico real da operação. Registrou-se que: “it clearly shows that the assessee controls the assets as well as income on its own and cannot be termed as conduit. [...] the AO has not brought any cogent material on record to indicate that the assessee in substance a conduit except expressing his views and presumptions”. A referida Corte Administrativa reforçou ainda, com base na redação da PPT introduzida pelo MLI no tratado Índia-Luxemburgo, que “a benefit under the agreement shall not be granted... unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Agreement”, e reiterou que cabe ao Fisco o ônus da prova em matéria de abuso.

Por outro lado, o Tribunal Supremo da Espanha proferiu decisões importantes em 8 e 22 de junho de 2023¹⁷, em linha com a jurisprudência do Tribunal

¹⁶ INDIA. Income Tax Appellate Tribunal – Delhi Bench. *SC Lowy P.I. (Lux) S.A.R.L., Luxembourg v. Assistant Commissioner of Income Tax – International Taxation, Circle 3(1)(2), Delhi*. ITA No. 3568/DEL/2023. Assessment Year: 2021-22. Delhi: ITAT, 30 dez. 2024. Disponível em: <https://itatonline.org>. Acesso em: 2 maio 2025.

¹⁷ ESPANHA. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo. *Sentencia n. 851/2023* (Recurso de Casación n. 6517/2021). Madrid, 22 jun. 2023. Ponente: Rafael Toledano Cantero. ECLI:

de Justiça da União Europeia (TJUE), especialmente nos casos *Egiom* (C-6/16)¹⁸, *Deister Holding* (C-504/16¹⁹) e os casos dinamarqueses (C-116/16 e C-117/16²⁰), que tratam da aplicação da Diretiva Matriz-Subsidiária da União Europeia (UE) e das cláusulas antielisivas associadas. Assim, a Suprema Corte espanhola estabeleceu que, para negar a isenção de retenção na fonte sobre dividendos pagos a empresas-mãe na UE, as autoridades fiscais espanholas devem comprovar objetivamente a existência de práticas abusivas. Nos casos analisados, os dividendos foram pagos por subsidiárias espanholas a empresas-mãe na UE, que, por sua vez, eram controladas por entidades fora da UE. As autoridades fiscais espanholas haviam presumido abuso com base nessa estrutura, negando a isenção de retenção na fonte. No entanto, o Tribunal Supremo concluiu que tal presunção geral de abuso é inadequada e que cabe às autoridades fiscais demonstrar, com base em evidências objetivas e subjetivas, a existência de práticas abusivas em cada caso específico.

No Reino Unido, a jurisprudência vai além ao examinar cuidadosamente os elementos econômicos e comerciais das operações. No caso *Burlington Loan Management DAC v. HMRC*, julgado em 23 de junho de 2022 pela Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber²¹), a HMRC alegava que a cessão de créditos devidos pela Lehman Brothers da empresa SICL (Cayman) para Burlington (Irlanda) teve como objetivo principal evitar a retenção de imposto no Reino Unido.

ES:TS:2023:2806. ID Cendoj: 28079130022023100208. ROJ: STS 2806/2023. Tipo de resolução: Sentencia. Disponível em: <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>. Acesso em: 2 maio 2025.

ESPANHA. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo. *Sentencia n. 771/2023* (Recurso de Casación n. 6528/2021). Madrid, 8 jun. 2023. Ponente: José Antonio Montero Fernández. ECLI: ES:TS:2023:2652. ID Cendoj: 28079130022023100191. ROJ: STS 2652/2023. Tipo de resolução: Sentencia. Disponível em: <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>. Acesso em: 2 maio 2025.

¹⁸ UNIÃO EUROPEIA. Corte de Justiça da União Europeia. *Caso C-6/16 – Egiom e Enka c. Administration des finances publiques*. Acórdão de 7 de setembro de 2017. ECLI:EU:C:2017:641. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194053&pageIndex=0&doclang=EN>. Acesso em: 5 maio 2025.

¹⁹ UNIÃO EUROPEIA. Corte de Justiça da União Europeia. *Caso C-504/16 – Deister Holding AG e Juhler Holding A/S v. Bundeszentralamt für Steuern*. Acórdão de 20 de dezembro de 2017. ECLI:EU:C:2017:1009. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198695&pageIndex=0&doclang=EN>. Acesso em: 5 maio 2025.

²⁰ UNIÃO EUROPEIA. Corte de Justiça da União Europeia. *Caso C-116/16 – Skatteministeriet v. T Denmark e Caso C-117/16 – Skatteministeriet v. Y Denmark Aps*. Acórdãos de 26 de fevereiro de 2019. ECLI:EU:C:2019:135 e ECLI:EU:C:2019:134. Disponíveis em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=211698&pageIndex=0&doclang=EN> e <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=211697&pageIndex=0&doclang=EN>. Acesso em: 5 maio 2025.

²¹ REINO UNIDO. *Burlington Loan Management DAC v. HMRC*. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), [2022] UKUT 149 (TCC), 23 jun. 2022. Disponível em: <https://caselaw.nationalarchives.gov.uk/ukut/tcc/2022/149>. Acesso em: 1º maio 2025.

O argumento do Fisco baseava-se no uso da Irlanda como sede da nova titular dos créditos com o único fim de acessar os benefícios do tratado Reino Unido-Irlanda. O tribunal, no entanto, rejeitou essa premissa, destacando que a operação possuía finalidade econômica real, que a cessão foi feita a valor de mercado e que o uso da Irlanda estava “de acordo com a prática legítima e comercial do mercado secundário de crédito”. A decisão foi enfática ao afirmar que “there was a real business purpose to the transfer of the SAAD Claim, and it was a real transaction, not a sham” ([§180]), e ainda: “It is clear from the evidence that Burlington was not inserted merely to secure a treaty benefit, but rather to acquire and manage the SAAD Claim in the ordinary course of its business” ([§188]). O tribunal também reconheceu que “HMRC bears the burden of showing that one of the principal purposes of the arrangement was to obtain the treaty benefit” ([§199]), o que não foi provado. Advertiu-se, inclusive, que considerar essa estrutura abusiva geraria “an enormous impact on the secondary debt market” ([§196]), prejudicando sua previsibilidade e liquidez.

Esses precedentes, em três importantes sistemas jurídicos, apontam para uma convergência potencial quanto à forma de aplicação de uma GAAR internacional como a PPT: o ônus da demonstração do abuso e ônus de comprová-lo não recai somente sobre o contribuinte, devendo haver um equilíbrio proporcional dele e uma cooperação entre contribuintes e autoridades fiscais, e um trabalho de fiscalização, verificação e consideração efetiva de todos os fatos e circunstâncias que envolvem os planejamentos tributários analisados. As autoridades fiscais não podem simplesmente presumir abuso em estruturas de planejamento tributário que envolvam entidades em jurisdições com uma baixa tributação. É necessário que haja uma análise detalhada das circunstâncias específicas de cada caso para determinar se há elementos que caracterizem uma prática abusiva. De fato, os planejamentos são conhecidamente complexos e envolvem diversas considerações, não se podendo presumir intenção elisiva a partir da mera obtenção de vantagem tributária. A aplicação da PPT – ainda que válida como mecanismo de combate ao uso abusivo de tratados, para que eles sejam aproveitados somente por aqueles e nas situações almejadas pelos países contratantes – deve ser guiada pela proporcionalidade, com prova cabal de desvio de finalidade e reconhecimento da legitimidade de estruturas com racional econômico real, mesmo que impliquem redução da carga tributária.

Pois bem, esse retrospecto com decisões mais recentes sobre o assunto tem o objetivo de demonstrar que o mesmo critério, o mesmo rigor de análise da prova, caso a caso, de responsabilidade das autoridades fiscais, devem, necessariamente, ser empregados na aplicação do alívio discricionário, na requalificação determinada, coerentemente com a mesma, sendo, assim, o item da renda classificado dentro de uma outra norma distributiva do mesmo TDT, caso preenchidos os requisitos para tanto.

Essa conclusão é extraída dos próprios comentários da OCDE acima vistos, sobre o alívio discricionário, que possuem exatamente a mesma redação no que se refere à exigência de consideração, pela autoridade administrativa competente, de todos os fatos e circunstâncias relevantes antes da requalificação do rendimento dentro do mesmo Tratado (“shall nevertheless” and “The provision does require, however, that the competent authority must consider the relevant facts and circumstances before reaching a decision” and “consider each request on its own merits”²²).

Isso tudo para que não se exija um ônus tributário maior do que o exigível caso não tivesse ocorrido o abuso, em descompasso com a legalidade, a razoabilidade e proporcionalidade, e a necessária limitação da discricionariedade administrativa, fornecida pelos sistemas de TDT e também pelos próprios sistemas e ordenamentos jurídicos locais.

5. Única hipótese realmente opcional da autoridade administrativa local no alívio discricionário – Concessão do mesmo benefício negado pela consideração do abuso – Necessidade, inclusive, de consulta à autoridade competente da outra jurisdição antes de negativa – Princípio da transparência

Como visto acima, a aplicação do alívio discricionário pela autoridade administrativa, tal qual do teste PPT, deve ser precedida de um efetivo e consistente trabalho das autoridades administrativas, de verificação e consideração de todos os fatos e circunstâncias relevantes que envolvem os arranjos e transações analisados. Devem ser verificados e cotejados, cuidadosamente, com a busca da cooperação e com transparência dos e para com contribuintes envolvidos, com a escuta ativa dos esclarecimentos fornecidos. Isso para a integral compreensão da forma de atuação e da racionalidade de cada negócio, arranjo ou transação analisados e dos mercados em que se inserem, ou seja, a existência ou não de efetivos negócios e operações transacionais que, mesmo se utilizando de uma rede de tratados para buscarem a economia tributária e se salvaguardarem da dupla tributação econômica da renda (o que não só é legítimo, como também é a principal razão da existência de tais TDTs e da própria OCDE), não se justificam unicamente pela economia tributária, ou seja, não foram preordenados somente para a obtenção dos benefícios decorrentes do tratado, mas também objetivaram os mesmos, dentro de um contexto negocial maior.

²² Trecho do comentário 185. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Comentários ao art. 29, parágrafos 9 e 10, p. 100. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 2 maio 2025.

Esse é o significado, como vem sendo harmonizado no cenário internacional, como visto, no exame de GAARs e da própria PPT, acerca da obrigação das autoridades administrativas analisarem e considerarem todos os contextos factuais, negociais, normativos, mercadológicos que envolvem cada planejamento tributário internacional analisado, e também cada requalificação, com o esgotamento de toda a matéria tributável. Assim, tal atividade está longe de ser discricionária, sendo, ao contrário, plenamente vinculada à lei, não somente das jurisdições envolvidas, mas também assim consideradas as normas dos TDTs, os comentários da OCDE que auxiliam nessa interpretação e, acima de tudo, os princípios da transparência, da proporcionalidade, da razoabilidade, previsibilidade, da boa-fé, do *pacta sunt servanda*, da igualdade e da consequente não discriminação, insertos também na Convenção de Viena de 1969 e generosamente mencionados e expressamente referenciados pelos artigos e pelos Comentários da OCDE à sua Convenção-Modelo.

Tudo isso, aliado à harmonização internacional que parece em formação (conforme analisamos acima), evidencia uma limitação efetiva do nível de discricionariedade das autoridades administrativas na aplicação de GAARs e da PPT, em matéria internacional tributária, mesmo diante de termos vagos, de conteúdo aberto e indefinido, que realmente impactaram muito as análises acadêmicas e práticas iniciais de tais institutos, que, agora, na atualidade, não impressionam tanto, revelando-se a PPT, depois de 10 anos de sua concepção, como destacado por Michael Lang, “Just a GAAR”. Realmente, os conceitos e as definições não parecem tão incertos, tão abertos. As Cortes Administrativas e Judiciárias das diversas jurisdições que adotaram a norma PPT e também possuem GAARs internas de mesmo conteúdo (ou já convivem com outras GAARs internacionais, no âmbito das diretivas da UE) estão corrigindo essas condições e termos vagos, fechando mais o seu sentido, de acordo justamente com os princípios mencionados, e também nos mesmos princípios em seus próprios sistemas, mas, acima de tudo, a proporcionalidade e a razoabilidade.

E é justamente com base na razoabilidade que chamamos a atenção para algo que pode explicar a confusão e as dúvidas acerca da discricionariedade ampla ou não das autoridades administrativas responsáveis pela requalificação de situação considerada abusiva diante do TDT, para que concedam o chamado alívio discricionário do contribuinte. Como explicado logo no início do presente artigo, a cláusula do alívio discricionário estabelece que a autoridade, diante da consideração de abuso em arranjo ou transação, assim desconsiderados para que se negue o benefício do TDT indicado pelo contribuinte: “10. [...] *shall nevertheless treat that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to a specific item of income or capital*”. A cláusula sugerida pela OCDE expressa que a requalificação decorrente da desconsideração de arranjos e transações considerados abusivos *deve* implicar concessão:

- a) *do próprio benefício negado, condicionado, antes de qualquer negativa do pedido, à consulta prévia da autoridade competente da outra jurisdição, quando o pedido de alívio seja formulado por residente daquela jurisdição, ou*
- b) *de outro benefício do próprio Tratado, sem condicionante alguma.*

Como já havíamos adiantado acima, essa sim é a única faculdade discricionária das autoridades administrativas, em se tratando do alívio discricionário, e, ainda assim, tal faculdade também é condicionada, não sendo assim também ilimitada. De fato, havendo um pedido de residente de outro estado para a concessão de alívio discricionário para a concessão do mesmo benefício já negado (ou seja, uma reconsideração), ele deverá ser analisado e, antes de qualquer negativa, deverá, obrigatoriamente, haver a comunicação e o pedido prévio de esclarecimentos e de manifestação da autoridade competente da outra jurisdição. Isso porque tal jurisdição certamente tem o legítimo interesse de se manifestar sobre e de fornecer elementos de prova e esclarecimentos acerca de todos os contextos que envolveram a negociação de um TDT, para a maior transparência sobre quais são os seus efetivos objetivos e propósitos, inclusive de alguns eventualmente pouco transparentes, que indiquem a real consonância do planejamento tributário desqualificado pelo suposto abuso com os objetivos e propósitos almejados pelas partes contratantes no Tratado, afinal. Vale a pena transcrever, novamente, o trecho correspondente do comentário 185 da Convenção-Modelo da OCDE:

[...] enquanto a exigência de que a autoridade competente do outro Estado Contratante seja consultada – caso o pedido tenha sido feito por um residente desse outro Estado – *deve garantir que os Estados Contratantes tratam casos semelhantes de maneira consistente e possam justificar sua decisão com base nos fatos e circunstâncias do caso específico.*

Esse processo de consulta, contudo, não exige que a autoridade competente à qual o pedido foi apresentado obtenha o acordo da autoridade competente que foi consultada (grifo nosso).

Realmente, diante de consulta que lhes for formulada no processo de alívio discricionário para a concessão do mesmo benefício já negado pela consideração do abuso, tais países contratantes poderão, por exemplo, se manifestar no sentido de que os objetivos e propósitos do Tratado estabeleçam mesmo a possibilidade de um *treaty shopping* puro, para canalização, através de outras jurisdições, de investimentos para os seus respectivos territórios, advindos de outros países com os quais não possuem TDT. Logo, o abuso apontado não existiria, dada a confluência dos arranjos e das transações com os objetivos e propósitos do próprio Tratado. Embora a resposta do outro Estado não seja vinculante, não sendo de observância ou acatamento obrigatório pela jurisdição que pergunta, é certo que essa transparência será bastante persuasiva, até porque certamente poderá ser utilizada como motivação da discussão administrativa ou judicial do próprio abuso pelo contribuinte afetado, que poderá ter acesso a tal informação.

Contudo, o mais importante de se observar para os objetivos de nosso pequeno ensaio é que o alívio discricionário previsto pelo sugerido parágrafo 10 do art. 29 da Convenção-Modelo da OCDE, reproduzido em diversos Tratados, inclusive em alguns do Brasil, como veremos mais adiante, não é somente um alívio, são dois alívios discricionários, de duas espécies totalmente distintas.

O primeiro, para a possível reconsideração da situação de abuso, objetivando a concessão do mesmo benefício negado, a pedido de residente de outra jurisdição, e condicionado à manifestação e a esclarecimentos da outra jurisdição, é realmente discricionário, mas ainda sim limitadíssimo, pois não se poderá negar o pedido de análise, a pedido de residente de outro Estado, e, necessariamente, não opcionalmente, deverá ser informada e requerida a informação da autoridade competente da outra jurisdição, antes da manifestação negativa ao pleito de reconsideração.

Mesmo em relação a esse primeiro alívio discricionário, somente se identifica a discricionariedade quando consideramos que a manifestação do outro Estado consultado sobre a questão não é legalmente vinculante, embora ela traga transparência sobre a situação analisada, em especial sobre os reais objetivos e propósitos do Tratado, o que será sem dúvida extremamente persuasivo, isso na medida em que certamente, em caso de negativa a despeito de uma evidência e manifestação do outro país envolvido no sentido de que o benefício negado pelo suposto abuso está, ao contrário do entendimento do Fisco local, em consonância com o TDT, essa prova poderá e certamente será utilizada pela parte interessada, em discussão judicial da cobrança de imposto que lhe for dirigida ou então fundamentar um pedido de *Mutual Procedure Agreement*²³.

O segundo “alívio discricionário” inegavelmente não possui nada de discricionário no sentido restrito do termo, pois não está sujeito a qualquer juízo de

²³ O Manual sobre o Procedimento de Acordo Mútuo (MEMAP) da OCDE estabelece que a aplicação de normas domésticas antiabuso não deve, por si só, excluir o acesso do contribuinte ao MAP, nem impedir que se analise se houve ou não tributação em desacordo com o tratado. O documento afirma expressamente que “even where a special provision exists, the mere assertion that a domestic anti-avoidance provision may apply to a particular case is not enough to justify excluding from MAP the question of whether there is or may be taxation in contravention of the convention”. A Best Practice n. 11, incluída no próprio MEMAP, reforça esse entendimento ao recomendar que, mesmo em casos classificados como de “evitação fiscal”, as autoridades competentes “should, at a minimum, consider granting assistance in MAP cases”, especialmente diante do risco de efeitos punitivos indevidos resultantes da negação do alívio e da imposição de penalidades cumulativas. O manual acrescenta que “in cases where the authorised application of domestic ‘anti-avoidance’ laws prevents relief by one country’s competent authority, this should not prevent the other competent authority from providing any relief that the latter considers appropriate” (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 27. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/10/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap_aede37c9/2bb3ab55-en.pdf. Acesso em: 1º maio 2025).

valor da autoridade administrativa para a sua concessão, além daquele já realizado quando da requalificação do arranjo ou da transação analisados e considerados abusivos. A requalificação determina qual a tributação consequente, como naturalmente realizado em uma desqualificação do tipo, necessariamente seguida de uma requalificação. Para a autoridade dizer o que “não é”, ela necessariamente tem de assumir ou pressupor justificando e dizer “o que é” e tributar de acordo com essa sua própria classificação, com a observância do Tratado, uma vez preenchidos os requisitos de enquadramento em outra cláusula distributiva, como acima analisado.

6. Ordenamentos jurídicos internos e limites da discricionariedade de autoridades administrativas

A atuação da Administração Tributária está submetida a limites constitucionais e legais que vedam o exercício arbitrário de poderes. A ideia de discricionariedade não se confunde com arbitrariedade. Conforme preceitua a doutrina clássica do direito administrativo, em especial Celso Antônio Bandeira de Mello, o poder discricionário é um poder vinculado à finalidade legal e ao interesse público, sujeito a parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade²⁴.

Na esfera tributária, esses limites são ainda mais rígidos. A legalidade estrita, a tipicidade fechada e o dever de motivação dos atos administrativos (art. 93, IX, da CF/88 e art. 50 da Lei n. 9.784/99) impõem que qualquer requalificação de operações pelo Fisco observe critérios objetivos e demonstre o nexo lógico entre os fatos e a conclusão jurídica, sob pena de excesso de exação.

7. Se PPT for considerada uma norma penal – Limitação também: *non bis in idem* e *nulla poena sine lege* – Art. 3º do Código Tributário Nacional

No contexto tributário, e em especial penal tributário, a aplicação de sanções deve respeitar os princípios fundamentais do direito penal, entre eles o princípio da legalidade estrita (*nulla poena sine lege*) e o princípio do *non bis in idem*.

O art. 3º do CTN ainda proíbe a cobrança de tributo com efeito de penalidade:

²⁴ Nesse sentido, leciona Celso Antônio Bandeira de Mello: “Sobremodo no Estado de Direito, repugnaria ao senso normal dos homens que a existência de discricionariedade administrativa fosse um salvo-conduto para a administração agir de modo incoerente, ilógico, desarrazoado e o fizesse precisamente a título de cumprir uma finalidade legal, quando – conforme se viu – a discricionariedade representa, justamente, margem de liberdade para eleger a conduta mais clarividente, mais percuente ante as circunstâncias concretas, de modo a satisfazer com a máxima precisão o escopo da norma que outorgou esta liberdade. Também não se poderiam admitir medidas desproporcionadas em relação às circunstâncias que suscitaram o ato – e, portanto, assintônicas com o fim legal – não apenas porque conduta desproporcional é, assim mesma, comportamento desarrazoado, mas também porque representaria um extravasamento de competência” (MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008).

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em uma situação de cobrança de um tributo sem o “alívio discricionário 2” (tributação alternativa àquela bloqueada pelo abuso considerado), ou seja, em que a autoridade fiscal se recusasse a aplicar outra cláusula distributiva do mesmo Tratado, não afetada pelo abuso por ela apontado, o que teremos é uma típica cobrança tributária com efeitos punitivos, feita para castigar, para repreender. Acima do que seria devido, não fosse a ousadia de tentar fazer passar um abuso de Tratado, com a tentativa de acessar o benefício considerado indevido pela ação fiscal.

Entretanto, da leitura do dispositivo acima referido depreende-se que tributos não podem ter natureza sancionatória. O uso de requalificações tributárias para impor consequências fiscais mais gravosas, sem amparo legal específico, viola frontalmente o art. 3º do CTN e, por conseguinte, o princípio da legalidade tributária e a ordem pública.

8. Jurisprudência do próprio Carf sobre requalificação integral obrigatória – Súmula 176 – Aproveitamento do IRRF pela empresa autuada

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) consolidou entendimento no sentido de que, uma vez realizada a requalificação de uma operação pela autoridade fiscal, diante da desconsideração de arranjos considerados abusivos, essa requalificação deve ser integral. Trata-se de consequência lógica da reconstrução da realidade tributária. Nesse sentido, a Súmula 176 do Carf estabelece:

Súmula Carf n. 176. O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.

Vale a pena destacar um dos arestos que culminaram nessa consolidação de entendimentos no Carf, acerca da imprescindibilidade de uma requalificação integral, com a consideração de todos os elementos integrantes da situação requalificada (Acórdão n. 9101-006.348 da CSRF):

Compreendo que o contribuinte faz jus ao abatimento integral do IRRF em questão. Diante da desconsideração dos efeitos jurídicos das operações realizadas pelo contribuinte, de tal forma que as despesas incorridas pela recorrente não mais ostentariam a natureza jurídica de debêntures, a remuneração delas decorrentes não se sujeitariam à regra de dedutibilidade que lhe é inerente, bem como deixa de ser aplicável aos pagamentos em questão a regra que determina a retenção de IRRF sobre a remuneração de debêntures.

Com a desconsideração para fins fiscais da natureza jurídica das debêntures e das correspondentes despesas incorridas pela companhia com a sua remunera-

ção, é decorrência lógica e necessária igualmente compreender que o IRRF deixa de ser cabível, devendo ser considerados como equivocados, de tal forma que podem ser aproveitados para o abatimento dos valores devidos.

Nesse sentido, inclusive, tem sido a reiterada jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF²⁵.

Conclusões

A análise detalhada do chamado alívio discricionário (*discretionary relief*), tal como sugerido nos comentários da OCDE ao art. 29(10) da Convenção-Modelo e incorporado no art. 7(4) do MLI, revela que o termo “discricionário” é, na melhor das hipóteses, infeliz e, na pior, tecnicamente equívoco. A expressão parece sugerir uma liberdade absoluta por parte das autoridades fiscais em conceder ou negar benefícios alternativos ao contribuinte após a aplicação da cláusula antielisiva PPT (*Principal Purpose Test*). No entanto, uma interpretação cuidadosa e sistemática, ancorada não só nos comentários oficiais da OCDE, mas também nos princípios da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (arts. 26 e 31), no ordenamento jurídico brasileiro (arts. 5º, § 2º, e 150, I, da CF/88 e arts. 98 e 142 do CTN) e em doutrina qualificada, demonstra que essa discricionariedade é amplamente limitada – e, em muitos casos, praticamente inexistente.

O artigo demonstrou que há, na verdade, duas formas de alívio previstas. O primeiro diz respeito à possibilidade de concessão do mesmo benefício negado após a aplicação da PPT, mediante solicitação de residente do outro Estado contratante. Este, sim, revela-se discricionário – mas com fortes limites, traçados pelos próprios comentários da OCDE. A autoridade fiscal local não pode sequer negar o pedido do contribuinte de outro Estado sem antes realizar consulta obrigatória à autoridade competente do outro Estado, cujo parecer, embora não vinculante, é relevante para garantir a coerência, a transparência e o respeito aos objetivos e propósitos do Tratado. Como destacado, essa consulta é um mecanismo procedimental de justiça fiscal internacional, que confere ao contribuinte acesso a informações essenciais, inclusive para fundamentar eventual contencioso administrativo ou judicial ou para instaurar um procedimento de acordo mútuo (MAP).

O segundo tipo de alívio, por outro lado, é necessário e deve ser automático, sendo consequência lógica da requalificação de um arranjo ou transação anteriormente desconsiderada por abuso. Trata-se da obrigação de aplicar a cláusula distributiva pertinente do mesmo Tratado à nova qualificação jurídica conferida pela própria autoridade. A autoridade fiscal, ao desconsiderar uma operação, não

²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Acórdão n. 9101-006.348 – CSRF/1ª Turma*, proferido em 6 de outubro de 2022. Processo n. 16561.720079/2014-87. Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e por Hospital e Maternidade Santa Joana S/A. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br>. Acesso em: 5 maio 2025. Parte superior do formulário Parte inferior do formulário.

pode parar aí: deve apontar qual é o fato gerador real e como ele se enquadra no Tratado. Se o rendimento requalificado preenche os requisitos objetivos de outra cláusula, o benefício correspondente deve ser concedido. Negar isso seria não apenas arbitrário, mas violaria princípios elementares do Estado de Direito, como a legalidade, a razoabilidade, a proporcionalidade, a igualdade e a vedação ao confisco ou ao *bis in idem*.

Trata-se, pois, de uma atividade vinculada, não discricionária. A autoridade tributária está vinculada à coerência lógica de seus próprios atos, como também está vinculada ao sistema normativo internacional e nacional. Nesse ponto, a jurisprudência do Carf, especialmente a Súmula 176, é paradigmática ao exigir a requalificação integral e coerente da operação, permitindo o aproveitamento dos créditos de IRRF mesmo em hipóteses de autuação com base em desconsideração de estruturas jurídicas.

Autores como Raphael Lavez e João Francisco Bianco confirmam essa leitura. Lavez enfatiza que tratar o alívio como faculdade discricionária irrestrita viola o princípio da igualdade. Bianco afirma que o texto do art. 7.1 do MLI e da cláusula 29(10) não autoriza a exclusão total do Tratado, mas apenas do benefício relacionado ao arranjo abusivo. O rendimento remanescente deve ser reenquadrado e tributado segundo o TDT, se preenchidos os requisitos.

Além disso, a própria OCDE, embora mencione “broad discretion” no início do comentário 185, logo em seguida delimita essa margem, exigindo a consideração individualizada dos fatos e das circunstâncias do caso concreto, bem como a consulta à autoridade do outro Estado contratante. A “discricionariedade”, portanto, não é uma liberdade para agir arbitrariamente, mas sim um dever de ponderação responsável e um mecanismo de aplicação proporcional da norma antielisiva.

Ao fim, o que se evidencia é a importância de se romper com a ideia de que a aplicação da PPT autoriza uma espécie de “pena” tributária baseada na máxima *fraus omnia corrumpit*. Tal leitura ignora que o propósito maior dos TDTs é evitar a dupla tributação, promover a segurança jurídica e proteger a confiança legítima dos contribuintes. Mesmo diante de um planejamento considerado abusivo, a autoridade deve preservar o tratado em sua totalidade, exceto quanto à parcela específica contaminada pelo abuso.

O “alívio discricionário”, portanto, não é uma faculdade absoluta do Fisco, mas uma etapa obrigatória da coerência interpretativa e da justiça tributária internacional. É um dever vinculado, em muitos casos, e um direito subjetivo do contribuinte, cujo conteúdo exige o esgotamento da matéria tributável, a escuta ativa, a cooperação entre Estados e a preservação da lógica do tratado – sob pena de o Estado incorrer em abuso de poder e violação de suas próprias obrigações internacionais.

Esse entendimento não apenas prestigia a efetividade dos TDTs e da Convenção de Viena, como também contribui para a harmonização internacional da

aplicação da PPT e das GAARs, como indicado por Michael Lang, Błażej Kuźniacki, Robert Danon e Marcus Lívio. É hora de abandonar os rótulos enganosos e reconhecer, com clareza, que não existe espaço para arbitrariedade fiscal quando se trata de tratados internacionais. A “discrecionalidade” aqui é, no fundo, um dever de agir com responsabilidade, proporcionalidade e coerência.

Vale, por fim, uma reflexão histórica que transcende dogmas e resgata um momento emblemático da tradição ocidental. No Evangelho segundo Lucas (3:12-13), ao pregar no deserto, João Batista foi procurado por publicanos – cobradores de tributos do regime romano – que, tocados pelo chamado ao arrependimento, perguntaram: “Mestre, que havemos de fazer?”. A resposta foi direta e perene: “Não cobreis mais do que o que vos está ordenado”.

Trata-se de uma advertência simples, mas poderosa, cujo eco ressoa até hoje: *não é lícito ao poder tributário ultrapassar os limites que lhe são conferidos pela lei*. A missão do Estado não é penalizar o contribuinte em razão de sua forma jurídica ou da sua intenção presumida, mas sim tributar de forma justa, proporcional e nos exatos termos autorizados pelas normas. Assim como João Batista alertou os publicanos de seu tempo, o ordenamento contemporâneo impõe à Receita Federal – e a toda autoridade fiscal – o dever ético, jurídico e institucional de *não cobrar mais do que lhe é permitido* de acordo com a lei e os princípios jurídicos da ordem constitucional interna e internacional.

Referências

- BIANCO, João Francisco. Cláusula do propósito principal (*Principal Purpose Test* – PPT): questões relacionadas ao padrão mínimo e à interpretação sistemática do artigo 7 do MLI. In: MACHADO, Hugo de Brito; VASCONCELOS, Leonel Cesarino P. de (coord.). *Planejamento tributário internacional: homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: MP Editora, 2020. p. 503-523.
- BIANCO, João Francisco. Principal Purpose Test in Brazilian Tax Treaties. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), n. 7, p. 247-251, 1º semestre de 2020. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n7-12>.
- DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: IBFD, v. 72, n. 1, p. 31-51, jan. 2018. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/journal/treaty-abuse-post-beps-world-analysis-policy-shift-and-impact-principal-purpose-test>. Acesso em: 5 maio 2025.
- DUFF, David G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test – Part 2. *Canadian Tax Journal*, Toronto, v. 66, n. 4, 2018, p. 947-1012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3258024>. Acesso em: 1º maio 2025.
- GOMES, Marcus Lívio. Abuso de convenção: a cláusula do propósito principal e o artigo 7º do MLI. In: XAVIER, Alberto; GOMES, Marcus Lívio; SOUSA,

- Diogo Feijó (coord.). *Ações BEPS da OCDE: estudos sobre o projeto Base Erosion and Profit Shifting*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 325-345.
- GOMES, Marcus Lívio. *A reação ao abuso nos tratados brasileiros contra a dupla tributação: “cláusula geral antiabuso doméstica” versus “teste do propósito principal”*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.
- KUŹNIAK, Błażej. Discretionary Benefits Provisions under the MLI: A Virtuous Solution or a Vicious Circle? *Tax Notes International*, Arlington (VA): Tax Analysts, [s. l.], v. 87, n. 5, p. 451-465, 31 jul. 2017.
- KUŹNIAK, Błażej. Principal Purpose Test (PPT) in the Polish Tax Treaties – Legal and Practical Implications. *Intertax*, v. 47, n. 3, p. 267-284, 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3205231. Acesso em: 5 maio 2025.
- LANG, Michael. The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model – The “Principal Purpose Test”. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: IBFD, v. 74, n. 4/5, 2020. Disponível em: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institute/Publikationen/Lang/The_Signalling_Function_of_Article_29_9_of_the_OECD_Model_IBFD.pdf. Acesso em: 5 maio 2025.
- LAVEZ, Raphael Assef. *Cláusulas antielisivas gerais em tratados de bitributação internacional: a cláusula PPT (Principal Purpose Test)*. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-02082021-153711/>. Acesso em: 1º maio 2025.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- MORENO, Andrés Báez. 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, v. 45, n. 6-7, p. 432-446, 2017.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena em 23 de maio de 1969. Aprovada pelo Decreto Legislativo n. 496, de 17 de julho de 2009, e promulgada no Brasil pelo Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 dez. 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 5 maio 2025.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*. Paris: OECD Publishing, 2007. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/10/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap_aede37c9/2bb3ab55-en.pdf. Acesso em: 1º maio 2025.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/>

treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm. Acesso em: 2 maio 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. *Manual de Procedimentos Amigáveis (MAP)*: Manual sobre a implementação eficaz de mecanismos de resolução de controvérsias nos tratados tributários. Paris: OECD Publishing, 2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. *Modelo de Convenção Tributária sobre a Renda e o Capital*: Comentários ao artigo 29 (2017). Paris: OECD Publishing, 2017.

ROLIM, João Dácio de Souza Pereira. Is There Any International Fundamental Right against an International General Anti-avoidance Rule? *In*: VAN BREDERODE, Robert F. (ed.). *Ethics and Taxation*. Singapore: Springer Nature Singapore Pte Ltd., 2020. p. 295-317. DOI: https://doi.org/10.1007/978-981-15-0089-3_12.

Julgados nacionais e internacionais

BRASIL – Carf

- *Acórdão n. 9101-006.348 – CSRF/1ª Turma*. Processo n. 16561.720079/2014-87. Sessão de 6-10-2022.

ESPANHA – Tribunal Supremo

- *Recurso de Casación n. 7913/2021*, STS 2806/2023, ECLI:ES:TS:2023:2806, Sala de lo Contencioso-Administrativo.
- *Recurso de Casación n. 6528/2021*, STS 2652/2023, ECLI:ES:TS:2023:2652, decisão de 8-6-2023.

ÍNDIA – Income Tax Appellate Tribunal (Delhi)

- *SC Lowy P.I. (Lux) S.A.R.L. v. Assistant Commissioner of Income Tax*, ITA No. 3568/DEL/2023, decisão de 30-12-2024.

REINO UNIDO – Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)

- *Burlington Loan Management DAC v. HMRC*, [2022] UKUT 290 (TCC), decisão de 3-11-2022.

UNIÃO EUROPEIA – CJUE

- *Caso C-6/16 – Egiom e Enka v. France*, ECLI:EU:C:2017:641.
- *Caso C-504/16 – Deister Holding v. Bundeszentralamt*, ECLI:EU:C:2017:1009.
- *Casos C-116/16 e C-117/16 – Skatteministeriet v. T Denmark/Y Denmark Aps*, ECLI:EU:C:2019:134/135.