

A Ausência de Caráter Supletivo Doméstico da Regra do Teste de Propósito Principal

The Absence of Domestic Supplementary Effect of the Principal Purpose Test Rule

Aluizio Porcaro Rausch

Doutorando em Direito (USP). LL.M. em Tributação Internacional (NYU).

Mestre em Direito (UFMG). Sócio de Sacha Calmon-Misabel Derzi

Consultores e Advogados. *E-mail*: aluiziorausch@gmail.com.

Recebido em: 19-11-2024 – Aprovado em: 14-5-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-7155.14.1.2025.2649>

Resumo

A Regra do Teste de Propósito Principal é regra geral antielisiva/antiabuso constante de acordos sobre tributação da renda, cujo efeito normativo último é denegar benefícios convencionais. Apesar de não ser compatível com a sua literalidade, é legítimo o receio de o fisco extrapolar a sua redação para lhe atribuir caráter supletivo em relação à ausência de regra geral antielisiva/antiabuso doméstica. Nesse contexto, tanto o efeito limitador dos acordos sobre tributação da renda quanto o papel da lei complementar no Sistema Tributário Brasileiro devem ser considerados como elementos restritivos adicionais.

Palavras-chave: Regra do Teste de Propósito Principal, acordos sobre tributação da renda, regra geral antielisiva/antiabuso, tributação internacional, direito tributário.

Abstract

The principal purpose test rule is a general anti-avoidance/anti-abuse rule provided by income tax treaties which ultimate normative effect is to deny access to treaty benefits. Notwithstanding the incompatibility with its text, the concern is legitimate that the tax administration may exceed the black letter to grant it supplementary effect with respect to the absence of a domestic general anti-avoidance/anti-abuse rule, especially. In this context, both the limiting effect of income tax treaties and the role played by the lei complementar (statute with a higher approval threshold) in the Brazilian tax system must be regarded as additional restrictive elements.

Keywords: principal purpose test rule, income tax treaties, general anti-avoidance rule, international taxation, tax law.

Introdução

A Regra do Teste de Propósito Principal (“Regra TPP”; *principal purpose test rule*, “PPT Rule”) é a denominação comumente atribuída ao parágrafo 9 do artigo

29 das atuais versões da Convenção Modelo (CM) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE; CM-OCDE)¹ e da CM da Organização das Nações Unidas (ONU; CM-ONU)². Essa denominação também é aplicada às variações específicas derivadas desse dispositivo e constantes dos acordos sobre tributação da renda (“ATRs”, singular “ATR”) celebrados entre as várias jurisdições tributárias.

Em síntese, o efeito normativo da Regra TPP é impedir a aplicação de benefícios decorrentes do ATR, especialmente limitação total ou parcial da tributação doméstica, se a obtenção de benefício convencional for um dos propósitos principais de qualquer arranjo ou transação que resulte nesse benefício convencional e desde que a aplicação do benefício, nesse caso, não esteja de acordo com o objetivo e propósito da previsão sob análise.

Segundo a OCDE³ e a ONU⁴, a Regra TPP foi incluída nas respectivas CMs como resultado do relatório final da Ação 6 do Projeto BEPS (sigla para “*base erosion and profit shifting*”; em português, erosão de base e deslocamento de lucros). Publicado em 2015, esse relatório teve o objetivo de identificar circunstâncias de abuso de tratados (*treaty abuse*), especialmente *treaty shopping*, e, entre outros, recomendar novas regras convencionais antiabuso (*treaty anti-abuse rules*). Ademais, esse relatório final deixa claro que o que se busca é a adoção de um padrão mínimo para se evitar condutas abusivas, de modo que as regras devem ser adaptadas às especificidades da legislação de cada país⁵.

Observe-se que, no passado, o principal problema que os ATRs buscavam endereçar era o fenômeno da dupla tributação. Com o passar do tempo, sobretudo em razão de mudanças econômicas que derivam da mobilidade do capital, ganhou relevo a preocupação com a dupla não tributação. Isto é, fenômeno por meio do qual grandes contribuintes, especialmente as companhias multinacionais, valendo-se de um conjunto articulado de estratégias, buscam reduzir a tributação devida nos vários países em que operam, deslocando o lucro auferido em um país de tributação superior para outro de tributação inferior ou nula⁶.

Especificamente para os fins do presente estudo, os abusos em comento são os fenômenos *treaty shopping* e *rule shopping*.

¹ OCDE. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2019.

² ONU. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova Iorque: UN, 2021.

³ OCDE. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2019. M-82.

⁴ ONU. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova Iorque: UN, 2021. p. 816.

⁵ OCDE. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015. p. 9-11.

⁶ GARBARINO, Carlo. *Diritto Convenzionale Tributario*. Torino: Giappichelli, 2019. p. 10.

A OCDE⁷ se refere ao *treaty shopping* como os casos em que pessoas residentes fiscais de Estados terceiros tentam indiretamente acessar os benefícios de um ATR entre dois Estados contratantes (“Treaty shopping cases typically involve persons who are residents of third States attempting to access indirectly the benefits of a treaty between two Contracting States”). Sem prejuízo, é também relevante a definição de Jiménez⁸, para quem *treaty shopping* é o uso do ATR por alguém que não tem direito à sua proteção (“the use of a treaty to whose protection the taxpayer is not entitled”), porque evidencia que o abuso do *treaty shopping* está diretamente relacionado ao escopo pessoal dos ATRs, o que lhe aproxima da noção de abuso de direito (“similar to abuse of rights”).

Também em Jiménez⁹ encontramos considerações relevantes sobre *rule shopping*: este não afeta o aspecto subjetivo dos ATRs, mas outras regras convencionais de caráter objetivo (“does not affect the subjective aspects of a tax treaty, but rather other (objective) rules of a tax treaty”), por exemplo classificação convencional de espécies de renda, o que lhe aproxima da noção de fraude à lei (“rule shopping is closer to *fraus legis, stricto sensu*”).

Avançando, ambas, OCDE¹⁰ e ONU¹¹, afirmam que a Regra TPP tem fundamento no denominado Princípio Guia (Guiding Principle) das CMs. De acordo com esse princípio convencional, os benefícios de um ATR não devem estar disponíveis nas situações em que o propósito principal de determinada transação ou arranjo seja acessar uma posição tributária mais favorável e desde que esse tratamento tributário mais favorável seja contrário ao objetivo e propósito da previsão sob análise. Ainda, a Regra TPP seria uma mera confirmação do Princípio Guia e que este se aplicaria independentemente daquela¹².

Não obstante as recomendações e os objetivos da OCDE e da ONU, as doutrinas nacional e internacional criticam a Regra TPP por diversos aspectos, por exemplo: desalinhamento em relação ao Princípio Guia¹³; subjetividade excessi-

⁷ OCDE. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015. p. 17.

⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I. *Bulletin for International Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2002. p. 542-553. p. 543.

⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I. *Bulletin for International Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2002. p. 542-553. p. 543.

¹⁰ OCDE. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2019. C(29)-85, §169.

¹¹ ONU. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova Iorque: UN, 2021. p. 885, § 34.

¹² OCDE. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2019. C(1)-26, § 61.

ONU. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova Iorque: UN, 2021. p. 96, § 47.

¹³ KOK, Reinout. The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6. *Intertax*, v. 44, n. 5. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016. p. 407.

va¹⁴; escopo desarrazoadamente amplo¹⁵; falta de previsibilidade decorrente do alto grau de discricionariedade¹⁶; deslocamento inapropriado do ônus probatório para o sujeito passivo¹⁷.

O objetivo do presente artigo, contudo, não é repetir nem somar críticas à Regra TPP. Tampouco é objetivo deste artigo defendê-la ou, em qualquer caso, dissecar todos os seus detalhes normativos. Em verdade, o presente artigo visa responder uma única pergunta: *poderia a Regra TPP suplementar a ausência de uma regra geral antielisiva/antiabuso (general anti-avoidance/anti-abuse rule “GAAR”) doméstica?*

Essa pergunta está calcada em três balizas jurídicas objetivas, aqui tomadas como pressupostos.

A primeira baliza jurídica é que a Regra TPP é uma GAAR convencional, conforme entendimento da OCDE¹⁸ e da ONU¹⁹, bem como conforme o entendimento praticamente unânime da doutrina²⁰.

A segunda baliza jurídica é que os ATRs de plenos efeitos vinculantes – isto é, celebrados pelo Presidente da República, referendados pelo Congresso Nacional e promulgados pelo Presidente da República após cumpridas as formalidades diplomáticas cabíveis²¹ – ocupam a posição de lei ordinária na hierarquia normativa doméstica, pois não diretamente versam sobre direitos humanos²².

MORENO, Andrés Báez. GAARs and Treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 45. n. 6/7. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2017. p. 435.

¹⁴ LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. *Tax Notes International*, v. 74, n. 7. Washington D.C.: Tax Analysts, 2014. p. 658-659.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e teste do objetivo principal. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo *et al.* (coord.). *Direitos fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: JusPodivm, 2019. p. 763-783.

¹⁶ PEGORARO, Andressa. *A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 233.

¹⁷ GOMES, Marcus Livio. *The Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 150.

¹⁸ OCDE. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2019. C(1)-25, § 57.

¹⁹ ONU. *The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nova Iorque: UN, 2021. p. 93, §35.

²⁰ Em excelente resumo da bibliografia relevante: PEGORARO, Andressa. *A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 104.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 out. 1988. p. 1. Art. 84, *caput*, incisos IV e VIII, e art. 49, *caput*, inciso I.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 108-109.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 466.343/SP. Banco Bradesco S/A e Luciano Cardoso Santos. Relator Ministro Cezar Peluso. 3 dez. 2008. *Diário da Justiça*, Brasília, 5 jun. 2009.

A terceira baliza jurídica é que o Brasil não possui uma GAAR doméstica, especialmente porque o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN)²³ foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF)²⁴ como “norma de combate à evasão fiscal”. Ademais, na mesma oportunidade, a elisão foi definida como diminuição lícita de tributos por se evitar a formação da relação jurídica que faria nascer obrigação tributária; diferentemente, portanto, da evasão, definida como a situação em que o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida – pelo que bastante restrito o escopo do parágrafo único do art. 116 do CTN²⁵.

Observe-se que essas definições judiciais são esposadas pela doutrina internacional. A título exemplificativo, segundo Atienza e Manero²⁶, enquanto *tax evasion* (evasão fiscal) pode ser definida como uma espécie de ilícito típico, *tax avoidance* (elisão fiscal) pode ser considerada como um ilícito atípico de natureza tributária.

De todo modo, sintetizando essas três balizas jurídicas, o que *se pretende verificar é se a Regra TPP, uma GAAR convencional e cuja hierarquia é de norma legal ordinária, suplementaria a ausência de uma GAAR doméstica.*

De modo a responder à pergunta central deste artigo, propomo-nos a verificar a própria literalidade da Regra TPP (1. A literalidade da Regra do Teste de Propósito Principal e a distinção funcional entre GAAR doméstica e GAAR convencional), *se e como* a Regra TPP tem sido aplicada no Brasil (2. Aplicação de regras antielisivas/antiabuso convencionais no Brasil), lembrar o efeito limitador dos ATRs (3. O efeito limitador dos acordos sobre tributação da renda) e reafirmar o papel da lei complementar (4. O papel da lei complementar no Sistema Tributário Brasileiro). Ao final, apresentamos as nossas conclusões sobre, seja pela literalidade da Regra TPP, pelo exclusivo efeito limitador de tributação doméstica exercido pelos ATRs dos quais o Brasil é signatário ou pela reserva de lei complementar, uma GAAR convencional não pode, no Sistema Tributário Brasileiro, ser empregada como supletiva à ausência de GAAR doméstica (Conclusões).

²³ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. p. 12452.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446/DF. Confederação Nacional do Comércio e Presidente da República, Congresso Nacional. Relatora Ministra Cármen Lúcia. 11 abr. 2022. *Diário da Justiça*, Brasília, 27 abr. 2022. Voto vencedor da Ministra Cármen Lúcia, p. 10.

²⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. p. 12452.

²⁶ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Illeciti atipici. L'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere*. V. CARNEVALE (trad.). Bologna: Il Mulino, 2004. p. 27.

1. A literalidade da Regra do Teste de Propósito Principal e a distinção funcional entre GAAR doméstica e GAAR convencional

A literalidade da Regra TPP expressamente restringe o seu efeito normativo a impedir a aplicação de benefícios decorrentes do ATR (“não será concedido benefício ao abrigo desta Convenção”, “a benefit under this Convention shall not be granted”). Vejam-se as transcrições abaixo:

Regra TPP		
CM-OCDE	CM-ONU	Tradução Livre
Artigo 29, Parágrafo 9: “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”.	Artigo 29, Parágrafo 9: “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”.	“Não obstante as outras disposições desta Convenção, não será concedido benefício ao abrigo desta Convenção relativamente a um item de rendimento se for razoável concluir, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais objetivos de qualquer arranjo comercial ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício, a menos que fique demonstrado que a concessão desse benefício nessas circunstâncias seria de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes desta Convenção.”

Por interpretação literal, portanto, não é juridicamente viável que a Regra TPP suplemente a ausência de uma GAAR doméstica. Afinal, o escopo de aplicação da Regra TPP refere-se, tão somente, a confirmar ou denegar os benefícios que o próprio ATR confira, ou seja, refere-se à posição tributária no âmbito restrito do próprio ATR, sem qualquer interferência em relação à posição tributária doméstica na ausência do ATR.

Considerando o acima, já se pode traçar uma *distinção funcional entre uma GAAR doméstica e uma GAAR convencional*: enquanto a posição tributária decorrente da aplicação de uma GAAR doméstica pode ser mais onerosa para o sujeito passivo do que aquela anterior à sua aplicação, a posição tributária decorrente da aplicação da Regra TPP, uma GAAR convencional, não pode ser mais onerosa para o sujeito passivo do que aquela anterior à sua aplicação – esta última que é a

posição tributária exclusivamente decorrente da legislação doméstica, sem aplicação do ATR.

Ocorre que a interpretação literal não é a única técnica jurídica de interpretação, não se devendo olvidar as interpretações histórica, teleológica e sistemática. Diferentemente da interpretação literal, estas últimas três não estão igualmente restritas à relativa objetividade linguística do dispositivo normativo, por natureza autorizando o apoio em referências múltiplas. Portanto, se mal empregadas, podem levar a conclusões menos felizes, por exemplo, que o mero fato de a Regra TPP ser uma GAAR com hierarquia de norma ordinária supriria a ausência de uma GAAR doméstica para fins de recaracterização tributária do fato ou negócio jurídico.

Veja-se que o receio ora ventilado não é puramente abstrato. Vários são os exemplos em que o fisco, sem embasamento na literalidade da lei, aplica as interpretações histórica, teleológica e sistemática com má técnica e, conseqüentemente, chega a conclusões questionáveis.

Exemplos recentes e bastante afetos ao presente tema são a Solução de Consulta Cosit n. 219 e a Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) n. 220, ambas de 24 de julho de 2024²⁷. Essas duas manifestações, vinculantes no âmbito da RFB²⁸, versaram sobre a interação normativa entre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), positivado via lei complementar²⁹, e ATRs dos quais o Brasil é signatário, especificamente o ATR Brasil-Chile³⁰ e o ATR Brasil-Peru³¹. Em maior detalhe, o questionamento

²⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 219, de 24 de julho de 2024. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 jul. 2024, s. 1, p. 52.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 220, de 24 de julho de 2024. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 jul. 2024, s. 1, p. 53.

²⁸ BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 13 dez. 2021, s. 1, p. 29. Art. 33.

²⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei n. 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. *Diário Oficial da União*, Brasília, 15 dez. 2006, p. 1. Arts. 12 a 41.

³⁰ BRASIL. Decreto n. 4.852, de 2 de outubro de 2003. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001. *Diário Oficial da União*, Brasília, 3 out. 2003, p. 7.

³¹ BRASIL. Decreto n. 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tribu-

central do contribuinte foi a possibilidade de creditar os tributos chilenos e peruanos incidentes sobre a sua renda oriunda dessas jurisdições estrangeiras para fins de apuração do Simples Nacional. A RFB concluiu pela impossibilidade, porque, em suma, o Simples Nacional veda o aproveitamento de qualquer crédito extrínseco ao regime optativo e, tendo hierarquia de norma complementar, prevaleceria sobre os ATRs, cuja hierarquia é de lei ordinária.

Sem prejuízo de outras críticas, essas soluções de consulta fundamentam a denegação de crédito por tributo estrangeiro em suposta hierarquia entre lei complementar e lei ordinária – § 20 de ambas as soluções de consulta: “Nesse sentido, *não pode* uma norma especial com *status* de *lei ordinária prevalecer sobre* uma norma geral que a CF reserva às *leis complementares*” (destaques nossos).

Nesse caso, a interpretação sistemática da RFB claramente é incompleta. Se acertou em se alinhar à jurisprudência do STF sobre ATRs ocuparem hierarquia de lei ordinária, errou por ignorar a jurisprudência desse mesmo tribunal³² e do Superior Tribunal de Justiça (STJ)³³ sobre inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar.

Seja como for, esse exemplo é suficiente para demonstrar ser legítimo o receio de o fisco extrapolar a sua redação para lhe atribuir caráter supletivo em relação à ausência de GAAR doméstica.

Nesse contexto, é necessário, então, verificar *se e como* a Regra TPP tem sido aplicada no Brasil, não obstante a sua literalidade desautorizar qualquer caráter supletivo doméstico. Ademais, considerando a relativa novidade dessa norma convencional para fins de formação de precedentes robustos, é também necessário expandir a análise para outras regras antielisivas/antiabuso convencionais.

2. A aplicação de regras antielisivas/antiabuso convencionais no Brasil

Antes de esmiuçarmos a aplicação de regras antielisivas/antiabuso convencionais no Brasil, cabe observar que *treaty shopping* e *rule shopping* não são necessariamente consideradas condutas abusivas por todas as jurisdições tributárias. Diversos países toleram e mesmo estimulam algum nível de *treaty shopping* e *rule*

tação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 nov. 2009, p. 4.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 377.457/PR. Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/A e União. Relator Ministro Gilmar Mendes. 17 de setembro de 2008. *Diário da Justiça*, Brasília, 12 dez. 2008. Tema 71 de Repercussão Geral. Tese: “É legítima a revogação da isenção estabelecida no art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991 pelo art. 56 da Lei 9.430/1996, dado que a LC 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída”.

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Ação Rescisória n. 3.761/PR. Fazenda Nacional e J. Amatuzy S/C Ltda. e outros. Relatora Ministra Eliana Calmon. 12 de novembro de 2008. *Diário da Justiça*, Brasília, 1º dez. 2008.

shopping, visando os efeitos econômicos decorrentes de posturas atrativas de investimento externo.

Exemplo paradigmático desse fato é a decisão da Suprema Corte do Canadá no caso *Canada v. Alta Energy Luxembourg*³⁴.

Em síntese, o caso versou sobre benefícios convencionais em relação a alienação indireta: controladora estadunidense interpôs controlada direta luxemburguesa entre si e controlada indireta canadense para evitar tributação, no Canadá e por força do ATR Canadá-Luxemburgo, sobre ganho de capital decorrente da alienação da participação societária da controlada indireta canadense. Especificamente, o benefício convencional correspondia a isenção de ganho de capital na alienação de participação societária cujo valor é principalmente derivado de imóveis localizados no Canadá e nos quais a alienante exerce as suas atividades (no caso em questão, exploração de óleo e gás) – artigo 13, parágrafos 4 e 5 do ATR Canadá-Luxemburgo. Nesse contexto, a administração tributária canadense pretendeu afastar a isenção mediante aplicação de GAAR doméstica – GAAR Act, *section* 245.

Na oportunidade, a opinião majoritária afirmou que o Canadá, com a finalidade de atrair investimentos para o país, intencionalmente celebrou o ATR contendo a mencionada isenção, bem como que o sujeito passivo nada mais fez além de exatamente realizar o investimento sujeito à isenção. Ainda, que a regra específica antielisiva/antiabuso (*specific antiavoidance/antiabuse rule* “SAAR”, plural “SAARs”) convencional constante do artigo 28, parágrafo 3, do ATR Canadá-Luxemburgo tampouco era aplicável, porque a intenção dos contratantes não era negar benefícios a entidades com suficientes conexões econômicas substanciais em suas respectivas jurisdições de residência. Ademais, que a intenção da administração tributária, ao invocar a GAAR doméstica, era indevidamente revisar o acordo feito, de modo a alcançar tanto investimento estrangeiro quanto arrecadação tributária.

Consequentemente, a opinião majoritária concluiu que as regras do ATR Canadá-Luxemburgo produziram os efeitos esperados pelas partes contratantes. Logo, que não houve abuso.

Sem prejuízo do acima, cabem algumas observações complementares de modo a melhor conectar o caso *Canada v. Alta Energy Luxembourg* com o presente estudo.

Primeiro, a GAAR em questão não era convencional, mas doméstica. Essa constatação traz consigo questionamentos adicionais sobre a relação entre os ATRs e a legislação doméstica no Canadá, especialmente *treaty override*. A decisão, contudo, não fornece maiores esclarecimentos a esse respeito, apenas indica

³⁴ CANADÁ. Supreme Court of Canada. Case n. 39113. *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.* Justice Côté J. 26 de novembro de 2021. *Supreme Court Reports*, Ottawa, 1º dez. 2008.

que não haveria impedimento na aplicação da GAAR doméstica para afastar benefícios convencionais caso efetivamente tivesse ocorrido abuso.

Segundo, a decisão indica que a redação da GAAR doméstica em questão não é semelhante ao da Regra TPP. A leitura direta do dispositivo canadense³⁵ confirma essa indicação. De todo modo, a decisão permanece plenamente pertinente para os fins do presente estudo, porque demonstra que a linha que separa comportamentos tributários lícitos de ilícitos não é autoexplicativa nem uniforme em âmbito internacional.

Por fim, a SAAR convencional afastada pela Suprema Corte do Canadá se refere a entidades *holding* em Luxemburgo e sua redação, diferentemente da Regra TPP, tem caráter objetivo. Por sua vez, o breve relatório sugere que, no caso, a controlada direta luxemburguesa efetivamente era uma entidade *holding* residente naquele país, porque, além da alienação discutida, não realizou qualquer outra operação ou transação. Sendo assim, fica a dúvida sobre a pertinência de se afastar a SAAR convencional se, aparentemente, os seus requisitos objetivos haviam sido cumpridos, ao passo que a fundamentação judicial demonstra interpretação exclusiva e supostamente histórica.

Retornando ao Brasil, há cinco ATRs dos quais o país é signatário e em vigor que possuem Regra TPP com literalidade semelhante à recomendada pela OCDE e pela ONU, cujas contrapartes são (em ordem alfabética):

- **Argentina** (artigo XXVII – Limitação de Benefícios, parágrafo 1)³⁶;
- **Emirados Árabes Unidos** (“EAU”; artigo 29 – Direito a Benefícios, parágrafos 3 e 4)³⁷;
- **Singapura** (artigo 28 – Direito a Benefícios, parágrafos 8 e 9)³⁸;

³⁵ CANADÁ. Income Tax Act. General Anti-Avoidance Rule, Section 245. IC88-2, Ottawa, 21 out. 1988.

³⁶ BRASIL. Decreto n. 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 dez. 1982, p. 24087.

BRASIL. Decreto n. 9.482, de 27 de agosto de 2018. Promulga o Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo, firmado em Mendoza, em 21 de julho de 2017. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 ago. 2018, p. 1.

³⁷ BRASIL. Decreto n. 10.705, de 26 de maio de 2021. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 12 de novembro de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 maio 2021, p. 1.

³⁸ BRASIL. Decreto n. 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 jun. 2022, p. 3.

- **Suíça** (artigo 27 – Direito aos Benefícios, parágrafo 1)³⁹;
- **Uruguai** (artigo 29 – Direito a Benefícios, parágrafo 9)⁴⁰.

Cabe verificar, portanto, se qualquer das Regras TPP desses ATRs já foi objeto de manifestação administrativa ou decisão judicial.

No âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB), a única manifestação formal que tangencia a Regra TPP é a Solução de Consulta Cosit n. 110, de 2 de maio de 2024, que versou sobre a incidência do imposto sobre a renda retido na fonte sobre remessas ao exterior (IRRF-Remessas) em relação a pagamentos a pessoa jurídica domiciliada nos EAU em contraprestação por serviços técnicos. Na oportunidade, a RFB confirmou o entendimento do contribuinte sobre a redução de alíquota para 15%. Contudo, fez a expressa ressalva de que o acesso ao benefício convencional em questão dependia do atendimento a todos os requisitos convencionais aplicáveis, em especial à Regra TPP do ATR Brasil-EAU (§ 12), uma vez que a aplicação desses requisitos não era objeto de consulta (§ 8)⁴¹.

Sendo assim, essa manifestação da RFB apenas superficialmente abrange a Regra TPP. De todo modo, é possível chegar a duas conclusões úteis para os presentes fins: primeiro, a RFB expressamente reconhece a Regra TPP como fator a ser considerado para o acesso aos benefícios convencionais, portanto implicitamente reconhece que o efeito normativo da Regra TPP é denegar acesso aos benefícios convencionais; segundo, a RFB não pretendeu aplicar a Regra TPP para recaracterizar a operação subjacente para fins fiscais, convencionais ou domésticos.

De modo semelhante, não foram localizados precedentes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que versem, ainda que superficialmente, sobre a Regra TPP como tal. No entanto, são numerosos os precedentes⁴² que investigam o denominado “propósito negocial” de atos e negócios jurí-

³⁹ BRASIL. Decreto n. 10.714, de 8 de junho de 2021. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 3 de maio de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, 9 jun. 2021, p. 2.

⁴⁰ BRASIL. Decreto n. 11.747, de 20 de outubro de 2023. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Brasília, em 7 de junho de 2019. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 out. 2023, p. 32.

⁴¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 110, de 2 de maio de 2024. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 maio 2024, s. 1, p. 58.

⁴² A título exemplificativo: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo n. 16643.720005/2013-50. Acórdão n. 1201-005.707. Marcopolo S/A e Fazenda Nacional. Relator Fredy José Gomes de Albuquerque. 14 de dezembro de 2022. Carf, Brasília, 16 jan. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Processo n. 16646.720035/2015-06. Acórdão n. 9101-004.658. Fazenda Nacional e H.

dicos para imputação de simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas, falta de propósito não tributário etc., apesar da ausência de contornos legais objetivos para cada categoria.

Nesse sentido, é contundente a crítica de Pegoraro⁴³ sobre não haver embasamento legal suficiente para a requalificação de um negócio jurídico por suposta ausência de propósito negocial. Ademais, a autora afirma que a chamada “doutrina antiabuso” é uma criação da jurisprudência administrativa federal que carece de validação pelo Poder Judiciário.

Sem prejuízo do acima, é pertinente breve digressão sobre certos precedentes do CARF que versaram sobre “propósito negocial” e a “doutrina antiabuso” em relação a aspectos internacionais da tributação brasileira.

O Caso JBS-2008-2017 (ano-calendário 2008; julgamento em 2017),⁴⁴ entre outros pontos, versou sobre a legitimidade de estrutura societária composta por controladora brasileira, controlada direta dinamarquesa (1º nível) e controladas indiretas em Portugal (Ilha da Madeira; 2º nível), Arábia Saudita e Reino Unido (3º nível), e Egito (4º nível), uma vez que a fiscalização federal afirmara não haver propósito negocial na existência da controlada direta dinamarquesa. Em maior detalhe, as antigas Regras CFC-PJ constantes do art. 74 da Medida Provisória (MP) n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001⁴⁵, diferentemente das atuais Regras CFC-PJ constates dos arts. 76 a 92 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014⁴⁶, de-

Stern Comércio e Indústria S/A. Relatora Viviane Vidal Wagner. 16 de janeiro de 2020. *Carf*, Brasília, 20 fev. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Processo n. 18471.000009/2006-33. Acórdão n. 9101-002.189. Fazenda Nacional e HSJ Comercial S/A. Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão. 21 de janeiro de 2016. *Carf*, Brasília, 27 fev. 2016.

⁴³ PEGORARO, Andressa. *A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 227-228.

⁴⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Processo n. 16643.720066/2013-17. Acórdão n. 1302-002.014. Fazenda Nacional e JBS S/A. Relator Designado Alberto Pinto Souza Júnior. 25 de janeiro de 2017. *Carf*, Brasília, 6 jun. 2017.

⁴⁵ BRASIL. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – Cofins, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 ago. 2001, p. 26.

⁴⁶ BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de no-

terminavam a consolidação do resultado das controladas indiretas no resultado da respectiva controlada direta (*worldwide approach*). Ademais, em razão do ATR Brasil-Dinamarca em vigor à época⁴⁷, as antigas Regras CFC-PJ seriam afastadas, pelo que a tributação brasileira somente ocorreria quando de efetiva distribuição de lucros – obs.: o acórdão não é expresso, mas se presume que em decorrência do respectivo artigo 23, parágrafo 6, que veda a tributação dos lucros não distribuídos por controlada sociedade anônima da jurisdição de fonte pela jurisdição de residência da controladora.

Nesse contexto, o fisco pretendeu desconsiderar a personalidade jurídica na controlada direta dinamarquesa por ausência de substância econômica e ao fundamento que a sua interposição teria finalidade exclusiva tributária de combinar a consolidação de resultados das operacionais indiretas com o afastamento das antigas Regras CFC-PJ. Para tanto, argumentou ter ocorrido abuso na aplicação do ATR Brasil-Dinamarca, pelo que os seus benefícios deveriam ser denegados.

Nos termos do voto vencedor, de pronto a pretensão do fisco foi derrubada, porque se constatou que o ATR Brasil-Dinamarca em vigor à época não dispunha de norma antiabuso que lastreasse a denegação de benefícios convencionais almejada. É verdade que não se discutiu o Princípio Guia e outros aspectos relevantes, o que não se mostra relevante para o propósito do presente trabalho. O fundamental para os presentes fins é o trecho do voto vencedor em que o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior expressamente reconhece os limites de regras antiabuso convencionais (p. 20-21, fl. 5.316-5.317 dos autos):

Ora, os efeitos de uma norma antiabuso é justamente o de negar os benefícios do DTA à pessoa abusadora. No caso em tela, se norma como essa existisse no DTA Brasil-Dinamarca, o máximo que poderia ser feito era negar a aplicação de alguma das suas normas que pudessem beneficiar a JBS Global A/S (Dinamarca) ou o seu controlador no Brasil, mas jamais desconsiderar a sua personalidade jurídica.

[...]

c) o absurdo tornase ainda maior, quando verificamos que estaria o Brasil aplicando unilateralmente uma norma antiabuso de lege ferenda para desconsiderar a personalidade jurídica de uma holding constituída na Dinamarca. (destaques nossos)

vembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 14 maio 2014, p. 1.

⁴⁷ BRASIL. Decreto n. 75.106, de 20 de dezembro de 1976. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 dez. 1974, p. 14934.

Como se pode verificar da transcrição acima, a fiscalização federal cometeu dois erros técnicos insanáveis: pretendeu a aplicação de uma regra antiabuso inexistente na literalidade do ATR e pleiteou efeito decorrente dessa aplicação de forma a exceder o próprio ATR. É verdade que a fiscalização federal não afirmou que a regra antiabuso que pretendia fosse aplicada seria a Regra TPP ou semelhante. Também é verdade que a comparação argumentativa constante do voto vencedor (p. 20, fl. 5.316 dos autos) refere-se ao artigo 28, parágrafo 1, do ATR Brasil-México⁴⁸, cuja regra antiabuso não é a Regra TPP ou semelhante. De todo modo, o trecho transcrito é pertinente para o objetivo de *responder à pergunta central* do presente trabalho, pois evidencia tanto o *comportamento do fisco em exceder a literalidade do ATR*, quanto o *posicionamento do CARF em se ater à literalidade do ATR*.

A título de curiosidade, nos autos do Caso JBS-2008-2017 foram apresentados recurso especial em 31 de julho de 2017 e embargos de declaração em 29 de setembro de 2017. Ambos aparentemente ainda não foram analisados.

Ademais, no Caso JBS-2006-2018⁴⁹, que se referiu a ano-calendário anterior (2006), mas foi julgado posteriormente (2018), alcançou-se resultado semelhante quanto à impossibilidade de se valer do ATR Brasil-Dinamarca para desconsiderar a personalidade jurídica da controlada direta dinamarquesa. Contudo, da leitura do voto, cuja relatoria é distinta, verifica-se maior ênfase na ausência de incompatibilidade entre os ATRs e regras CFC (p. 18-25, fl. 713-720 dos autos). Também aqui houve apresentação de embargos de declaração e de recurso especial, na presente data ainda pendentes de julgamento.

Ainda, o ATR Brasil-Dinamarca foi alterado em 2019⁵⁰, mas não se observa a inserção de qualquer regra antiabuso. Considerando que a promulgação dessa alteração é posterior à publicação do acórdão do Caso JBS-2008-2017, questiona-se o significado dessa não inserção, por exemplo, se significaria convalidação implícita desse posicionamento do CARF. O realismo da política fiscal internacional do Brasil, contudo, aponta para uma resposta de feitio mais prático: a alteração do ATR Brasil-Dinamarca, apesar de promulgada em 2019, foi celebrada

⁴⁸ BRASIL. Decreto n. 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 dez. 2006, p. 13.

⁴⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Processo n. 16643.720019/201110. Acórdão n. 1302-003.030. JBS S/A e Fazenda Nacional. Relatora Maria Lucia Miceli. 18 de agosto de 2018. Carf, Brasília, 12 set. 2018.

⁵⁰ BRASIL. Decreto n. 9.851, de 25 de junho de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado em Copenhague em 27 de agosto de 1974, firmado em Copenhague, em 23 de março de 2011. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 jun. 2019, p. 9.

em 2011, pelo que o texto sem a inserção de qualquer regra antiabuso já havia sido aprovado pelo Poder Executivo. Por outro lado, também se observa que o artigo I do protocolo de alteração expressamente revogou o anterior artigo 23, parágrafo 5, este que afastava a aplicação de regras CFC. Essa revogação discutivelmente seria suficiente para suprimir o benefício convencional alcançado no Caso JBS-2006-2018 e no Caso JBS-2008-2017 – diz-se discutivelmente, porque ainda pertinente a controvérsia sobre o artigo 7 e as Regras CFC-PJ (antigas e atuais).

Avançando, verifica-se que o posicionamento do CARF no Caso JBS em se ater à literalidade do ATR foi recentemente repetido no Caso Ambev-2011-2024⁵¹ (ano-calendário 2011, julgamento 2024). Neste, o ATR em questão foi o celebrado com a Espanha⁵², mas tampouco possui alguma regra antiabuso, tanto menos a Regra TPP. Assim, decidiu-se que: o efeito de uma norma antiabuso é apenas negar a aplicação do ATR; não se pode presumir existente uma cláusula geral antiabuso; não se admite a sua extração a partir do Direito doméstico em sobreposição ao ATR; e não é cabível que um signatário aplique unilateralmente uma norma antiabuso *de lege ferenda*, para afastar a aplicação de um tratado. De todo modo, foram apresentados embargos de declaração em 5 de junho de 2024, ainda pendentes de análise.

Por sua vez, o Caso Ambev-2002-2018⁵³ (ano-calendário 2002, julgamento em 2018) versou, entre outros pontos, sobre a legitimidade de se aplicar o ATR Brasil-Argentina⁵⁴ em vigor à época para afastar a aplicação das antigas Regras CFC-PJ. A curiosidade do caso é que a controlada argentina em questão havia sido domiciliada no Uruguai, país com o qual o Brasil não tinha ATR à época, até 22 de dezembro de 2002, portanto domiciliada na Argentina por fração ínfima do ano-calendário em que apurados os lucros passíveis de tributação brasileira contemporânea. A controvérsia, portanto, não tratou de regra antiabuso em geral, tampouco de Regra TPP, mas, em última análise, sobre a noção de residência fiscal convencional.

⁵¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Processo n. 16561.720131/2016-67. Acórdão n. 1201-006.295. Ambev S/A e Fazenda Nacional. Relator Designado Neudson Cavalcante Albuquerque. 14 de março de 2024. Carf, Brasília, 29 abr. 2024.

⁵² BRASIL. Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1975. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha Promulgação. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 jan. 1976, p. 49.

⁵³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. Processo n. 16561.000204/2007-18. Acórdão n. 9101-003.650. Ambev S/A e Fazenda Nacional. Relatora Designada Viviane Vidal Wagner. 4 de julho de 2018. Carf, Brasília, 18 out. 2018.

⁵⁴ BRASIL. Decreto n. 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 dez. 1982, p. 24087.

Nos termos do voto vencedor da Conselheira Viviane Vidal Wagner (p. 18-19, fl. 768-769 dos autos): todos os fatos jurídicos e econômicos que influenciaram o resultado apurado no balanço de 31 de dezembro teriam ocorrido enquanto a controlada era domiciliada no Uruguai; logo, não seria correto aplicar o ATR Brasil-Argentina baseado no singelo argumento de que, ao tempo do fechamento do balanço, a residência fiscal convencional era na Argentina; afinal, o conceito de residência não seria mera formalidade e, caso a conduta fosse validada, seria precedente para mudanças sequenciais de residência fiscal convencional com o intuito de evitar a tributação brasileira.

Considerando o acima, deve-se concluir que o Caso Ambev-2002-2018 vai no sentido inverso do Caso JBS-2008-2017, do Caso JBS-2006-2018 e do Caso Ambev-2011-2024. Isso, porque *a decisão em nada se ateve à literalidade do ATR*. Em maior detalhe, o voto vencedor não faz qualquer referência a dispositivo do ATR Brasil-Argentina que permitiria desconsiderar a residência fiscal convencional da controlada estrangeira ao final do ano-calendário de 2002. Ademais, sendo a tributação em questão brasileira, isto é, decorrente das antigas Regras CFC-PJ, o sujeito passivo, no caso, era a controladora brasileira, pelo que a única residência fiscal convencional passível de questionamento era a desta no Brasil. Em verdade, verifica-se que *a decisão em comento se baseou na subjetividade da pessoa julgadora sobre o que seria correto ou não, sem qualquer fundamento positivo*. Não fosse isso suficiente, o voto vencedor não tece maiores considerações sobre haver ou não propósito negocial na transferência de domicílio do Uruguai para a Argentina, meramente se atendo a aspectos temporais da operação que, para fins normativos, não são relevantes.

Avançando, tampouco STJ e STF possuem precedentes diretamente sobre a Regra TPP. Não obstante, o já referenciado acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.446/DF significativamente restringiu o escopo de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN⁵⁵, na medida em que decidiu que⁵⁶:

- esse dispositivo não autoriza a aplicação de analogia para definir o fato gerador;
- não dispõe de espaço para interpretação econômica;
- exige previsão legal para a aplicação do tributo;
- a sua plena eficácia depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos (portanto, hoje pendente de regulamentação);

⁵⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. p. 12452.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446/DF. Confederação Nacional do Comércio e Presidente da República, Congresso Nacional. Relatora Ministra Cármen Lúcia. 11 de abr. de 2022. *Diário da Justiça*, Brasília, 27 abr. 2022. Voto vencedor da Ministra Cármen Lúcia, p. 3-10.

- a desconsideração por ela autorizada está limitada a atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

O fato de, na presente data, não haver precedentes que substancialmente analisem a Regra TPP não surpreende. Afinal, o dispositivo é relativamente recente e, considerando o percentual de casos em que poderia ser aplicado e o ciclo administrativo-judicial do crédito tributário, ainda não houve tempo suficiente para a devida maturação do tema.

Sem prejuízo do acima, é relevante considerar que, anteriormente ao advento da GAAR convencional que é a Regra TPP, certos ATRs dos quais o Brasil é signatário já apresentavam testes de propósito principal relativamente semelhantes à Regra TPP, mas com escopo reduzido e específico para negar os benefícios convencionais aplicáveis a dividendos, juros e *royalties*. Para facilitar a análise, a redação dessas SAARs convencionais é transcrita abaixo, tomando como referência a versão mais remota de celebração de ATR que contenha os três dispositivos, o ATR Brasil-Ucrânia (celebrado em 2002, publicado em 2006)⁵⁷:

SAARs Convencionais para Dividendos, Juros e <i>Royalties</i>		
Dividendos	Juros	<i>Royalties</i>
Artigo 10, parágrafo 7: “As disposições do presente Artigo não se aplicarão <i>se o principal propósito, ou um dos principais propósitos</i> de qualquer pessoa envolvida com a instituição ou transferência das ações ou outros direitos em relação aos quais o dividendo for pago, <i>tiver sido tirar vantagem do presente Artigo</i> por meio da instituição ou transferência das ações”.	Artigo 11, parágrafo 9: “As disposições do presente Artigo não se aplicarão <i>se o principal propósito, ou um dos principais propósitos</i> de qualquer pessoa envolvida com a instituição ou transferência do crédito em relação aos quais os juros forem pagos, <i>tiver sido tirar vantagem do presente Artigo</i> por meio da instituição ou transferência do crédito em questão”.	Artigo 12, parágrafo 6: “As disposições do presente Artigo não se aplicarão <i>se o principal propósito, ou um dos principais propósitos</i> de qualquer pessoa envolvida com a instituição ou transferência dos direitos em relação aos quais os <i>royalties</i> forem pagos, <i>tiver sido tirar vantagem do presente Artigo</i> por meio da instituição ou transferência em questão”.

Hoje, contam em oito os ATRs em vigor e dos quais o Brasil é signatário que possuem essas SAARs convencionais anteriores à Regra TPP, cujas contrapartes são (em ordem alfabética):

⁵⁷ BRASIL. Decreto n. 5.799, de 7 de junho de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002. *Diário Oficial da União*, Brasília, 8 jun. 2006, p. 4.

- **África do Sul** (artigo 10 – Dividendos, parágrafo 7; artigo 11 – Juros, parágrafo 9; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 7)⁵⁸;
- **Chile** (artigo 11 – Juros, parágrafo 9; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 7)⁵⁹;
- **México** (artigo 10 – Dividendos, parágrafo 7; artigo 11 – Juros, parágrafo 9; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 7)⁶⁰;
- **Peru** (artigo 10 – Dividendos, parágrafo 7; artigo 11 – Juros, parágrafo 8; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 7)⁶¹;
- **Rússia** (artigo 10 – Dividendos, parágrafo 7; artigo 11 – Juros, parágrafo 9; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 7)⁶²;
- **Trinidad e Tobago** (artigo 10 – Dividendos, parágrafo 7; artigo 11 – Juros, parágrafo 9; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 7)⁶³;
- **Ucrânia** (artigo 10 – Dividendos, parágrafo 7; artigo 11 – Juros, parágrafo 9; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 6)⁶⁴;
- **Venezuela** (artigo 10 – Dividendos, parágrafo 7; artigo 11 – Juros, parágrafo 9; artigo 12 – *Royalties*, parágrafo 7)⁶⁵.

⁵⁸ BRASIL. Decreto n. 5.922, de 3 de outubro de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrado em Pretória, em 8 de novembro de 2003. *Diário Oficial da União*, Brasília, 4 out. 2006, p. 6.

⁵⁹ BRASIL. Decreto n. 4.852, de 2 de outubro de 2003. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001. *Diário Oficial da União*, Brasília, 3 out. 2003, p. 7.

⁶⁰ BRASIL. Decreto n. 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 dez. 2006, p. 13.

⁶¹ BRASIL. Decreto n. 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 nov. 2009, p. 4.

⁶² BRASIL. Decreto n. 9.115, de 31 de julho de 2017. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Brasília, em 22 de novembro de 2004. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1º ago. 2017, p. 5.

⁶³ BRASIL. Decreto n. 8.335, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Trinidad e Tobago para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e para Incentivar o Comércio e o Investimento Bilaterais, firmada em Brasília, em 23 de julho de 2008. *Diário Oficial da União*, Brasília, 13 nov. 2014, p. 6.

⁶⁴ BRASIL. Decreto n. 5.799, de 7 de junho de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002. *Diário Oficial da União*, Brasília, 8 jun. 2006, p. 4.

⁶⁵ BRASIL. Decreto n. 8.336, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evi-

Apesar de anteriores à Regra TPP, essas SAARs convencionais tampouco foram objeto de análise administrativa ou judicial substancial. Este fato dá azo a algumas cogitações, por exemplo: as oportunidades de aplicação dessas regras são escassas; o fisco federal tem baixo interesse na sua aplicação; outras regras convencionais teriam precedência de aplicação. Contudo, essas cogitações em pouco ou nada agregam às finalidades do presente estudo, pois não indicam qualquer extensão interpretativa de regras que se assemelhariam à Regra TPP.

Ademais, não está claro qual seria a origem dessas SAARs convencionais. Considerando os ATRs acima citados, o período de sua celebração vai de 2001 até 2008 (o período de publicação vai de 2006 até 2014). As diferentes versões da CM-OCDE⁶⁶ e da CM-ONU⁶⁷ existentes à época, contudo, não contêm essas SAARs convencionais em referência a dividendos, juros e *royalties*. Nesse contexto, eram de se desejar maiores detalhes sobre as negociações que levaram à decisão do Brasil pela inclusão.

Sem prejuízo do acima, há outras regras antielisivas/antiabuso convencionais, para além da Regra TPP e das SAARs referentes a dividendos, juros e *royalties*, que merecem breve menção:

- **O ATR Brasil-México**⁶⁸ (artigo 28 – Disposições Diversas, parágrafo 1) possui regra antiabuso convencional que pode ser classificada como uma GAAR convencional, mas cuja aplicação depende de procedimento amigável. De todo modo, a literalidade do dispositivo igualmente confere excessiva discricionariedade para as autoridades fiscais negarem benefícios convencionais, na medida em que a qualificação como “abuso” em relação ao “objeto e fim” do ATR é uma função da “opinião” das autoridades fiscais:

tar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005. *Diário Oficial da União*, Brasília, 13 nov. 2014, p. 10.

⁶⁶ OCDE. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2000.

OCDE. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2010.

OCDE. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2014.

⁶⁷ ONU. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova Iorque: UN, 2001.

ONU. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nova Iorque: UN, 2011.

⁶⁸ BRASIL. Decreto n. 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 dez. 2006, p. 13.

GAAR Convencional via Procedimento Amigável

Artigo 28, parágrafo 1, ATR Brasil-México: “As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão *negar os benefícios* desta Convenção, *quando assim o acordarem nos termos do artigo 25* da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, *em sua opinião*, a *outorga dos benefícios* da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim”.

- Também do **ATR-Brasil-México** (artigo 28 – Disposições Diversas, parágrafo 4) consta regra que expressamente afirma a compatibilidade de regras antielisivas/antiabuso domésticas com o ATR.

Compatibilidade GAAR Doméstico com ATR

Artigo 28, parágrafo 4, ATR Brasil-México: “As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados”.

- Ainda no **ATR-Brasil-México** (artigo 28 – Disposições Diversas, parágrafo 5), há regra de exceção à GAAR convencional acima discutida que religa a concessão de benefícios convencionais caso o sujeito passivo demonstre ausência de um dos propósitos principais ser a obtenção de benefícios convencionais (à semelhança da Regra TPP):

Regra de Exceção à GAAR Convencional

Artigo 28, parágrafo 5, ATR Brasil-México: “Não obstante, uma pessoa que não tenha direito aos benefícios da presente Convenção conforme as disposições dos parágrafos 1 e 3 poderá demonstrar às autoridades competentes do Estado de que provém os rendimentos seu direito aos benefícios da Convenção. Para tal efeito, um dos fatores que as autoridades competentes tomarão em consideração será o fato de que o estabelecimento, constituição, aquisição e manutenção de referida pessoa e a realização de suas atividades não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção”.

- O **ATR Brasil-Israel**⁶⁹ (artigo 25 – Limitação de Benefícios, parágrafo 2), o **ATR Brasil-Rússia**⁷⁰ (artigo 28 – Limitação de Benefícios, parágrafo

⁶⁹ BRASIL. Decreto n. 5.576, de 8 de novembro de 2005. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Brasília, em 12 de dezembro de 2002. *Diário Oficial da União*, Brasília, 9 nov. 2005, p. 5.

⁷⁰ BRASIL. Decreto n. 9.115, de 31 de julho de 2017. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação

grafo 1), o **ATR Brasil-Turquia**⁷¹ (artigo 28 – Limitação de Benefícios) e o **ATR Brasil-Venezuela**⁷² (artigo 28 – Disposições Diversas, parágrafo 1) possuem regra antiabuso convencional semelhante à GAAR convencional do ATR Brasil-México, com a diferença de não ser exigido procedimento amigável para a sua aplicação. Portanto, a discricionariedade unilateral das autoridades fiscais conforme estas GAARs convencionais é ainda maior, porque não há o contrapeso dos interesses da autoridade fiscal oposta.

GAAR Convencional Unilateral			
ATR Brasil-Israel	ATR Brasil-Rússia	ATR Brasil-Turquia	ATR Brasil-Venezuela
Artigo 25, parágrafo 2: “Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá <i>negar os benefícios</i> da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, <i>em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso</i> da Convenção em conformidade com seus fins. A autoridade competente do Estado Contratante envolvido comunicará a aplicação desta disposição à autoridade competente do outro Estado Contratante”.	Artigo 28, parágrafo 1: “As autoridades competentes de um Estado Contratante poderão <i>negar os benefícios</i> da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, <i>na sua opinião, a concessão desses benefícios constituir um abuso</i> da Convenção <i>em vista de seus fins</i> ”.	Artigo 28: “As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão <i>negar os benefícios</i> do presente Acordo a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, <i>em sua opinião, a obtenção de tais benefícios, considerando-se as circunstâncias, constituiria um abuso</i> do Acordo <i>relativamente aos seus fins</i> ”.	Artigo 28, parágrafo 1: “As autoridades competentes de qualquer dos Estados Contratantes poderão <i>negar os benefícios</i> desta Convenção a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se <i>em sua opinião a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso</i> da Convenção <i>considerando seu objeto</i> ”.

e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Brasília, em 22 de novembro de 2004. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1º ago. 2017, p. 5.

⁷¹ BRASIL. Decreto n. 8.140, de 14 de novembro de 2013. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Turquia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Foz de Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010. *Diário Oficial da União*, Brasília, 18 nov. 2013, p. 1.

⁷² BRASIL. Decreto n. 8.336, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005. *Diário Oficial da União*, Brasília, 13 nov. 2014, p. 10.

- O **ATR Brasil-Singapura**⁷³ (artigo 28 – Direito a Benefícios, parágrafos 1 a 7) e o **ATR Brasil-Uruguai**⁷⁴ (artigo 29 – Direito a Benefícios, parágrafos 1 a 8) possuem Regras de Limitação de Benefícios (*Limitation on Benefits*, “LOB”) alinhadas com as Regras LOB oriundas da CM dos Estados Unidos da América⁷⁵ (article 22 – Limitation on Benefits). Sem pretender exaurir as Regras LOB, é bastante a observação de que, apesar da sua maior complexidade, o seu desenho normativo é significativamente mais objetivo do que o da Regra TPP, portanto permitindo menor discricionariedade das autoridades fiscais.

Seja como for, não foram localizados precedentes relevantes de aplicação dessas diferentes GAARs convencionais. Assim como em relação às SAARs anteriormente discutidas, quaisquer cogitações sobre esse fato em pouco ou nada agregam às finalidades do presente estudo.

Retomando, então, a discussão sobre a Regra TPP, não há qualquer indicação concreta de que o fisco brasileiro tende a interpretar a Regra TPP para além da sua literalidade de modo a lhe atribuir caráter supletivo em relação à ausência de GAAR doméstica. Isso não é garantia de entendimento futuro, porque a ausência de uma tendência não é, em absoluto, vinculativa e, ainda que o fosse, precedentes vinculantes são quotidianamente superados.

Ademais, se é a verdade que os precedentes administrativos lastreados na doutrina do propósito negocial indicam interpretações histórica, teleológica e sistemática sem o devido embasamento na literalidade da lei, essa construção da doutrina do propósito negocial é autônoma em relação à Regra TPP. Isso quer dizer que o CARF já suplementa a ausência de uma GAAR doméstica mediante questionável construção jurisprudencial administrativa, pelo que a Regra TPP não teria nada a acrescentar para essa finalidade a não ser embasamento persuasivo.

Nesse sentido, é novamente relevante o pensamento de Pegoraro⁷⁶, para quem a doutrina antiabuso criada pelo CARF e a Regra TPP não seguem os mesmos parâmetros, na medida em que o acesso aos benefícios convencionais é autorizado caso o sujeito passivo demonstre que o ato ou negócio foi praticado princi-

⁷³ BRASIL. Decreto n. 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 jun. 2022, p. 3.

⁷⁴ BRASIL. Decreto n. 11.747, de 20 de outubro de 2023. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Brasília, em 7 de junho de 2019. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 out. 2023, p. 32.

⁷⁵ EUA. United States Model Income Tax Convention of 2016. Washington DC: IRS, 2016.

⁷⁶ PEGORARO, Andressa. *A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 230-231.

palmente por propósito não tributário, ao passo que o sarrafo da jurisprudência administrativa exige a demonstração de efetivo propósito comercial vinculado à atividade econômica do sujeito passivo.

Por outro lado, no campo mais amplo de regras antielisivas/antiabuso convencionais que não a Regra TPP, são observáveis precedentes do CARF cujo relatório indica que a RFB não se atém à literalidade dos ATRs e lavra autos de infração nos quais os benefícios convencionais são negados sem qualquer embasamento no texto bilateral. Não fosse essa constatação suficientemente alarmante, esses mesmos precedentes indicam que o próprio CAREF, nesse contexto, por vezes se atém à literalidade dos ATRs, por vezes não.

Em complemento, a própria existência da doutrina antiabuso conforme precedentes do CARF estimula o receio de o fisco empregar a Regra TPP como supletiva à ausência de GAAR doméstica. Se a jurisprudência administrativa não exerceu constrição ao criar ferramentas de recharacterização de atos e negócios jurídicos sem o devido embasamento legal, o que lhe impediria de extrapolar a literalidade da Regra TPP?

Em acréscimo ao alarme, essa tendência “criativa” não é exclusiva ao CARF, sendo igualmente observável nas manifestações da RFB. Exemplo paradigmático disso é a construção de requisitos para a caracterização de rateio de custos e despesas, cujos fluxos financeiros internos são tratados como reembolso e, portanto, não tributáveis. Neste caso, a RFB, mediante soluções de consulta e solução de divergência⁷⁷, estabeleceu treze critérios não individualmente controladores para a qualificação como reembolso. Apesar de vários desses critérios serem logicamente razoáveis, não há lei que lhes positive.

Se a lição aprendida pelo gato escaldado serve para fins tributários brasileiros, outros elementos além da literalidade da Regra TPP precisam ser analisados de modo a contribuir para restringir a predileção do fisco em extrapolar a positividade legal. Nesse intuito, o próprio efeito limitador dos ATRs, a sua essência funcional, serve para erradicar a possibilidade de à Regra TPP ser atribuído caráter supletivo em relação à ausência de GAAR doméstica.

3. O efeito limitador dos acordos sobre tributação da renda

Caso a literalidade da Regra TPP não seja suficiente para impedir a tendência “criativa” do fisco, a suplementação de GAAR doméstica via Regra TPP deve ser rechaçada pela noção basilar de que ATRs não criam ou ampliam poder de tributar, mas pontual e circunstancialmente suprimem a aplicação da tributação doméstica conforme o caso. Essa noção basilar é de extrema relevância, porque

⁷⁷ Especialmente: BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 8, de 1º de novembro de 2012. *Diário Oficial da União*, Brasília, 8 nov. 2012, s. 1, p. 15.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Divergência Cosit n. 23, de 23 de setembro de 2013. *Diário Oficial da União*, Brasília, 14 out. 2013, p. 25.

explicita que o ATR não pode gerar para o sujeito passivo uma carga tributária mais gravosa do que aquela a que estaria submetido exclusivamente em razão da legislação doméstica, sem a aplicação do ATR. Em outras palavras, o ATR somente reduz ou deixa inalterada a carga tributária doméstica.

O efeito limitador dos ATRs é paradigmaticamente descrito por Vogel⁷⁸ como uma chapa recortada que é aposta sobre uma superfície composta pela legislação doméstica, cobrindo certas partes (“The treaty acts like a stencil that is placed over the pattern of domestic law and covers over certain parts”). A descrição visual do autor serve também para explicar que, logicamente, não há ordem de preferência entre se examinar a legislação doméstica ou o ATR, pois os efeitos resultantes seriam, via de regra, equivalentes, inclusive porque as normas do ATR são especiais em relação às normas domésticas (“both methods of procedure are equivalent. Indeed, the treaty is *lex specialis* in relation to domestic law”). Assim, se a chapa recortada ou a superfície é primeiramente analisada, a conclusão da aposição da primeira sobre a segunda é a mesma (“Whether the stencil or the pattern is examined first, the same conclusion results, so the order of application can be decided”). Ademais, apenas em situações excepcionais nas quais uma faz referência à outra haveria ordem de preferência analítica (“Only where one level refers to the other could a particular order of examination, exceptionally, be logically required”).

Alinhando-se ao entendimento acima descrito, Lang⁷⁹ explica que, ao assinarem um ATR, as partes se comprometem a abdicar parcial ou completamente da imposição de tributos em situações específicas, abrindo mão de prerrogativas tributárias. Assim, na prática, os ATRs servem como limitadores de responsabilidade tributária. Não obstante, o autor defende inexistir regra tributária internacional que expressamente impeça que ATRs gerem ou aumentem a carga tributária (“There is no international law rule preventing tax liabilities from being increased because of a DTC”). Inclusive, o autor afirma que a jurisprudência de certos países permite que ATRs tenham efeitos limitadores não apenas sobre a renda “positiva”, fluxos patrimoniais positivos, mas também sobre renda “negativa”, por exemplo limitando o aproveitamento de prejuízo fiscal.

O posicionamento de Lang sobre ATRs poderem colocar o sujeito passivo em posição tributária mais gravosa deve ser compreendido com parcimônia. Isso porque o autor, no trecho em questão, apenas faz uma constatação objetiva sobre inexistir vedação expressa a esse efeito no conjunto de recomendações normativas que compõem o Direito Tributário Internacional. A observação do autor, portanto, parte de uma perspectiva apriorística em relação à legislação doméstica e, de

⁷⁸ VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions*. 5. ed. REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (editores). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2022. p. 80, § 70.

⁷⁹ LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: Linde, 2021. p. 5, §§ 20-21; p. 9-10, §§ 49-52.

modo algum, pretende vincular a aplicação dos ATRs pelas diversas jurisdições tributárias. Afinal, o próprio Lang⁸⁰ afirma que cabe aos países contratantes decidir como os ATRs devem ser implementados e que, portanto, a sua relação com a legislação doméstica é, via de regra, uma questão constitucional (“It is up to the contracting states to decide how they are implemented into domestic law. Usually, this is a constitutional issue”).

Em perspectiva complementar, a própria *lógica essencial dos ATRs* reforça o exclusivo efeito limitador de tributação doméstica por eles exercido. Uma jurisdição tributária não celebra um ATR para reduzir a sua tributação sobre os seus próprios residentes fiscais, pois isso poderia unilateralmente ser feito pelas vias legislativas ordinárias. A celebração de um ATR é, sim, realizada para reduzir a sua tributação sobre não residentes fiscais como contrapartida para a redução de tributação estrangeira sobre os seus residentes fiscais – sem prejuízo de objetivos-satélite, como troca de informações etc. Se os objetivos de política fiscal seriam facilitar a exportação de capital doméstico mediante, por exemplo, redução da tributação estrangeira sobre os seus residentes fiscais, e/ou facilitar a importação de capital estrangeiro mediante, por exemplo, redução de tributação doméstica sobre os não residentes fiscais, a redução de tributação doméstica sobre os próprios residentes fiscais não se encaixa em nenhum desses objetivos. Na mesma linha, tampouco se encaixa nesses objetivos acrescer a tributação doméstica sobre os não residentes fiscais via ATR, sendo isso, na verdade, diretamente contraditório⁸¹.

De todo modo, a questão, no Brasil, já está resolvida. Seja pelo critério de especialidade normativa (*lex specialis*) geradora de suspensão de eficácia ou revogação funcional, ao qual se alinha o STJ⁸², seja pelo critério de autolimitação de soberania, capitaneada por Schoueri⁸³, os ATRs, apesar da redação do art. 98 do

⁸⁰ LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: Linde, 2021. p. 5, §§ 20-21; p. 9-10, § 53.

⁸¹ RAUSCH, Aluizio Porcaro. A Cláusula de Salvaguarda nos Acordos sobre Tributação da Renda. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. v. 42. ano 9. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 2024.

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordo de bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 219, São Paulo, Dialética, 2013.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.161.467/RS. Fazenda Nacional e Copesul Companhia Petroquímica do Sul. Relator Ministro Castro Meira. 17 de maio de 2012. *Diário da Justiça*, Brasília, 1º jun. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 1.272.897/PE. Iberdrola Energia S/A e Fazenda Nacional. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 19 de nov. de 2015. *Diário da Justiça*, Brasília, 9 dez. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 1.618.897/RJ. Alcatel-Lucent Submarine Networks S/A e Fazenda Nacional. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 19 de maio de 2020. *Diário da Justiça*, Brasília, 26 maio 2020.

CTN⁸⁴, não revogam ou modificam a legislação interna, mas pontual e circunstancialmente limitam a sua aplicação. Logo, não há espaço argumentativo, no Brasil, para se pretender utilizar os ATRs para criar ou majorar tributos.

Considerando o acima, se os ATRs não geram efeitos de criação ou majoração de tributos, tampouco poderiam suplementar a legislação doméstica de modo a colocar o sujeito passivo em uma posição tributária mais gravosa do que aquela exclusivamente decorrente da legislação doméstica. Portanto, a Regra TPP, uma GAAR convencional, não pode ser utilizada como simulacro de GAAR doméstica para fins de permitir ao fisco recharacterizar atos e negócios jurídicos. Nunca é exauriente reiterar que, *no Brasil, os ATRs exclusivamente produzem efeitos limitadores da tributação doméstica*.

4. O papel da lei complementar no Sistema Tributário Brasileiro

Não fossem a literalidade da Regra TPP e o efeito limitador dos ATRs suficientes para erradicar qualquer pretensão supletiva da GAAR convencional como GAAR doméstica, o próprio papel da lei complementar no Sistema Tributário Brasileiro contribui para essa erradicação.

Preliminarmente, deve-se considerar que, no Brasil, os debates a respeito dos limites ao planejamento tributário sempre foram bastante acalorados. Até o início do século XXI, a discussão doutrinária se pautava essencialmente no binômio elisão (lícito) e evasão (ilícito). Na ausência de uma norma geral antiabuso doméstica, uma situação que representasse uma licitude do ponto de vista das formas do direito privado deveria ser reconhecida como lícita para fins tributários. Por essa razão, as estruturas utilizadas pelos contribuintes passaram a ser cada vez mais arrojadas⁸⁵.

A fim de limitar o âmbito dos planejamentos tributários antes considerados legítimos, introduziu-se o parágrafo único ao art. 116 do CTN⁸⁶. Nas razões do Projeto de Lei, afirmou-se que o dispositivo seria um instrumento eficaz para combater práticas de planejamento tributário cometidas com abuso de formas ou de direito. Trata-se, no entanto, de um dispositivo que teve a sua redação bastante criticada e que gerou, por mais de vinte anos, debates diversos sobre seu conteúdo, finalidade e eficácia.

⁸⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. p. 12452.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Brazil. In: LANG, Michael; OWENS, Jeffery; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (editors). *GAARs: a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdã: IBFD, 2016. Chapter 6, p.109-146, p. 110.

⁸⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. p. 12452.

Uma parte da doutrina apoiava-se justamente nas razões do Projeto de Lei para defender que o dispositivo representaria uma cláusula geral antiabuso. Segundo Rocha⁸⁷, as razões da lei não poderiam ter sido mais claras, o que seria prova de seu propósito de inovar na definição dos limites ao planejamento tributário. Nessa linha, o legislador teria estabelecido novos instrumentos antes inexistentes, como o abuso de forma jurídica e o abuso de direito. Para o autor, a utilização do termo “dissimular” pelo texto legal não indicaria, de forma alguma, uma referência ao instituto da simulação relativa prevista no Código Civil. Em sua opinião, o vocábulo foi claramente empregado no sentido vulgar de “ocultar”, “esconder”.

De forma ainda mais ampla, Greco⁸⁸ sustentava que a norma teria sido incluída na legislação tributária nacional para permitir a desconsideração de atos praticados pelo contribuinte sem a presença de qualquer patologia do direito privado. Segundo o autor, o ordenamento jurídico brasileiro já ofereceria ferramentas para lidar com todas essas hipóteses, ficando o dispositivo em questão reservado para os casos em que não haveria uma ilicitude ostensivamente positivada. Em sua opinião, essa norma permitiria que o princípio da capacidade contributiva desempenhasse um papel de destaque como ferramenta interpretativa.

No entanto, para ambos os autores, enquanto não fosse editada a lei ordinária prevista no texto, a norma careceria de eficácia e, conseqüentemente, as autoridades tributárias não poderiam praticar qualquer ato que nele buscasse fundamento de validade. Ao contrário de Greco e Rocha, que sustentavam a necessidade de regulamentação do dispositivo por lei ordinária para que ele se tornasse aplicável, Torres⁸⁹ reconhecia que a eficácia do dispositivo dependeria apenas da existência de normas relativas ao processo administrativo fiscal em geral. Segundo o autor, como essas regras já existem no sistema brasileiro, não haveria necessidade de regulamentação específica.

Pautando-se na ineficácia do dispositivo, mas em sentido diametralmente oposto, alguns autores entendiam que a previsão legal, ao utilizar o vocábulo “dissimular”, estaria se referindo diretamente ao instituto da simulação relativa. Nessa linha, Derzi⁹⁰ argumentava que o dispositivo não contemplaria uma norma geral antiabuso, tampouco alteraria os critérios interpretativos da norma tributária, de modo a autorizar o abandono da forma, dos conceitos e das instituições do direito privado, em favor da chamada interpretação econômica.

⁸⁷ ROCHA, Sérgio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2019. p. 142-143.

⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. Dialética: São Paulo, 2011. p. 557.

⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Elsevier: Rio de Janeiro, 2012. p. 52.

⁹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. Dialética, São Paulo: Dialética, 2001. p. 217-220.

Após anos de discussão, esse foi justamente o posicionamento adotado pelo STF, por ocasião do já anteriormente abordado julgamento da ADI n. 2.446⁹¹. A relatora, Ministra Cármen Lúcia, pronunciou-se, em primeiro lugar, acerca da ineficácia da referida norma, ao argumento de que a sua eficácia estaria condicionada à edição de uma lei que estabelecesse os procedimentos necessários para sua aplicação. O STF, no entanto, não declarou a inconstitucionalidade do dispositivo, por considerar tratar-se de uma norma geral “*anti-evasion*” (e não “*anti-avoidance*”), que permitiria à autoridade fiscal desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a intenção de ocultar ou dissimular a ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, também negou que essa regra autorizaria a adoção da interpretação econômica do direito tributário.

Para o presente trabalho, o que importa a respeito da referida decisão, é que *restou consolidado pelo STF a inexistência de uma GAAR doméstica*. Dessa forma, da maneira como a legislação tributária está hoje estruturada, o único instituto capaz de limitar o direito do contribuinte à economia tributária é a “simulação”, que deve ser vista em seu sentido mais restritivo, ou seja, aquele que abrange apenas as situações que envolvem uma mentira/um engano por parte do contribuinte.

Esclarecido o acima, chega-se ao tema de *reserva de lei complementar*. Segundo a Constituição⁹², art. 146, *caput*, III, *a*, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. É justamente dentro da *categoria de normas gerais em matéria de legislação tributária que se classifica uma GAAR doméstica*, isto é, norma que qualificaria determinados comportamentos “abusivos” do contribuinte como ilícito, portanto dentro da reserva de lei complementar.

Aqui surge, portanto, um *insuperável empecilho de natureza formal, porque de matiz constitucional*. Se é verdade que, nos termos do art. 96 do CTN⁹³, a expressão “legislação tributária” compreende os tratados e as convenções internacionais, portanto os ATRs, também é verdade que, como anteriormente discutido, os ATRs, por não diretamente versarem sobre direitos humanos, ocupam a posição de lei ordinária na hierarquia normativa doméstica⁹⁴. O *status* de lei ordinária é,

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446/DF. Confederação Nacional do Comércio e Presidente da República, Congresso Nacional. Relatora Ministra Cármen Lúcia. 11 de abr. de 2022. *Diário da Justiça*, Brasília, 27 abr. 2022.

⁹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 out. 1988. p. 1.

⁹³ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. p. 12452.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 466.343/SP.

inclusive expressamente reconhecida pela RFB em caráter vinculante interno⁹⁵. Sendo assim, uma GAAR convencional, por ocupar a posição hierárquica de uma norma ordinária, jamais poderia servir de suplemento para uma GAAR doméstica, pois esta, por força da Constituição, deve ser veiculada por lei complementar.

Veja-se que essa conclusão em nada invalida a aplicação da Regra TPP no contexto de ATRs dos quais o Brasil é signatário, apenas confirma a literalidade da própria Regra TPP. Isso porque reforça que a Regra TPP somente pode ser utilizada para negar benefícios conferidos pelo ATR sob análise, não para levar a uma posição tributária doméstica mais gravosa do que aquela alcançada na ausência do ATR. *Assim, no caso brasileiro, o teto de carga tributária é sempre a legislação doméstica sem qualquer GAAR.*

Conclusões

O efeito normativo da Regra TPP é impedir a aplicação de benefícios decorrentes do ATR, especialmente limitação total ou parcial da tributação doméstica, se a obtenção de benefício convencional for um dos propósitos principais de qualquer arranjo ou transação que resulte nesse benefício convencional e desde que a aplicação do benefício, nesse caso, não esteja de acordo com o objetivo e propósito da previsão sob análise.

Por interpretação literal, não é juridicamente viável que a Regra TPP suplemente a ausência de uma GAAR doméstica. Afinal, o escopo de aplicação da Regra TPP refere-se, tão somente, a confirmar ou denegar os benefícios que o próprio ATR confira, ou seja, refere-se à posição tributária no âmbito restrito do próprio ATR, sem qualquer interferência em relação à posição tributária doméstica na ausência do ATR.

Assim, traça-se uma distinção funcional entre uma GAAR doméstica e uma GAAR convencional: enquanto a posição tributária decorrente da aplicação de uma GAAR doméstica pode ser mais onerosa para o sujeito passivo do que aquela anterior à sua aplicação, a posição tributária decorrente da aplicação da Regra TPP, uma GAAR convencional, não pode ser mais onerosa para o sujeito passivo do que aquela anterior à sua aplicação – esta última que é a posição tributária exclusivamente decorrente da legislação doméstica, sem aplicação do ATR.

Avançando, as manifestações administrativas e judiciais hoje existentes não fornecem nenhuma indicação concreta de que o fisco brasileiro é tendencioso a interpretar a Regra TPP para além da sua literalidade de modo a lhe atribuir

Banco Bradesco S/A e Luciano Cardoso Santos. Relator Ministro Cezar Peluso. 3 de dez. de 2008. *Diário da Justiça*, Brasília, 5 jun. 2009.

⁹⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 219, de 24 de julho de 2024. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 jul. 2024, s. 1, p. 52.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 220, de 24 de julho de 2024. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 jul. 2024, s. 1, p. 53.

caráter supletivo em relação à ausência de GAAR doméstica. Ademais, é patente que o CARF já suplementa a ausência de uma GAAR doméstica mediante questionável construção jurisprudencial administrativa, pelo que a Regra TPP não teria nada a acrescentar para essa finalidade a não ser embasamento persuasivo.

Por outro lado, no campo mais amplo de regras antielisivas/antiabuso convencionais que não a Regra TPP, são observáveis precedentes do CARF cujo relatório indica que a RFB não se atém à literalidade dos ATRs e lavra autos de infração nos quais os benefícios convencionais são negados sem qualquer embasamento no texto bilateral. Não fosse essa constatação suficientemente alarmante, esses mesmos precedentes indicam que o próprio CARF, nesse contexto, por vezes se atém à literalidade dos ATRs, por vezes não.

Em complemento, a própria existência da doutrina antiabuso conforme precedentes do CARF estimula o receio de o fisco empregar a Regra TPP como supletiva à ausência de GAAR doméstica. Se a jurisprudência administrativa não exerceu constrição ao criar ferramentas de recharacterização de atos e negócios jurídicos sem o devido embasamento legal, nada lhe impediria de extrapolar a literalidade da Regra TPP.

Contudo, no Brasil, se os ATRs não geram efeitos de criação ou majoração de tributos, tampouco poderiam suplementar a legislação doméstica de modo a colocar o sujeito passivo em uma posição tributária mais gravosa do que aquela exclusivamente decorrente da legislação doméstica. Portanto, a Regra TPP, uma GAAR convencional, não pode ser utilizada como simulacro de GAAR doméstica para fins de permitir ao fisco recharacterizar atos e negócios jurídicos. Nunca é exauriente reiterar que, no Brasil, os ATRs exclusivamente produzem efeitos limitadores da tributação doméstica.

Ademais, uma GAAR convencional, como é a Regra TPP, ocupa a posição hierárquica de uma norma ordinária. Portanto, jamais poderia servir de suplemento para uma GAAR doméstica, pois esta, por força da Constituição, deve ser veiculada por lei complementar.

Em conclusão: seja pela literalidade da Regra TPP, pelo exclusivo efeito limitador de tributação doméstica exercido pelos ATRs dos quais o Brasil é signatário ou pela reserva de lei complementar, uma GAAR convencional não pode, no Sistema Tributário Brasileiro, ser empregada como supletiva à ausência de GAAR doméstica.