

LEONARDO THOMAZ PIGNATARI

**O ARTIGO 2º DA CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE E A
TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORIENTADOR: PROF. TITULAR DR. LUÍS EDUARDO SCHOUERI

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

SÃO PAULO – SP

2022

LEONARDO THOMAZ PIGNATARI

**O ARTIGO 2º DA CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE E A
TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “*Direito Econômico, Financeiro e Tributário*”, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

SÃO PAULO – SP

2022

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

Catálogo da Publicação

Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Pignatari, Leonardo Thomaz.

O Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital / Leonardo Thomaz Pignatari; Orientador Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri – São Paulo, 2022.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2022.

1. Direito Tributário Internacional 2. Acordos para evitar a dupla tributação 3. Escopo Objetivo 4. Economia Digital 5. *Digital Services Taxes*.

Nome: Leonardo Thomaz Pignatari

Título: O Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “*Direito Econômico, Financeiro e Tributário*”, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

Instituição: FDUSP

(Orientador)

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Professor: _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Professor: _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Professor: _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Aos meus pais, Marcelo e Maria Cristina, que me deram tudo.

Ao meu irmão, Vinícius, pelo apoio.

Ao meu avô, José, por me ensinar sobre a vida.

AGRADECIMENTOS

O ano de 2020 marcou o início de um grande desafio: cursar o Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Esse período foi repleto de aprendizados, os quais se tornaram mais fáceis e leves com o apoio de várias pessoas.

Agradeço ao meu orientador, Professor Luís Eduardo Schoueri, pela oportunidade de ingressar nesse programa de excelência, pelo comprometimento acadêmico e amor ao Direito Tributário demonstrados em tudo que faz, pela constante fonte de inspiração, e pelas valiosas lições que culminaram na elaboração deste trabalho.

Agradeço à Professora Ana Cláudia Akie Utumi e ao Professor Gustavo Gonçalves Vettori, membros da minha banca de qualificação, cujos comentários e orientações foram fundamentais para o aprimoramento desta dissertação.

Agradeço aos colegas, professores e coordenadores do *Advanced LL.M.* em Direito Tributário Internacional na Universidade de Amsterdam (UvA) e no *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), em especial aos amigos Mbakiso Magwape, pelos debates e pelas reflexões sobre tributação internacional; Vincent Berna, pelas risadas e parceria; e Paritosh Jain, pela amizade e energia. À cidade de Amsterdã e às amizades lá feitas que me acolheram por mais de um ano, período no qual escrevi a maior parte do presente trabalho.

Agradeço aos amigos que o Direito Tributário me trouxe, especialmente: Guilherme Silva Galdino Cardin, pelas discussões e revisão; Raphael A. Lavez, pela amizade e inspiração; e Francisco Lisboa Moreira, pelas inquietações em torno dos complicados *Digital Services Taxes*. Às equipes USP nos *Tax Moots* 2020 e 2021 organizados pelo *Observatorio Interamericano de Tributación Internacional* (OITI), Amanda de Andrade, Antônio Gustavo, Camila Jatahy, Héctor Padilha, Isabella Bortoletto, Lucas Martins, Luís Bulamarqui e Willians Cardoso, por compartilharem a paixão pelo Direito Tributário Internacional.

Agradeço à equipe das bibliotecas do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), da UvA e do IBFD, principalmente à Eloiza Pereira e à Willemijn Gianotten, pelo apoio primordial, pela estrutura disponibilizada, e pelos inúmeros textos enviados.

Agradeço a Deus e à minha família pelo suporte indispensável e incondicional durante todo o caminho, especialmente meus pais, Marcelo e Maria Cristina, a quem sou grato por absolutamente tudo, sem eles e seus ensinamentos certamente não chegaria até aqui. Ao meu irmão, Vinícius, pela amizade, risadas e amor, e ao meu avô, José, pela força e amor à vida.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. *O Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2022.

RESUMO

A presente dissertação visa a examinar o escopo objetivo dos acordos de bitributação no contexto da economia digital, notadamente da eclosão dos chamados “*Digital Services Taxes*”. Nesse sentido, busca-se, por meio de uma análise jurídico-dogmática, compreender os limites objetivos existentes para acessar os tratados. Para tanto, toma-se como referencial o artigo 2º, da Convenção-Modelo da OCDE (CM-OCDE), cuja redação permanece praticamente intacta desde 1963, e os acordos de bitributação brasileiros cujo escopo objetivo apresenta particularidades interessantes. Essa análise também é suportada por uma incursão histórica nos documentos oficiais das organizações internacionais, tais como Liga das Nações/ONU e OECE/OCDE, e por um estudo da jurisprudência nacional e internacional. Dessa forma, no Capítulo 1, investiga-se o artigo 2º, CM-OCDE e seus quatro parágrafos, a fim de identificar as “*portas de acesso*” ao escopo objetivo dos tratados, com especial destaque para a compreensão dos conceitos de “*tributo*” e “*renda*” à luz dos tratados, e para a interpretação e a aplicação do chamado “*teste de similaridade substancial*”. Considerando as particularidades da rede brasileira, no Capítulo 2, verifica-se como os acordos de bitributação brasileiros delimitam seu escopo objetivo, e quais são os possíveis efeitos decorrentes de divergências em relação à CM-OCDE, apresentando, para tanto, exemplos práticos (CSL e CIDE-Remessas). No Capítulo 3, ingressa-se no mundo da tributação da economia digital, de modo a identificar quais países instituíram ou, ao menos, propuseram um “*Digital Services Tax*”, examinando, com mais detalhe, os principais modelos introduzidos ao redor do globo. Ao cabo, no Capítulo 4, investiga-se a natureza desses tributos e se eles estão cobertos pelos acordos de bitributação, tomando como referencial o artigo 2º, CM-OCDE, e os tratados brasileiros.

PALAVRAS-CHAVE: 1. Direito Tributário Internacional 2. Acordos para evitar a dupla tributação 3. Escopo Objetivo 4. Economia Digital 5. *Digital Services Taxes*.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. *Article 2 of the OECD Model Tax Convention and the Taxation of the Digital Economy*. Master Degree, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2022.

ABSTRACT

This dissertation aims to examine the objective scope of double taxation conventions in the context of the digital economy, notably the emergence of the “*Digital Services Taxes*”. In this sense, the present study seeks, through a legal-dogmatic analysis, to understand the existing objective limits to access tax treaties. For this purpose, Article 2 of the OECD Model Convention (OECD-MC), whose wording remains practically intact since 1963, and the Brazilian double taxation conventions, whose objective scope presents interesting particularities, are used as references. This analysis is also supported by a historical incursion into the official documents of international organizations, such as the League of Nations/UN and OEEC/OECD, and by a study of national and international jurisprudence. Thus, in Chapter 1, Article 2, OECD-MC and its four paragraphs are investigated to identify the “*gateways*” to the objective scope of tax treaties, with special emphasis on understanding the concepts of “*tax*” and “*income*” in the light of the treaties, and on the interpretation and application of the “*substantial similarity test*”. Considering the particularities of the Brazilian network, in Chapter 2, it is investigated how the Brazilian double taxation conventions establish their objective scope, and what are the possible effects resulting from divergences in relation to the OECD-MC, presenting, for this purpose, practical examples (CSL and CIDE-Remessas). In Chapter 3, this study dives into the world of taxation of the digital economy, in order to identify which countries have implemented or, at least, proposed a “*Digital Services Tax*”, examining, in more detail, the main models introduced around the globe. Finally, in Chapter 4, the nature of these taxes is investigated and whether they are covered by the double taxation conventions, taking article 2, OECD-MC, and the Brazilian treaties as a reference.

KEY WORDS: 1. International Tax Law; 2. Double Taxation Conventions; 3. Objective Scope; 4. Digital Economy; e 5. Digital Services Taxes.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade;

ADT – Acordo para evitar a Dupla Tributação;

Art. – artigo;

ATAF – *African Tax Administration Forum*;

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*;

BIAC – *Business and Industry Advisory Committee*;

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

Cf. – *confer*, conferir;

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico;

CJUE – Corte de Justiça da União Europeia;

CM-EUA – Convenção-Modelo dos Estados Unidos da América;

CM-LN Londres 1946 – Convenção-Modelo da Liga das Nações de Londres de 1946;

CM-LN México 1943 – Convenção-Modelo da Liga das Nações de México de 1943;

CM-LN-Ia de 1928 – Convenção Modelo da Liga das Nações “*no. Ia*” de 1928;

CM-OCDE – Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico;

CM-OCDE 1982 – Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico relativa aos impostos sobre as heranças e doações;

CM-ONU – Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas;

Cons. – Conselheiro(a);

Coord. – coordenador;

COSIT – Coordenação-Geral de Tributação;

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira;

CSL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais;

CTN – Código Tributário Nacional;

CVDT – Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969);

DAT – *Digital Advertising Tax*;

DRJ – Delegacia de Julgamento;

DSTs – *Digital Services Taxes*;

EATLP – *European Association of Tax Law Professors*;

ECON – *European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs*;

Ed. – edição;

EP – Estabelecimento permanente;

Et al. – e outros;

G7 – Grupo dos Sete;

IBFD – *International Bureau of Fiscal Documentation*;

Ibid. – *Ibidem*, no mesmo lugar, na mesma obra;

IN – Instrução Normativa;

INR – Rúpias indianas;

IP – Internet Protocol;

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte;

ISD – *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*;

IVA – Imposto sobre Valor Agregado;

LN – Liga das Nações;

MLI – *Multilateral Instrument*;

N. – número;

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico;

OECE – Organização Europeia de Cooperação Econômica;

ONU – Organização das Nações Unidas;

P. – página;

Para. – parágrafo;

PL – Projeto de Lei;

Pp. – páginas;

RE – Recurso Extraordinário;

Rel. – relator;

RFB – Receita Federal do Brasil;

RICARF – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

Ss – seguintes; e

STF – Supremo Tribunal Federal;

STJ – Superior Tribunal de Justiça;

TRF – Tribunal Regional Federal;

TSN – *Taxe sur les Services Numériques*.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	6
RESUMO.....	7
ABSTRACT.....	8
LISTA DE ABREVIATURAS.....	9
SUMÁRIO.....	12
INTRODUÇÃO.....	15
<i>CONSIDERAÇÕES INICIAIS</i>	15
<i>OBJETO E DELIMITAÇÃO</i>	19
<i>JUSTIFICATIVA</i>	25
<i>METODOLOGIA</i>	28
<i>PLANO</i>	30

CAPÍTULO 1

1. A ESTRUTURA DO ARTIGO 2º, DA CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE: ORIGENS, FUNÇÕES E LIMITES DO ESCOPO OBJETIVO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO.....	35
1.1 Primeira “porta de acesso”: os artigos 2(1) e 2(2) e os limites materiais do escopo objetivo.....	36
1.1.1 <i>A aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º: origem e efeito ampliativo.</i>	36
1.1.2 <i>O que são “tributos sobre a renda” para fins dos acordos de bitributação? ...</i>	48
1.1.2.1 <i>A noção de “tributo”.....</i>	52
1.1.2.2 <i>A noção de “renda”.....</i>	57
1.2 O Artigo 2(3) e a lista de tributos visados.....	65
1.2.1 <i>Os efeitos restritivo e ampliativo da lista de tributos visados.....</i>	65
1.3 Segunda “porta de acesso”: o Artigo 2(4) e o “teste de similaridade substancial”..	73
1.3.1 <i>A lista de tributos visados como referencial para o “teste de similaridade substancial”.....</i>	74
1.3.2 <i>O “teste de similaridade substancial”: função, limites e critérios de aplicação</i>	

1.3.2.1 O “teste de similaridade substancial” à luz da jurisprudência internacional ..	86
1.3.3 A segunda parte do artigo 2(4) e a exigência de notificação entre os Estados Contratantes	97
1.4 Síntese conclusiva do capítulo	98

CAPÍTULO 2

2. A POLÍTICA BRASILEIRA QUANTO AO ESCOPO OBJETIVO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO.....	101
2.1 A rede brasileira de acordos de bitributação e seus distanciamentos quanto ao artigo 2º, CM-OCDE	102
2.2 Uma análise casuística do escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros	115
2.2.1 A CSL nos acordos de bitributação brasileiros: correntes doutrinárias, jurisprudência e observações	116
2.2.1.1 Correntes doutrinárias sobre a inclusão da CSL no escopo objetivo dos acordos de bitributação	119
2.2.1.2 Lei n. 13.202/2015: algo mudou?	128
2.2.1.3 O escopo objetivo dos acordos de bitributação e a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	132
2.2.1.4 Posição Pessoal	144
2.2.2 A CIDE-Remessas nos acordos de bitributação brasileiros	148
2.2.2.1 A CIDE-Remessas e o escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros	151
2.2.3 Outros tributos e os acordos de bitributação	156
2.3 Síntese conclusiva do capítulo	158

CAPÍTULO 3

3. OS “DIGITAL SERVICES TAXES” E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL	161
3.1 Uma breve releitura histórica das discussões sobre a tributação da economia digital.....	162
3.2 A disseminação dos “Digital Services Taxes”: modelos, características e diferenças	168

3.2.1	<i>A proposta da Comissão Europeia</i>	177
3.2.2	<i>O DST espanhol</i>	187
3.2.3	<i>O DST francês</i>	192
3.2.4	<i>O DST britânico</i>	198
3.2.5	<i>O DST indiano</i>	204
3.3	A tributação da economia digital à brasileira	208
3.4	Síntese conclusiva do capítulo	215

CAPÍTULO 4

4.	OS “DIGITAL SERVICES TAXES” E O ESCOPO OBJETIVO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	217
4.1	O caráter híbrido dos “Digital Services Taxes”: entre tributos sobre a renda e “turnover taxes”	218
4.2	Os “Digital Services Taxes” e as duas “portas de acesso” aos acordos de bitributação: casos práticos	235
4.2.1	<i>O DST europeu</i>	236
4.2.2	<i>O DST britânico</i>	239
4.2.3	<i>O DST indiano</i>	245
4.2.4	<i>A CIDE-Digital: o DST brasileiro</i>	252
4.3	Síntese conclusiva do capítulo	255
	CONCLUSÃO	257
	BIBLIOGRAFIA	269
	ANEXOS	319

INTRODUÇÃO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Esta dissertação visa a examinar o escopo objetivo dos acordos de bitributação no contexto da economia digital. A disseminação dos chamados “*Digital Services Taxes*” (DSTs), enquanto medidas unilaterais para a tributação da economia digital, impõe dificuldades significativas à delimitação do escopo objetivo dos tratados, tendo em vista sua natureza híbrida e a potencial ausência de cobertura pelas cláusulas convencionais.

O desenvolvimento de uma economia digital e globalizada, caracterizada pela facilidade no oferecimento de bens e serviços e pelo emprego contínuo de ativos intangíveis, alterou completamente a forma que empresas e indivíduos exercem suas atividades¹. Surgiram, então, diferentes modelos de negócio que possuem como elemento nuclear a criação de valor descentralizada e desvinculada de uma presença física². Nesse passo, apareceram diversas alternativas, multilaterais e unilaterais, para a tributação dessas atividades.

Essa ausência de conexão com uma presença física no território economicamente explorado produz importantes desafios às administrações tributárias ao redor do mundo, na medida em que o sistema tributário internacional se vale da presença física como critério primordial para a alocação da jurisdição de tributar. Os acordos para evitar a dupla tributação (ADTs) preveem, normalmente, que os lucros derivados da atividade empresarial serão tributados apenas no Estado de residência da empresa, salvo se essa empresa possuir um estabelecimento permanente (EP) no outro Estado e os lucros em questão estiverem efetivamente conectados a esse estabelecimento. Além disso, os ADTs são aplicáveis apenas a tributos sobre a renda e a tributos sobre o capital, o que coloca em dúvida a aplicabilidade do

¹ Cf. TILLINGHAST, David. The impact of the Internet on the taxation of international transactions. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, v. 50, 1996, p. 534; ELLIFFE, Craig. **Taxing the Digital Economy: theory, policy and practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 2021, pp. 57-63.

² Cf. OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 31 jan. 2022; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 924-935; SINNIG, Julia. **Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation**. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2022, pp. 87-136.

tratado sobre os diferentes tributos introduzidos no âmbito da economia digital, cuja natureza contempla elementos de tributos sobre a renda e de tributos sobre o consumo.

O descompasso entre as regras de tributação internacional atuais e os modelos de negócios típicos da economia digital possibilita que as grandes multinacionais estruturarem suas operações a fim de deslocarem os lucros auferidos com suas atividades para países com baixa ou nenhuma tributação. Em outras palavras, é possível que empresas, como Amazon e Facebook, obtenham lucros em determinada jurisdição sem a correspondente tributação nesse país, uma vez que suas operações não demandam uma presença física.

Nesse contexto, diferentes organismos internacionais, como a Comissão Europeia, a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), apresentaram propostas para a tributação da economia digital. Contudo, diante das dificuldades políticas inerentes à obtenção de um consenso internacional e da necessidade de receitas tributárias, especialmente, em um período pós-COVID-19, muitos países decidiram adotar medidas unilaterais, dentre elas os chamados “*Digital Services Taxes*”, tributos incidentes sobre as receitas brutas oriundas da prestação de determinados serviços nos quais a participação do usuário representa elemento central.

No âmbito da OCDE, a preocupação com os impactos tributários da economia digital já havia sido manifestada desde o final da década de 1990³. No entanto, entre o relatório “*A borderless world: Realising the potential of global electronic commerce*” divulgado em 1998 e o Relatório Final da Ação n. 1 do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)⁴ transcorreram mais de 15 (quinze) anos sem avanços concretos e quaisquer recomendações.

Após muitas idas e vindas, a OCDE apresentou o chamado *Unified Approach* como alternativa para a tributação da economia digital com base em dois pilares. O Pilar 1 lida com a alocação dos lucros nas jurisdições e as regras de conexão. O Pilar 2, por sua vez, propõe uma tributação global mínima a fim de minimizar os efeitos deletérios da competição entre os países (“*race to the bottom*”).

A Comissão Europeia propôs, por sua vez, a introdução de um tributo sobre determinados serviços digitais – “*Digital Services Tax*” – como medida temporária para a tributação da economia digital⁵. Essa proposta considera a criação de valor pelo usuário como

³ OCDE. Harmful Tax Competition: an emerging global issue. Paris, 1998, pp. 13-18. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴ OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁵ COMISSÃO EUROPEIA. Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. COM (2018), 148 final 2018/0073, Brussels, 21

elemento central para justificar a atribuição do direito de tributar à jurisdição onde estão localizados os usuários⁶. Apesar de essa proposta não ter recebido apoio no nível da União Europeia, ela serviu de inspiração para a introdução de tributos semelhantes por diferentes países ao redor do globo. Dentre eles, destacam-se Espanha⁷, França⁸, Índia⁹ e Reino Unido¹⁰. Essa prática sofreu forte resistência dos Estados Unidos através da abertura de investigações e da imposição de barreiras tarifárias a esses países, sob o argumento de se tratar de um tributo discriminatório às multinacionais americanas¹¹.

Pegando carona nesse movimento unilateral, o Fórum Africano das Administrações Tributárias (ATAF, sigla em inglês) divulgou, no final de 2020, um guia para a introdução de tributos incidentes sobre serviços digitais¹². Esse documento fornece orientações concretas sobre a introdução de um DST, as quais são bastante semelhantes à proposta apresentada pela Comissão Europeia. A ONU também decidiu participar desse debate por meio da introdução de um novo artigo para a tributação de “*serviços digitais automatizados*” – Artigo 12-B, incluído na Convenção-Modelo da ONU 2021¹³.

Não obstante o acordo alcançado pela OCDE para a tributação da economia

Mar. 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁶ Sobre a criação de valor, cf. VELLA, John. Digital Services Taxes: principle as a double-edged sword. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, pp. 825-827.

⁷ ESPANHA. Ley n. 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) n. 274 em 16 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2020/BOE-A-2020-12355-consolidado.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

⁸ FRANÇA. LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000038811588?init=true&page=1&query=2019-759&searchField=ALL&tab_selection=all. Acesso em: 21 abr. 2022.

⁹ ÍNDIA. Finance Act 2016 – Chapter VIII. Disponível em <https://www.cbic.gov.in/resources/htdocs-cbec/fin-act2016.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

¹⁰ H&M TREASURY. Budget 2018, pp. 44-45. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹¹ Sobre as investigações promovidas pelos Estados Unidos contra países que introduziram um DST, cf. NOONAN, Chris; PLEKHANOVA, Victoria. Digital Services Tax: Lessons from the Section 301 Investigation. **British Tax Review**, n. 1, 2021, pp. 83-115.

¹² ATAF. Abordagem sugerida pelo ATAF em relação à elaboração de legislação relativa ao imposto sobre os serviços digitais. Disponível em: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79&function=changelangpost&language=pt_PT&ga=2.2336688.1027307510.1652198868-1363343153.1650976281. Acesso em: 10 mai. 2022.

¹³ Sobre este dispositivo, cf. PIGNATARI, Leonardo Thomaz. The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B, UN Model Convention. **Intertax**, v. 49, n. 8/9, 2021, pp. 674-690; BÁEZ MORENO, Andrés. Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services. **World Tax Journal**, v. 13, n. 4, 2021, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

digital¹⁴, fato é que os DSTs e outras medidas unilaterais são uma realidade que impõe importantes desafios, especialmente quanto a sua cobertura pelo escopo objetivo dos acordos de bitributação. Ademais, é incerta a efetiva extinção desses tributos em prol de um acordo que ainda precisa superar muitos obstáculos, técnicos e políticos, para ser efetivamente implementado.

Nesse passo, importa destacar que o acesso aos benefícios dos tratados e a aplicação das cláusulas distributivas e dos métodos para eliminação da dupla tributação dependem do preenchimento dos escopos pessoal e objetivo. De um lado, o artigo 1º, da Convenção-Modelo da OCDE (CM-OCDE)¹⁵ prevê a aplicação do tratado apenas para os residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes¹⁶. De outro lado, o artigo 2º, cuja redação permaneceu praticamente intacta durante a história, estabelece os tributos visados pelo tratado, limitando-os aos tributos sobre a renda e sobre o capital.

Ocorre que os DSTs representam tributos incidentes sobre as receitas brutas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais nos quais a criação de valor pelos usuários ocupa papel central. Dessa forma, esses tributos possuem características tanto de tributos sobre a renda, quanto de tributos sobre o consumo, tendo sido introduzidos justamente para escaparem das limitações impostas pelos ADTs, possibilitando, assim, uma tributação irrestrita pelos Estados.

Deste modo, o Direito Tributário Internacional se depara, atualmente, com dois desafios principais. Primeiro, como tributar os negócios inseridos na economia digital dentro de um contexto global e intensificado pela pandemia do COVID-19. O segundo se refere à compatibilidade dos chamados DSTs, enquanto principais medidas unilaterais para a tributação da economia digital, com o escopo objetivo dos acordos de bitributação, de modo que não se crie um ambiente de insegurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais, nem que se possibilite a ocorrência de situações de dupla tributação e não tributação. É neste segundo desafio que se insere esta dissertação, sem o prejuízo de trazer as contextualizações necessárias referentes ao primeiro desafio.

¹⁴ OCDE. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Acesso 28 Nov. 2021.

¹⁵ Sempre que o termo “CM-OCDE” for utilizado, a presente dissertação está se referindo à Convenção-Modelo da OCDE relativa aos impostos sobre a renda e aos impostos sobre o capital (2017).

¹⁶ Sobre o escopo pessoal dos tratados, cf. CARDIN, Guilherme Silva Galdino. **A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016 (Série Doutrina Tributária, XIX).

OBJETO E DELIMITAÇÃO

A presente dissertação de Mestrado visa a examinar a compatibilidade dos DSTs com o artigo 2º, da CM-OCDE, que delimita o escopo objetivo dos acordos de bitributação. Assim, pretende-se verificar se a atual estrutura deste dispositivo, reproduzido parcialmente nos acordos de bitributação brasileiros, contempla as alternativas existentes para a tributação da economia digital, notadamente os DSTs introduzidos ou propostos por diversos países ao redor do mundo. Esta dissertação não discute as vantagens e as desvantagens das diferentes alternativas para a tributação da economia digital nem as potenciais violações aos acordos de bitributação derivadas da introdução desses tributos (por exemplo, contrariedade ao artigo 7º, CM-OCDE). Busca-se tão somente apresentar uma análise detalhada do escopo objetivo dos tratados à luz de uma nova realidade.

Embora a tributação da economia digital venha ganhando cada vez mais espaço nos fóruns de debate sobre Direito Tributário Internacional, é interessante notar que a redação do artigo 2º, da CM-OCDE não sofreu alterações significativas desde 1963. A adoção de um escopo amplo dos tributos cobertos pelo tratado evitou conflitos interpretativos sobre a matéria até o advento da era digital, já que nem mesmo uma redação ampla é capaz de impedir que certos tributos fiquem de fora do escopo objetivo, e, portanto, não estejam sujeitos às limitações das cláusulas distributivas e aos métodos de eliminação da dupla tributação.

Para cumprir com a análise ora proposta, importa examinar a estrutura do artigo 2º, CM-OCDE, seguida integralmente pela Convenção-Modelo da ONU (CM-ONU). Neste ponto, destaca-se que a presente dissertação não pretende discutir o escopo objetivo trazido pela Convenção-Modelo da OCDE relativa aos impostos sobre heranças e doações (CM-OCDE 1982)¹⁷ nem as eventuais diferenças entre esses impostos e os tributos sobre a renda¹⁸. Da mesma forma, a relação entre o artigo 2º, CM-OCDE e as cláusulas especiais do tratado (não-

¹⁷ OCDE. Model Double Taxation Convention on Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts 1982. Paris: OECD, 1982. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-estates-and-inheritances-and-on-gifts_9789264177277-en. Acesso em: 15 ago. 2022.

¹⁸ Para uma análise completa dessa questão, cf. GOMBOTZ, Stefanie. Chapter 4: Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 1982. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 78-113; BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 178-202.

discriminação, procedimento amigável, troca de informações) foge do alcance deste estudo¹⁹.

O artigo 2º, CM-OCDE pode ser acessado por meio de duas “*portas*”.

A primeira porta diz respeito à aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º, CM-OCDE e seus limites materiais. Apenas tributos sobre a renda e tributos sobre o capital, entendidos como aqueles incidentes sobre a “*renda total*”, “*elementos da renda*”, “*capital total*”, ou “*elementos de capital*”, estão cobertos pelos acordos de bitributação. Considerando que os DSTs incidem sobre as receitas (elementos de renda), poder-se-ia afirmar, em uma análise *prima facie*, que esses tributos estão cobertos pelo artigo 2º, CM-OCDE. Por essa razão, o estudo dessas expressões é fundamental para a correta delimitação do escopo objetivo, esclarecendo-se que o efeito ampliativo desse dispositivo não é sinônimo de extensão ilimitada.

De toda sorte, importa apresentar três ressalvas quanto a esta delimitação. A primeira é que os “*tributos sobre o capital*” fogem ao objeto desta dissertação²⁰, haja vista que os acordos de bitributação brasileiros não apresentam esses tributos e sua definição não é relevante para fins de análise do artigo 2º à luz dos DSTs. A segunda é que não se pretende ingressar na histórica discussão acerca dos conceitos de tributo e de renda no ordenamento jurídico brasileiro (no máximo, serão realizados comentários pontuais), mas tão somente estabelecer uma interpretação autônoma dos termos “*tributos*” e “*renda*” no nível dos acordos de bitributação. No mesmo sentido, esta dissertação não ingressa nos extensos debates sobre a interpretação dos acordos de bitributação, especialmente do artigo 3(2), CM-OCDE²¹, limitando-se, neste ponto, a firmar apenas as premissas necessárias para o cumprimento do objeto ora apresentado.

A segunda “*porta*” se refere ao chamado “*teste de similaridade substancial*” previsto no artigo 2(4), CM-OCDE e presente em todos os tratados brasileiros. Esse dispositivo prevê a aplicação do tratado aos tributos “*idênticos ou substancialmente similares*”

¹⁹ Para maiores detalhes acerca dessa relação, cf. RUST, Alexander; CAPRISTANO, Gabriela; LUO, Xiangdan. Chapter 11: Tax Treaty Application beyond the Scope of Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017 (Mutual Agreement, Non-Discrimination, Mutual Assistance). In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 263-288; BRANDSTETTER, *Ibid.*, pp. 133-145.

²⁰ Sobre estes tributos à luz dos tratados, cf. KNOTZER, Christian. Chapter 3: Taxes on Capital According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 45-76.

²¹ Sobre essa discussão, cf. NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018 (Série Doutrina Tributária v. XXII), cap. II. Sobre o significado de contexto, cf. JONES, John F. Avery *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model – II. **British Tax Review**, n. 2, 1984, pp. 90–108.

introduzidos após a assinatura do tratado. Nesse sentido, assegura-se a operacionalização do tratado, evitando a obsolescência e a renegociação das cláusulas convencionais em virtude de modificações legislativas nos Estados Contratantes.

Sobre esta segunda “*porta*”, cumpre identificar os critérios e limites para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, tendo em vista que a Convenção-Modelo e seus Comentários não ajudam nessa tarefa. Ademais, a “*similaridade substancial*” de determinado tributo pressupõe uma comparação, motivo pelo qual também importa identificar o referencial adotado para a aplicação desse teste.

Esse teste é particularmente relevante para a análise dos DSTs, recentemente introduzidos por inúmeros países, já que se aplica apenas a tributos instituídos após a assinatura do tratado. Em outras palavras, o “*teste de similaridade substancial*” pode representar a principal porta de acesso dos DSTs ao escopo objetivo dos acordos de bitributação.

Nessa linha, o “*teste de similaridade substancial*” adquire maior importância no cenário brasileiro. Isso porque, a maioria dos tratados pátrios não possui dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE²², o que confere uma interpretação restritiva

²² BRASIL. Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital concluída entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria, em Viena, a 24 de maio de 1975 [“*ADT Brasil-Áustria (1975)*”]; BRASIL. Decreto n. 762, de 19 de fevereiro de 1993. Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991 [“*ADT Brasil-China (1991)*”]; BRASIL. Decreto n. 354, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia, celebrado em Seul, em 7 de março de 1989; Decreto n. 9.572, de 21 de novembro de 2018. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Brasília, em 24 de abril de 2015 [“*ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015)*”]; BRASIL. Decreto n. 75.106, de 20 de dezembro de 1974. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca, celebrada em Copenhague, em 27 de agosto de 1974; 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, Celebrada em Copenhague em 27 de agosto de 1974, firmado em Copenhague, em 23 de março de 2011 [“*ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011)*”]; 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 [“*ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018)*”]; BRASIL. Decreto n. 2.465, de 19 de janeiro de 1998. Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996 [“*ADT-Brasil-Finlândia (1996)*”]; BRASIL. Decreto n. 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento entre Brasil e França, concluída em Brasília, em 10 de setembro de 1971 [“*ADT Brasil-França (1971)*”]; BRASIL. Decreto n. 53, de 8 de março de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da

ao escopo objetivo. Dessa forma, existe apenas uma “*porta de acesso*” a esses tratados – “*teste de similaridade substancial*”.

Por essa razão, cumpre identificar os desvios da rede brasileira em relação ao artigo 2º, CM-OCDE, destacando os potenciais efeitos dessas divergências. Nesse sentido, as discussões doutrinárias e jurisprudenciais em torno da cobertura da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) e da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico no caso de remessas para o exterior (CIDE-Remessas) fornecem ferramentas interessantes para a interpretação e a aplicação do escopo objetivo dos tratados pátrios. Dentro do processo

Hungria, celebrada em Budapeste, em 20 de junho de 1986 [“*ADT Brasil-Hungria (1986)*”]; BRASIL. Decreto n. 510, de 27 de abril de 1992. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988; Decreto n. 9.219, de 4 de dezembro de 2017. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988, firmado em Brasília, em 15 de outubro de 2013 [“*ADT Brasil-Índia (1988/2013)*”]; 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 [“*ADT Brasil-Israel (2002)*”]; BRASIL. Decreto n. 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967; Decreto n. 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, concluído em Tóquio, a 23 de março de 1976 [“*ADT Brasil-Japão (1967/1976)*”]; BRASIL. Decreto n. 85.051, de 18 de agosto de 1980. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Luxemburgo, em 8 de novembro de 1978 [“*ADT Brasil-Luxemburgo (1978)*”]; BRASIL. Decreto n. 86.710, de 9 de dezembro de 1981. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Brasília, em 21 de agosto de 1980; Decreto n. 9.966, de 8 de agosto de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, celebrada em Brasília, em 21 de agosto de 1980, firmado em Brasília, em 20 de fevereiro de 2014 [“*ADT Brasil-Noruega (1980/2014)*”]; BRASIL. Decreto n. 4.012, de 13 de novembro de 2001. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000 [“*ADT Brasil-Portugal (2000)*”]; 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 [“*ADT Brasil-Rússia (2004)*”]; BRASIL. Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia, concluída em Brasília, em 25 de abril de 1975 [“*ADT Brasil-Suécia (1975)*”]; 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 [“*ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008)*”]; 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 do Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010 [“*ADT Brasil-Turquia (2010)*”]; 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 [“*ADT Brasil-Venezuela (2005)*”].

interpretativo, não se pode negar as escolhas realizadas pelos Estados Contratantes durante o processo de negociação e de concessões recíprocas, sob pena de se colocar em xeque o caráter bilateral dos tratados.

Neste ponto, importa esclarecer que a presente dissertação considera não apenas os 35 tratados brasileiros vigentes, mas também os tratados recentemente assinados pelo Brasil e que ainda aguardam aprovação pelo Congresso Nacional (Colômbia, Polônia, Reino Unido e Uruguai). Isso porque, esses tratados integram uma fase relevante da política brasileira com a expansão da rede pátria e com a implementação de medidas acordadas no Projeto BEPS, bem como trazem aspectos importantes quanto ao escopo objetivo.

A estrutura de escopo objetivo criada pela CM-OCDE e pela CM-ONU permanece praticamente a mesma desde sua concepção, tendo contribuído para evitar a obsolescência dos acordos de bitributação, mantendo-os operacionais diante de alterações nas legislações internas. Todavia, os desafios impostos pela economia digital levaram à adoção de medidas unilaterais por diversos países, dentre elas os DSTs cuja natureza híbrida coloca em xeque sua cobertura pelos acordos de bitributação.

As medidas unilaterais para a tributação da economia digital são, normalmente, divididas em cinco categorias²³. A primeira diz respeito às medidas para as quais a base tributável e seu racional estabelecem uma ligação bastante estreita com os lucros de uma empresa, por exemplo o “*Diverted Profits Tax*” (DPT) no Reino Unido²⁴. A segunda é formada pelo “*equalisation levy*”, tal como introduzido pelo governo indiano em 2016. Temos, ainda, as adaptações do sistema tributário vigente (retenções na fonte) e as alterações das regras de estabelecimento permanente. A última categoria se refere aos DSTs, tal como proposto pela Comissão Europeia e introduzido por inúmeros países²⁵.

Além dessas cinco categorias comumente apontadas, vale mencionar a introdução de tributos sobre o consumo (imposto sobre o valor agregado – “IVA”) e de regimes

²³ Cf. PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 8.1.2.

²⁴ Cf. BAKER, Philip. Diverted Profits Tax: A Partial Response. **British Tax Review**, n. 2, 2015, pp. 167-171; SELF, Heather. The UK’s New Diverted Profits Tax: Compliance with EU Law. **Intertax**, v. 43, n. 4, 2015, pp. 333-336; SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom’s Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 7, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

²⁵ Cf. KPMG. Taxation of the digitalized economy: developments summary. Disponível em: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

preferenciais (créditos tributários de pesquisa e desenvolvimento; períodos curtos de depreciação; *patent boxes regimes*).

A presente dissertação foca apenas nos diferentes modelos de DSTs espalhados pelo globo. Para tanto, entende-se que os DSTs são aqueles tributos incidentes sobre as receitas brutas derivadas da prestação de determinados serviços digitais, nos quais a participação do usuário é ponto central do negócio. Esses tributos foram criados para escapar do escopo objetivo dos acordos de bitributação, já que apresentam características tanto de tributos sobre a renda, quanto de tributos sobre o consumo. Embora seja colocado normalmente em categoria diversa, importa ressaltar que o “*equalisation levy*” introduzido pela Índia é tratado nesta dissertação como uma espécie de DST, tal como já havia sido sugerido pela própria OCDE na Ação n. 1 do Projeto BEPS²⁶.

Nesse contexto, a partir da definição acima, esta dissertação busca identificar todos os DSTs introduzidos e/ou propostos no mundo todo, apresentando suas principais características (escopo, limites monetários, alíquota, direito a crédito e/ou dedução, e status atual). Como a análise individualizada de cada DST transborda o escopo do presente trabalho, confere-se maior atenção aos tributos implementados por Espanha, França, Índia e Reino Unido, bem como à proposta da Comissão Europeia (DST europeu), inspiração para diversos países, e às alternativas apresentadas no Brasil para a tributação da economia digital. Essa atenção especial se justifica tanto pela relevância desses países no comércio internacional de serviços²⁷, quanto pelas particularidades dos tributos introduzidos.

A fim de verificar se esses novos tributos instituídos como alternativa unilateral para a tributação da economia digital estão cobertos pelo escopo objetivo dos tratados, cumpre esclarecer o referencial empregado nesta dissertação. A inclusão de determinado tributo no escopo objetivo dos acordos de bitributação passa por uma análise caso-a-caso, dependendo não apenas da natureza do tributo em questão, mas também da estrutura de artigo 2º adotada, especialmente dos tributos listados pelos Estados Contratantes em cada um de seus tratados. Dessa maneira, é possível que determinado tributo esteja coberto pelo tratado com o Estado A,

²⁶ OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015, pp. 115-117. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 31 jan. 2022.

²⁷ Cf. OCDE. Trade in services - EBOPS 2010, OECD Statistics on International Trade in Services (database). Disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TISP_EBOPS2010. Acesso em: 10 ago. 2022; CNUCED. 2021 Handbook of Statistics, pp. 32-41. Nova Iorque: United Nations Publications. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tdstat46_en.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022; OMC. International trade statistics – trade in commercial services. Disponível em: <https://stats.wto.org/>. Acesso em: 10 ago. 2022; FMI. Balance of Payments and International Investment Position Statistics (BOP/IIP). Disponível em: <https://data.imf.org/?sk=7A51304B-6426-40C0-83DD-CA473CA1FD52&sId=1542635306163>. Acesso em: 10 ago. 2022.

mas não pelo tratado com o Estado B.

Por essa razão, não se busca realizar uma análise exaustiva, que contemple todos os cenários possíveis envolvendo o escopo objetivo dos tratados, o que seria tarefa hercúlea diante dos milhares de acordos de bitributação existentes²⁸. Objetiva-se tão somente estabelecer as bases necessárias para esse exame por meio de sua aplicação a casos específicos. Tudo isso sem prejuízo da realização de comentários pontuais acerca de eventuais desvios na estrutura do escopo objetivo que conduzam a conclusões diversas.

Nesse sentido, adota-se o artigo 2º, CM-OCDE e suas duas “*portas de acesso*” como referencial para verificar se os DSTs europeu, britânico e indiano estão cobertos pelos acordos de bitributação. No caso da CIDE-Digital – principal proposta apresentada no Congresso Nacional para a tributação da economia digital – utiliza-se o artigo 2º dos acordos de bitributação brasileiros.

JUSTIFICATIVA

Esta dissertação apresenta duas justificativas principais.

A primeira está relacionada ao objeto e seu impacto no debate acadêmico nacional e internacional.

O artigo 2º, da CM-OCDE possui papel significativo na aplicação dos acordos de bitributação, na medida em que delimita quais tributos estão submetidos às cláusulas convencionais. Isso significa que, caso determinado tributo não esteja coberto pelo escopo objetivo do tratado, os Estados poderão exercer seu direito de tributar sem quaisquer limitações e sem a obrigatoriedade de aplicar os métodos para eliminação da dupla tributação.

No entanto, este dispositivo recebeu pouca atenção nacional e internacional²⁹. No

²⁸ Segundo estimativas, existem mais de 3.000 acordos de bitributação e esse número continua crescendo (cf. OCDE. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, pp. 15-24. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241688-en.pdf?expires=1660143834&id=id&accname=guest&checksum=D2728FB3CF8F06233DFD5239D4036C87>. Acesso em: 10 ago. 2022.

²⁹ Cf. LANG, Michael. “Taxes Covered” – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, pp. 216-223; JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC Law on the Concept of Tax in the OECD Model. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 10, 2005, pp. 432-444; KASAIZI, Abeid. Interpretation of the Material Scope of Taxes Covered by the OECD-MC. In: SCHILCHER, M.; WENINGER, P. (eds.). **Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation**. Viena: Linde, 2008, pp. 351-369.

cenário doméstico, existem apenas artigos bastante pontuais³⁰, focados nos debates sobre a inclusão da CSL e da CIDE nos tratados pátrios, porém sem examinar, com detalhes, a interpretação e a aplicação do escopo objetivo e de suas duas “*portas de acesso*”³¹. Além disso, identificam-se tão somente dois trabalhos monográficos sobre o artigo 2º tanto no ambiente acadêmico brasileiro quanto no exterior³². Todavia, esses estudos adotam um enfoque diferente sobre o tema, dedicando mais espaço à relação entre o escopo objetivo e as regras de interpretação do tratado, notadamente o artigo 3(2), CM-OCDE, e as regras especiais (não-discriminação, troca de informações). Esse interesse esparso pode ser justificado, em certa medida, pelas mínimas alterações sofridas pelo artigo 2º ao longo da história.

Ocorre que esse dispositivo adquiriu maior complexidade com o advento da era digital. A fim de assegurar receitas tributárias em detrimento de um consenso internacional, diversos países introduziram medidas unilaterais para a tributação da economia digital. Dentre elas, destacam-se os DSTs, criados à margem do escopo objetivo dos acordos de bitributação, a fim de que as limitações previstas nas cláusulas convencionais não sejam aplicáveis.

Embora a economia digital tenha reavivado o interesse da doutrina internacional no escopo objetivo dos acordos de bitributação³³, não existem trabalhos monográficos, dentro e fora do Brasil, com o objeto ora proposto. Isto é, uma análise abrangente do artigo 2º, CM-

³⁰ Cf. AMARO, Luciano. Os tratados internacionais e a contribuição sobre o lucro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 157-164; BIANCO, João Francisco. A CIDE sobre royalties e os tratados internacionais contra a dupla tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, pp. 242-262; BIANCO, João Francisco; e SANTOS, Ramon Tomazela. Lei interna interpretativa de tratado internacional: possibilidade e consequências – o caso da CSL e da Lei nº 13.202/2015. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; e BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 155-178; PRZEPIORKA, Michell. A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação - Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, 2020, pp. 226–246; SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Brazil: Taxes Covered: Substantially Similar Taxes. *In*: LANG, Michael, *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019**. Amsterdam: IBFD, 2020.

³¹ Apenas dois estudos brasileiros examinaram, com mais atenção, o artigo 2º, CM-OCDE: cf. GALDINO, Guilherme. Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 39, 2018, pp. 163-207; PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: política brasileira e perspectivas. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, 2019, pp. 224-256.

³² Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011; ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. **Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das convenções-modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

³³ Cf. ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. **Intertax**, v. 45, n. 5, 2017, pp. 382-390; ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, 2018, pp. 573-578; KOFLER, Georg; SINNIG, Julia. Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, pp. 176-200; KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021.

OCDE e suas duas “*portas de acesso*” à luz da disseminação de DSTs ao redor do globo, com estrutura e escopos diversos. No cenário nacional, esse objeto sequer foi tratado em artigos acadêmicos³⁴.

Dessa forma, a importância da análise ora apresentada ganha corpo com a falta de coordenação global e a adoção de medidas unilaterais pelos Estados, as quais contribuem para um cenário de forte insegurança jurídica e elevam o risco de situações de dupla tributação.

Nesse sentido, a *segunda justificativa* se refere ao alcance prático da presente dissertação diante das discussões, alternativas e incertezas em torno da tributação da economia digital.

Não obstante o acordo alcançado pela OCDE para a tributação da economia digital em torno de dois pilares, a sua efetiva implementação ainda esbarra em muitos obstáculos técnicos e políticos. A complexidade da proposta requer não apenas a modificação de milhares de acordos de bitributação, mas também das legislações domésticas dos mais de 130 (cento e trinta) países que assinaram o acordo. A resistência do Congresso americano em aprovar o Pilar 1, a exigência de unanimidade para a aprovação de medidas tributárias no âmbito da União Europeia, as potenciais violações à soberania tributária dos Estados, a disseminação de DSTs implementados e/ou propostos ao redor do globo, e os impactos causados pelo COVID-19 nos cofres públicos constituem apenas alguns fatores que dificultam o sucesso concreto desse acordo.

Em um contexto recheado mais de dúvidas que certezas, os DSTs, criados com expresso caráter temporário, continuam se espalhando pelo mundo e podem permanecer mais do que o planejado e o desejado. O próprio Canadá, integrante do Grupo dos Sete (G7), decidiu seguir com sua proposta de DST, muito embora tenha assinado o acordo da OCDE³⁵.

Assim, não se pode ignorar a possibilidade de que essa disseminação de DSTs se transforme em uma “*endemia*”, de modo que teremos que nos acostumar com essa nova realidade e sua aplicação à luz dos acordos de bitributação. Talvez a própria OCDE decida elaborar uma espécie de convenção-modelo para os DSTs, caso os dois pilares não prosperem seja separadamente, seja em conjunto. De todo modo, os DSTs são uma realidade concreta que

³⁴ O estudo que mais se aproxima foi publicado por este autor: cf. PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: política brasileira e perspectivas. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, 2019, pp. 224-256.

³⁵ CANADÁ. Explanatory Notes for the Draft Digital Services Tax Act. Disponível em: <https://fin.canada.ca/drleg-apl/2021/bia-leb-1221-1-n-eng.html>. Acesso em: 17 mai. 2022.

merece maior atenção da doutrina nacional e internacional, especialmente à luz do escopo objetivo dos tratados, uma vez que medidas unilaterais como essa promovem rupturas significativas no sistema tributário internacional³⁶.

Deste modo, a presente dissertação busca oferecer as ferramentas necessárias para verificar se os diferentes modelos de DSTs estão cobertos pelo escopo objetivo dos acordos de bitributação. Esse objeto apresenta relevância não apenas acadêmica/teórica (assunto historicamente pouco discutido nos fóruns nacionais e internacionais), mas também prática (detém um novo contorno com a tributação da economia digital e a difusão de DSTs).

METODOLOGIA

A fim de lidar com a questão central ora proposta – a compatibilidade dos DSTs com o artigo 2º, CM-OCDE – a presente dissertação adota uma linha jurídico-dogmática. Nesse sentido, busca-se compreender as expressões utilizadas por este dispositivo, delimitando o escopo objetivo dos acordos de bitributação tanto da perspectiva material quanto da perspectiva temporal. A conduta metodológica escolhida não abandona o exame de aspectos políticos e econômicos, os quais se mostram determinantes no contexto da tributação da economia digital. Objetiva-se, assim, construir uma análise eminentemente jurídica, mas também preocupada com a influência de outras áreas do conhecimento na discussão ora apresentada³⁷.

Nesse passo, ressalta-se que o fenômeno tributário não pode ser dissociado de decisões políticas e econômicas, fato que se intensifica em um cenário internacional. Consoante Alberto XAVIER, a natureza do Direito Tributário Internacional consiste no “*complexo de normas tributárias de conflitos, quer sejam reveladas por fontes internas, quer por fontes internacionais*”³⁸. Este complexo, por outro lado, é influenciado também por aspectos políticos e econômicos, dado que os acordos de bitributação são frutos de negociações políticas entre os Estados, fundadas, precipuamente, em suas relações comerciais e respectivas políticas fiscais, resultando em concessões recíprocas. A introdução de medidas unilaterais em detrimento de uma cooperação internacional representa, por si só, um movimento político-econômico.

A interpretação se faz pelo texto no seu contexto, sendo que os elementos econômicos e políticos auxiliam na identificação desse contexto. Esse processo interpretativo

³⁶ Cf. SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

³⁷ Cf. FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil – Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 333.

³⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 68.

é reforçado pela doutrina e jurisprudência nacionais e internacionais³⁹. Além disso, os Comentários da CM-OCDE também são utilizados como fonte interpretativa, ainda que não vinculante⁴⁰. A contraposição dessas fontes com os argumentos desenvolvidos nesta dissertação facilita a compreensão dos conceitos e da estrutura do escopo objetivo dos acordos de bitributação, adotando-se também, portanto, o método dialético.

Como o artigo 2º manteve sua redação intacta desde a primeira Convenção-Modelo publicada pela OCDE e seus respectivos Comentários não oferecem muita informação, os documentos históricos que os antecederam também servem como importante fonte interpretativa. A partir do método histórico, pretende-se identificar os fatores que levaram ao atual formato do escopo objetivo da CM-OCDE, a fim de auxiliar na interpretação e na aplicação deste dispositivo. Para tanto, esta dissertação reuniu os estudos desenvolvidos pela Liga das Nações, Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), OCDE e ONU sobre o escopo objetivo dos ADTs⁴¹, entendidos como meios suplementares de interpretação dos tratados à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). Da mesma forma, os primeiros acordos de bitributação, celebrados entre a segunda metade do século XIX e a primeira metade do século XX, oferecem parâmetros interessantes, uma vez que já se preocupavam com os tributos visados⁴².

Esses documentos se mostram bastante úteis na compreensão de expressões como “*renda total*” e “*elementos de renda*”, cuja origem remete aos primeiros trabalhos sobre dupla tributação⁴³ e à primeira Convenção-Modelo da Liga das Nações (CM-LN-Ia 1928)⁴⁴. Tais expressões, relevantes para a aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, derivam da divisão, proposta na década de 1920, entre tributos pessoais ou gerais, e tributos

³⁹ As fontes doutrinárias e jurisprudenciais foram obtidas, principalmente, por meio de pesquisas nas bibliotecas e plataformas digitais do International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), da Universidade de Amsterdam (UvA), da Universidade de São Paulo (USP) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

⁴⁰ Sobre a natureza dos Comentários da Convenção-Modelo, cf. BLOKKER, Niels. Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention. In: DOUMA, Sjoerd; ENGELN, Frank (eds.). **The Legal Status of the OECD Commentaries**. Books IBFD, 2008.

⁴¹ Esses documentos foram obtidos, especialmente, por meio do sítio eletrônico <https://www.taxtreatieshistory.org/>, com acesso entre o primeiro semestre de 2021 e o primeiro semestre de 2022.

⁴² Cf. VON ROENNE, Christian Freiherr. The Very Beginning – The First Tax Treaties. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds.). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 21-24.

⁴³ Cf. JOGARAJAN, Sunita. Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Experts’ Report on Double Taxation. **World Tax Journal**, v. 5, n. 3, 2013, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

⁴⁴ LIGA DAS NAÇÕES. Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion (LoN, 1928), C.562.M.178.1928.II. Disponível em: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

impessoais ou cedulares. Este fato possui impacto direto no caso dos DSTs, já que consistem em tributos sobre as receitas brutas (teoricamente, um dos “*elementos da renda*”), o que poderia indicar que estão sempre cobertos pelos tratados.

Ademais, os estudos que desaguaram na atual estrutura do escopo objetivo da CM-OCDE auxiliam na interpretação e na aplicação do “*teste de similaridade substancial*” previsto no artigo 2(4), CM-OCDE, principalmente na identificação da função, dos critérios e do referencial adotados para esse teste. Esse dispositivo tem origem nas Convenções-Modelo do México e de Londres na década de 1940, as quais estendiam o escopo objetivo aos tributos, introduzidos após a assinatura do tratado, incidentes “*substancialmente nas mesmas bases dos tributos listados no parágrafo anterior*”⁴⁵.

De toda sorte, cumpre destacar que o método histórico é sempre adotado em conjunto com outros meios interpretativos, notadamente o exame do próprio artigo 2º, CM-OCDE, da doutrina e jurisprudências nacionais e internacionais. O exame do escopo objetivo dos tratados brasileiros e de suas particularidades também integra o caminho metodológico ora escolhido. Neste aspecto, busca-se identificar os desvios da política brasileira quanto a este dispositivo em relação à CM-OCDE e os casos limítrofes extraídos da rede brasileira de tratados. Para tanto, ressaltam-se as bases adotadas pela jurisprudência para a delimitação do escopo objetivo, partindo da discussão brasileira em torno da CSL e da CIDE-Remessas, e de alguns casos julgados por Cortes estrangeiras, sem prejuízo de se destacar eventuais inconsistências e equívocos nas decisões tomadas pelos Tribunais e nos diversos posicionamentos doutrinários.

Por fim, destaca-se a utilização do método comparativo, na medida em que a presente dissertação apresenta todos os modelos de DSTs introduzidos ou propostos ao redor do globo, com especial destaque aos tributos criados por Espanha, França, Índia e Reino Unido. A análise comparativa dos diferentes escopos e estruturas facilita a compreensão da natureza desses tributos e, por conseguinte, a verificação de sua eventual cobertura pelos acordos de bitributação.

PLANO

A presente dissertação está dividida em quatro Capítulos.

⁴⁵ LIGA DAS NAÇÕES. London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Doc. C.88. M.88. 1946. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

No primeiro capítulo, serão firmadas as principais bases teóricas para a compreensão da estrutura do artigo 2º, da CM-OCDE, visando à identificação de suas origens, funções e limites no âmbito dos acordos de bitributação.

Nesse passo, a seção 1.1 se dedicará à análise da primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação e seus limites materiais, qual seja, os artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE. Neste ponto, examinar-se-á a aplicação independente destes dispositivos que atribui um efeito ampliativo ao escopo objetivo dos acordos de bitributação, com auxílio dos trabalhos desenvolvidos pela Liga das Nações, pela OCDE e por sua predecessora OECE.

Uma vez delimitados os parágrafos 1º e 2º e seu efeito ampliativo, importa compreender o que são “*tributos sobre a renda*” para fins dos acordos de bitributação, na medida em que apenas tributos dessa natureza estarão sujeitos às cláusulas convencionais. A análise será dividida em duas partes. Primeiro, buscar-se-á entender o conceito de “*tributo*” para fins do tratado. Na sequência, examinar-se-á o conceito de “*renda*”, conferindo-lhe uma interpretação autônoma à luz dos tratados. Essa delimitação se mostrará relevante não apenas para a análise da estrutura do artigo 2º como um todo, mas também para responder à questão central da presente dissertação – os DSTs estão cobertos pelo escopo objetivo dos acordos de bitributação?

Seguindo no diagnóstico do escopo objetivo dos acordos de bitributação, a seção 1.2 estudará o artigo 2(3), CM-OCDE. Esse dispositivo apresenta a lista de tributos visados pelos tratados. Neste ponto, analisar-se-á os efeitos restritivo e ampliativo decorrentes da adoção de uma lista taxativa ou exemplificativa de tributos visados, o que impacta diretamente na aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2).

A seção 1.3 ingressará na segunda “*porta de acesso*” aos acordos de bitributação – o “*teste de similaridade substancial*” previsto no artigo 2(4), CM-OCDE. Sobre este aspecto, discutir-se-á qual referencial é empregado na aplicação desse teste – a lista de tributos constante no parágrafo 3º, ou os parágrafos 1º e 2º. Além disso, o recurso à doutrina, aos trabalhos históricos das organizações internacionais, e à jurisprudência auxiliará na identificação e compreensão das funções, limites e critérios de aplicação inerentes a esse teste. Por fim, essa seção examinará a exigência de notificação mútua entre os Estados Contratantes acerca de alterações nas respectivas legislações tributárias, tal como previsto na segunda parte do artigo 2(4), CM-OCDE.

Ao final do Capítulo, apresenta-se uma síntese das principais conclusões

alcançadas.

Compreendida a estrutura, os limites e as “*portas de acesso*” do escopo objetivo dos acordos de bitributação, o segundo capítulo apresentará a política brasileira em torno dessa matéria. Vale dizer: como os acordos de bitributação brasileiros delimitam seu escopo objetivo, e quais são os possíveis efeitos decorrentes de divergências em relação à CM-OCDE. Para tanto, analisar-se-á, inicialmente, a rede brasileira de acordos de bitributação e seus distanciamentos do artigo 2º, CM-OCDE, o que será feito parágrafo por parágrafo, tratado por tratado.

Na sequência, examinar-se-ão dois casos que fornecem importantes ferramentas para compreender o escopo objetivo escolhido pelos tratados pátrios.

O primeiro caso se refere à discussão histórica em torno da inclusão da CSL nos acordos de bitributação brasileiros. O segundo caso, por sua vez, envolve o debate sobre a inclusão da CIDE-Remessas nos tratados pátrios. Nestes casos, buscar-se-á identificar as diferentes correntes doutrinárias e os posicionamentos jurisprudenciais sobre a matéria. Na mesma linha, analisar-se-á a Lei n. 13.202/2015 enquanto diploma legal que prevê, unilateralmente, a cobertura da CSL pelos acordos de bitributação brasileiros. Ao cabo, apresentar-se-á a posição pessoal deste estudo sobre a cobertura da CSL e da CIDE-Remessas nos tratados brasileiros, bem como uma síntese das principais conclusões do capítulo.

Adentrando no mundo da tributação da economia digital e seus desafios, o Capítulo 3 apresentará os diferentes modelos de DST espalhados pelo mundo. Inicialmente, recorrer-se-á a uma breve releitura histórica dos debates travados por diferentes organismos internacionais acerca da tributação da economia digital, o que desaguou na profusão de medidas unilaterais adotadas por inúmeras jurisdições como forma de assegurar receitas tributárias derivadas dessa nova realidade.

Nesse cenário, a seção 3.2 ingressará na disseminação de DSTs como medidas unilaterais para a tributação da economia digital, analisando os diferentes modelos espalhados pelo globo e suas respectivas características principais. Assim, esta seção identificará todos os DSTs – entendidos como tributos sobre as receitas brutas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais atrelados à criação de valor pelo usuário – introduzidos ou propostos ao redor do mundo. Nada obstante, conferir-se-á destaque especial à proposta encabeçada pela Comissão Europeia, aos tributos introduzidos por Espanha, França, Índia e Reino Unido. Além disso, serão discutidas as alternativas existentes no Congresso brasileiro para a tributação da economia digital, principalmente a chamada CIDE-Digital que se aproxima da proposta desenvolvida pela Comissão Europeia.

Uma vez compreendidos o conceito, os limites e os modelos de DST, o capítulo

final da presente dissertação aprofundará na diferença entre tributos sobre a renda – cobertos pelos acordos de bitributação – e “*turnover taxes*” – geralmente não cobertos. A partir de exemplos práticos, analisar-se-á a compatibilidade dos principais modelos de DST com o artigo 2º, CM-OCDE, adotando, nesse passo, as premissas estabelecidas nos capítulos anteriores. Para tanto, serão examinados o DST proposto pela Comissão Europeia, seguido quase que integralmente por diversos países, bem como os DSTs introduzidos por Índia e Reino Unido, todos à luz do artigo 2º, CM-OCDE. Considerando as particularidades do escopo objetivo adotado pelo Brasil, também será examinada a CIDE-Digital, nos termos do artigo 2º dos tratados brasileiros.

CAPÍTULO 1

1. A ESTRUTURA DO ARTIGO 2º, DA CONVENÇÃO-MODELO DA OCDE: ORIGENS, FUNÇÕES E LIMITES DO ESCOPO OBJETIVO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

O artigo 2º, da Convenção-Modelo da OCDE possui papel significativo na aplicação dos acordos de bitributação, na medida em que delimita quais tributos estão submetidos às cláusulas convencionais. Trata-se, pois, de artigo vital para o equilíbrio acordado pelos Estados Contratantes, tendo como funções principais: (i) ampliar o escopo objetivo dos acordos de bitributação; (ii) evitar a necessidade de renegociação dos tratados no caso de alterações na legislação doméstica; e (iii) assegurar a notificação de mudanças significativas na legislação tributária.

Apesar das poucas mudanças realizadas ao longo dos anos⁴⁶, o que justifica, em certa medida, a baixa atenção da doutrina a esta matéria, tal dispositivo vem ganhando importância com as discussões em torno da tributação da economia digital. Isso deriva, principalmente, do surgimento dos “*Digital Services Taxes*”, criados por muitos Estados para suprir uma suposta lacuna no Direito Tributário Internacional.

Ocorre que a maior parte das discussões se centra nas formas de tributação da economia digital, existindo ainda poucos estudos que ingressam na questão proposta na presente dissertação. Isto é, a relação entre a atual redação do artigo 2º e os principais DSTs introduzidos e/ou propostos ao redor do globo.

A importância da análise ora apresentada ganha corpo com a falta de coordenação global e a adoção de medidas unilaterais pelos Estados, as quais contribuem para um cenário de forte insegurança jurídica e elevam o risco de situações de dupla tributação. Abordagens multilaterais reduziriam o risco de dupla tributação e aumentariam a segurança jurídica, porém exigem vontade política de promover uma cooperação internacional cujo objetivo precípua consiste na repaginação das regras existentes⁴⁷.

⁴⁶ No Anexo I da presente dissertação (“*As diferentes versões do escopo objetivo ao longo da história*”), encontram-se todas as versões do artigo 2º no âmbito da Liga das Nações e da OECE/OCDE.

⁴⁷ Cf. SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; DANON, Robert J. Can Tax Treaty Policy Save Us? The Case of the Digital Economy. In: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 77-83; AULT,

Dessa forma, o artigo 2º constitui peça-chave para a efetiva operacionalidade dos acordos de bitributação, adquirindo maior complexidade com o advento da era digital⁴⁸. Além disso, detém uma dupla relevância: para um Estado Contratante, o tributo coberto deverá ser aplicado de acordo com a regra distributiva; e para o outro, a importância reside nas medidas para eliminar a dupla tributação (métodos de crédito e de isenção). Caso o tributo não esteja coberto pelo acordo de bitributação, o contribuinte não terá acesso aos benefícios previstos nas cláusulas convencionais e os Estados poderão exercer seus direitos de tributar sem quaisquer limitações.

Nesse espeque, impõe-se, inicialmente, a análise detida da atual estrutura do artigo 2º, CM-OCDE a fim de estabelecer as bases necessárias para verificar se sua operacionalidade se mantém, ou melhor, é suficiente diante da eclosão dos DSTs.

1.1 Primeira “porta de acesso”: os artigos 2(1) e 2(2) e os limites materiais do escopo objetivo

O exame das características inerentes aos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º, CM-OCDE – primeira “porta de acesso” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação – passa pela evolução histórica destes dispositivos, notadamente sua origem e as justificativas que levaram a sua atual redação.

1.1.1 A aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º: origem e efeito ampliativo

Os parágrafos 1º e 2º do artigo 2º, CM-OCDE buscam, conjuntamente, estabelecer os limites materiais dos acordos de bitributação. Consoante a redação conferida a estes dispositivos, os tratados estão limitados aos “*tributos sobre a renda e sobre o capital*”.

Esses tributos são entendidos como “*todos os tributos cobrados sobre renda total, capital total, ou elementos da renda ou do capital, incluindo tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel, sobre o valor total dos salários pagos pelas empresas, assim como tributos sobre a valorização do capital*”.

Hugh J.; ARNOLD, Brian J.; COOPER, Graeme S. **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2020, pp. 724-729.

⁴⁸ Cf. ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. *Intertax*, v. 45, n. 5, 2017, pp. 382-390; JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties and the Post BEPS World. In: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 165-169.

O artigo 2(1) pretende estabelecer um limite geral e material à aplicação dos acordos de bitributação. Isso porque, os tratados estão restritos aos tributos sobre a renda e sobre o capital, o que acaba limitando também as regras distributivas (artigos 6º a 22) e os métodos para evitar a dupla tributação (isenção ou crédito)⁴⁹.

O parágrafo 2º, a seu turno, visa a “*definir*” o que são os “*tributos sobre a renda e sobre o capital*”, tal como apontado pelos Comentários da OCDE ao artigo 2º⁵⁰. Contudo, este parágrafo representa, na prática, mais uma observação ou ampliação do parágrafo precedente do que uma definição propriamente dita, haja vista que possui uma redação bastante vaga.

Como bem apontado por Guilherme GALDINO, a suposta “*definição*” dos tributos cobertos pelos tratados configura uma verdadeira tautologia, pois “*estabelece que deverão ser considerados todos os tributos aplicados sobre a renda, o capital total, ou sobre elementos da renda e do capital*”⁵¹. O próprio conceito utiliza termo a ser definido, isto é, nada define, consubstanciando mais uma complementação do disposto no parágrafo 1º, o que justifica a interpretação e a aplicação conjunta dos dois parágrafos.

Nesse sentido, o artigo 2(2) acaba por trazer mais uma definição analítica, na medida em que apenas enumera as categorias de tributos sobre a renda e sobre o capital que estão cobertos pelo escopo objetivo do tratado, tal como ocorre no parágrafo 3º e sua lista de tributo visados.

Observa-se, desde já, a generalidade e a indefinição desses dispositivos, as quais conferem um efeito ampliativo ao escopo objetivo dos acordos de bitributação. Dessa maneira, em uma análise *prima facie*, poder-se-ia concluir que todo e qualquer tributo incidente sobre algum elemento da renda estaria coberto pelos tratados, produzindo-se um efeito ampliativo ilimitado.

Ora, considerando que (*i*) os tributos visam a atingir momentos distintos de

⁴⁹ Cf. BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. 2. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, pp. 112-116.

⁵⁰ Parágrafo 3º dos Comentários da OCDE ao artigo 2º da Convenção-Modelo 2017 (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 91. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en. Acesso em: 10 abr. 2021).

⁵¹ GALDINO, Guilherme. Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 39, 2018, p. 174. No mesmo sentido, cf. DUBUT, Thomas. Article 2 from an Historical Perspective: How Old Materials Can Cast New Light on Taxes Covered by Double Tax Conventions. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, p. 123.

manifestação da renda (renda produzida, renda distribuída, renda poupada e renda consumida⁵²) dentro do chamado fluxo circular de renda⁵³; (ii) os acordos de bitributação contemplam tributos sobre a renda, dentre os quais estão os tributos incidentes sobre elementos da renda, todo e qualquer tributo estaria coberto pelos tratados. Afinal, sempre estaremos diante de uma tributação da renda, distinguindo-se apenas o momento em que ela é captada.

No entanto, como será demonstrado na sequência, a generalidade e o aludido efeito ampliativo dos parágrafos 1º e 2º derivam, especialmente, do processo histórico que culminou na sua redação. Além disso, encontram limites que impedem o emprego de uma conclusão “*pega-tudo*”, isto é, nem todo tributo, por mais que, economicamente, sempre incida sobre algum elemento da renda (por exemplo, receita), estará coberto pelos acordos de bitributação.

Nesse contexto, o exame de documentos oficiais, que contribuíram para a elaboração da Convenção-Modelo e de seus respectivos Comentários⁵⁴, integra um “*contexto histórico*” relevante para a compreensão do texto, espírito e objetivo dos tratados. Na condição de trabalhos preparatórios, tais documentos oficiais representam um meio suplementar de interpretação dos tratados⁵⁵, na forma do artigo 32, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁵⁶.

Por essa razão, a incursão histórica, acompanhada da análise da própria redação dos

⁵² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, pp. 72-75; SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 10, out./dez. 1947, pp. 52 -73.

⁵³ Cf. MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Hamburg: McGraw-Hill Book Co, 1989, pp. 212-214.

⁵⁴ Sobre a relevância dos Comentários da OCDE para a interpretação dos acordos de bitributação, cf. SANTOS, Ramon Tomazela. **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária v. XLI), pp. 207-240; BLOKKER, Niels. Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention. *In*: DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.). **The Legal Status of the OECD Commentaries**. Books IBFD, 2008.

⁵⁵ Cf. JONES, John F. Avery, *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model – II. **British Tax Review**, n. 2, 1984, pp. 96-101; BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 16-21; DUBUT, Thomas. Article 2 from an Historical Perspective: How Old Materials Can Cast New Light on Taxes Covered by Double Tax Conventions. *In*: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 118-120; OLENIK, Kristian. Tax treaties and the recourse to historical interpretation under the Vienna Convention on the Law of Treaties. *In*: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 61-62; 78-81; FRIEDLANDER, Lara; WILKIE, Scott. Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions-And Why It Is Important To Know About It. **Canadian Tax Journal**, v. 54, n. 4, 2006, pp. 909–911.

⁵⁶ ONU. **Vienna Convention on the Law of Treaties**, 1969. BRASIL. Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Artigo 32: *Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.*

parágrafos 1º e 2º, torna-se fundamental para a compreensão do escopo e dos limites desses dispositivos. Tal processo visa a conferir aos termos contidos nos tratados uma interpretação autônoma, ou seja, independente das definições previstas nas legislações domésticas dos Estados Contratantes⁵⁷. Essa interpretação autônoma é corroborada pelos trabalhos preparatórios que desaguaram na atual redação do artigo 2º, CM-OCDE, e pela própria estrutura da Convenção.

Esse raciocínio é, particularmente, relevante quando se observa que os parágrafos 1º e 2º do artigo 2º não fazem qualquer referência à legislação doméstica. A referência ao direito interno está apenas presente no parágrafo 3º que será examinado em tópico apartado (1.2).

Nesse passo, a delimitação dos parágrafos 1º e 2º resulta de diversas modificações e discussões no âmbito da Liga das Nações, OECE, e OCDE, que precederam e embasaram a confecção da primeira Convenção-Modelo da OCDE em 1963⁵⁸, cuja redação, no tocante ao artigo 2º, é mantida atualmente. Tal processo histórico é marcado pela multiplicidade de sentidos atribuídos ao escopo objetivo dos tratados, em especial à tributação sobre a renda, o que explica a generalidade da atual redação.

Inicialmente, a Liga das Nações, predecessora da ONU, identificou, por meio de um relatório sobre dupla tributação⁵⁹, diferentes estágios de desenvolvimento dos sistemas tributários nos países, bem como a ausência de uma “*concepção abrangente de renda*”. O imposto de renda era caracterizado como um imposto sobre o patrimônio com as “*características de um fluxo*”, enquanto o imposto sobre o capital estava atrelado à “*incorporação da riqueza como um fundo*”⁶⁰.

O aludido relatório foi desenvolvido por um Comitê Especial de economistas, composto por Sir Josiah Stamp (Reino Unido), Edwin Robert Anderson Seligman (Estados Unidos), Gijsbert Weyer Jan Bruins (Países Baixos) e Einaudi (Itália)⁶¹. Neste estudo, os

⁵⁷ Cf. JONES, John F. Avery, *et al.* The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 60, n. 6, 2006, p. 220; SASSEVILLE, Jacques. The Role of Tax Treaties in the 21st Century. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002, p. 247.

⁵⁸ OCDE. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. Paris, 1963. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en. Acesso em: 10 abr. 2021.

⁵⁹ LIGA DAS NAÇÕES. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation (LoN, 1923), E.F.S.73.F.19, p. 4.030. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1923-04.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

⁶⁰ *Ibid*, p. 4028.

⁶¹ Sobre as posições manifestadas por cada especialista, cf. JOGARAJAN, Sunita. Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Experts’ Report on Double Taxation. **World Tax Journal**, v. 5, n. 3, 2013, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

tributos foram divididos em duas categorias: (i) cedulares ou impessoais; e (ii) impostos gerais ou pessoais. Essa distinção se centrava na distribuição dos poderes de tributar entre os países. Impostos cedulares ou impessoais foram atribuídos ao país onde surgiu a renda (fonte), enquanto os impostos gerais ou pessoais foram atribuídos ao domicílio fiscal do contribuinte (residência)⁶².

Consoante Christian VON ROENNE⁶³, essas características estavam presentes nos primeiros acordos de bitributação⁶⁴, tais como aqueles celebrados entre Saxônia e Prússia (1869/1870), Império Austro-húngaro e Prússia (1899)⁶⁵ e Itália e Alemanha (1925). Esses tratados já se preocupavam com quais tributos estariam incluídos em seu escopo objetivo, contemplando, principalmente, tributos sobre a propriedade.

A título exemplificativo, o tratado entre Itália e Alemanha estabelecia essa distinção entre tributos pessoais e tributos impessoais⁶⁶. Os tributos impessoais eram aqueles cobrados sobre objetos tributáveis específicos e com base em sua relação econômica com o território de um Estado. Os tributos pessoais, por sua vez, eram entendidos como impostos diretos incidentes sobre um conjunto de objetos tributáveis – rendimentos ou capitais – relativamente ao contribuinte a que pertenciam e com base na nacionalidade, domicílio ou residência dessa pessoa. Interessante destacar que este tratado já apresentava uma lista exemplificativa dos tributos visados.

No mesmo sentido, a primeira Convenção-Modelo da Liga das Nações (CM-LN-Ia 1928) esclareceu que os tributos impessoais “*são, na maioria dos casos, cobrados sobre todos os tipos de renda na fonte, independentemente das circunstâncias pessoais do contribuinte (nacionalidade, domicílio, estado civil, responsabilidades familiares, etc.)*”⁶⁷. Diferiam, assim, dos tributos pessoais que dizem respeito aos indivíduos e sua renda agregada.

Com efeito, os tributos pessoais recairiam sobre a renda total, sendo cobrados em

⁶² LIGA DAS NAÇÕES. Technical Experts to the Economic and Financial Committee Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee (LoN, 1925), F.212, pp. 4.074-4.075. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1925-02.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

⁶³ VON ROENNE, Christian Freiherr. The Very Beginning – The First Tax Treaties. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 21-24.

⁶⁴ Sobre a origem dos acordos de bitributação, cf. SAVITSKIY, Andrey. Tax in History: The First Tax Treaties: In Search of Origins. *Intertax*, v. 49, n. 6/7, 2021, pp. 569-585.

⁶⁵ Agreement Between Germany (Prussia) and Hungary for the Avoidance of Double Taxation (18 April 1900). Treaties IBFD.

⁶⁶ Convention between the German Reich and Italy for the avoidance of double taxation and the settlement of other questions with respect to direct taxes (31 October 1925). Treaties IBFD.

⁶⁷ LIGA DAS NAÇÕES. Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion (LoN, 1928), C.562.M.178.1928.II, pp.10-11. Disponível em: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

uma base progressiva, enquanto os tributos impessoais seriam impostos separados incidentes sobre vários tipos de renda em uma base proporcional. A título exemplificativo, o artigo 3º, CM-LN-Ia 1928 alocava o poder de tributar sobre os rendimentos oriundos de títulos públicos à residência do devedor e/ou do credor, a depender da situação. Por outro lado, no tocante aos tributos pessoais, o artigo 10 atribuía o poder de tributar ao Estado onde o contribuinte tivesse seu domicílio fiscal.

Todavia, diante da dificuldade prática derivada da classificação dos tributos em pessoais e impessoais, ficou decidido que os Estados deveriam arrolar seus próprios tributos. Absteve-se, assim, de adotar qualquer classificação para evitar controvérsias doutrinárias sobre a matéria.

A distinção entre tributos pessoais e impessoais não encontrou, então, aceitação, dada a sua dificuldade conceitual e as particularidades de cada Estado. A listagem de tributos foi, assim, considerada uma alternativa mais viável, fato que se mantém na atual Convenção-Modelo da OCDE.

Nesse sentido, considerando a necessidade de ajustar os modelos existentes até então, e as mudanças ocorridas no período entre guerras, passou-se a mencionar apenas “*tributos sobre a renda*”. Tal expressão – atualmente utilizada no próprio corpo do artigo 2º, da CM-OCDE – foi empregada pela primeira vez apenas no título das Convenções-Modelo do México (CM-LN-México 1943) e de Londres (CM-LN-Londres 1946)⁶⁸.

Vale destacar que as Convenções do México, influenciada pelos interesses dos países importadores de capital, e de Londres, com influência dos países exportadores de capital, continham apenas uma lista de tributos a serem definidos entre os Estados Contratantes. Ou seja, inexistiam os atuais parágrafos 1º e 2º do artigo 2º, da CM-OCDE.

A ausência desses dispositivos pode ser atribuída à preocupação demonstrada na década de 1920 com o emprego de classificações genéricas que tragam dificuldades práticas na delimitação do escopo objetivo dos acordos de bitributação. Por essa razão, as Convenções do México e de Londres seguiram uma interpretação mais restritiva, abandonando a generalidade contida nos parágrafos 1º e 2º, especialmente a divisão entre tributos pessoais ou gerais, e impessoais ou cedulares existente na CM-LN-Ia-1928.

De toda sorte, ainda que essa classificação tenha sido abandonada por esses

⁶⁸ LIGA DAS NAÇÕES. London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Doc. C.88. M.88. 1946. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

modelos, ela produziu efeitos significativos na construção do artigo 2º como temos hoje, e, por consequência, na delimitação do escopo objetivo dos acordos de bitributação. Esse impacto diz respeito à “*definição*” trazida pelo artigo 2(2), CM-OCDE que se vale das expressões “*renda total*” e “*elementos da renda*”.

Como adiantado, em uma análise apressada dos parágrafos 1º e 2º, poder-se-ia assumir que todo e qualquer tributo estaria coberto pelos acordos de bitributação. Isso porque, economicamente, todo tributo incide sobre uma manifestação de renda, sendo que o *discrímen* consiste apenas no momento de captura. Entretanto, as discussões realizadas no âmbito da Liga das Nações nos levam a uma conclusão diversa. Além disso, conferem um limite material ao efeito ampliativo contido nos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º.

A partir do contexto histórico apresentado acima, identifica-se que as expressões “*renda total*” e “*elementos da renda*” derivam da divisão, proposta na década de 1920, entre tributos pessoais ou gerais, e tributos impessoais ou cedulares. A expressão “*elementos de renda*” foi adotada a fim de incluir sistemas tributários cedulares⁶⁹, isto é, não se refere aos momentos de manifestação da renda (renda poupada, renda consumida, etc.), mas sim às diferentes categorias de renda existentes. A “*renda total*”, por sua vez, está relacionada à imposição de tributos com base nas características pessoais do contribuinte.

A própria análise das cláusulas distributivas, as quais envolvem diferentes “*elementos da renda*” que estão cobertos pelos acordos de bitributação (dividendos, juros, royalties, entre outros), corrobora o raciocínio ora construído. Tal distribuição evidencia que a noção de tributos impessoais ou cedulares permanece viva no artigo 2º e na Convenção-Modelo como um todo⁷⁰, mesmo que não explicitamente como proposto pela Liga das Nações na década de 1920.

Dessa forma, nada obstante o efeito ampliativo buscado pelo artigo 2º por meio da redação genérica de seus parágrafos 1º e 2º, existe um limite material que afasta a adoção de uma conclusão “*pega-tudo*”. Apenas tributos incidentes essencialmente sobre a renda estão cobertos pelos acordos de bitributação, inexistindo margem para a inclusão, por exemplo, de tributos sobre a receita (componente da renda) através da aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º (“*primeira porta de acesso*”), de modo que esses tributos apenas poderiam estar cobertos

⁶⁹ Cf. CUI, Wei. **Article 2: Taxes Covered - Global Tax Treaty Commentaries**. Global Topics IBFD, item. 3.2; KOTHA, Ashrita Prasad. Taxes on Income According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017. In: KOFER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021.

⁷⁰ Cf. ROSENBLOOM, David. Comments on the Scheduling Structure of Tax Treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002. Journal Articles & Papers IBFD.

por meio da “*segunda porta de acesso*” – “*teste de similaridade substancial*” (objeto do tópico 1.3).

Tal constatação fica ainda mais evidente pela negativa da Liga da Nações à proposta apresentada pela Câmara de Comércio Internacional em 1929. Propôs-se a inclusão de tributos sobre o faturamento (“*turnover taxes*”) no escopo objetivo dos acordos de bitributação, o que foi prontamente rejeitado em virtude de sua incompatibilidade com as classificações empregadas à época⁷¹.

Esse limite material, extraído da interpretação dos artigos 2(1) e 2(2), também pode ser observado a partir dos trabalhos conduzidos pela OECE/OCDE para a elaboração de uma Convenção-Modelo para evitar a dupla tributação. Dando sequência aos estudos iniciados pela Liga das Nações, o Comitê Fiscal da antiga OECE designou, em 24 de maio de 1956, 5 (cinco) Grupos de Trabalho, atribuindo os seus respectivos papéis⁷².

Estes grupos eram: (i) Grupo 1 – Alemanha e Reino Unido (conceito de estabelecimento permanente); (ii) Grupo 2 – Dinamarca e Luxemburgo (conceito de domicílio fiscal); (iii) Grupo 3 – Suíça e Itália (listagem e definição dos tributos sobre a renda e o capital que deveriam estar cobertos pelos acordos de bitributação); (iv) Grupo 4 – França e Holanda (estudo da discriminação tributária em termos de nacionalidade ou bases similares); e (v) Grupo 5 – Suécia e Bélgica (tributação de embarcações e aviões).

Para fins da presente dissertação, importa examinar os trabalhos desenvolvidos pelo Grupo de Trabalho nº 3, formado por Suíça e Itália. Este Grupo analisou o âmbito de aplicação dos tributos cobertos pelos tratados, apresentando propostas para o artigo 2º, da Convenção-Modelo. A partir dos tratados celebrados pelos países-membros da então OECE, o Grupo identificou quatro alternativas em torno do escopo objetivo⁷³.

O *primeiro modelo* engloba tratados limitados expressamente aos tributos diretos, os quais foram definidos como “*tributos que, por força da legislação de cada Estado Contratante, são ou serão impostos diretamente sobre a renda ou o capital*”. Algumas

⁷¹ LIGA DAS NAÇÕES. Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee (LoN, 1929), C-516-M-175-1929-II. Disponível em: https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-516-M-175-1929-II_EN.pdf. Acesso em: 20 abr. 2021.

⁷² OECE, Comitê Fiscal. List of Working Parties, TFD/FC/2, Paris, 24 de maio de 1956. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-2E.html>. Acesso em: 15 abr. 2021.

⁷³ OECE. Working Party n. 3 – Comitê Fiscal. Report concerning the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements (Received on 5th October 1956), FC/WP3(56)1, Paris, 16 de outubro de 1956. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(56\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(56)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

convenções apresentaram uma distinção entre tributos diretos pessoais e tributos diretos objetivos, o que denota uma inspiração nos modelos desenvolvidos no âmbito da Liga das Nações⁷⁴.

Contudo, este modelo recai no mesmo problema identificado pela Liga das Nações quanto à divisão entre tributos pessoais ou gerais, e impessoais ou cedulares: a dificuldade prática na sua interpretação e aplicação. Além disso, a distinção entre tributos diretos e tributos indiretos, a qual estaria baseada na mera transferência do ônus econômico do tributo aos consumidores⁷⁵, é bastante criticada na doutrina⁷⁶. Como bem apontado por Raphael Assef LAVEZ⁷⁷, a suposta repercussão econômica do tributo pago possui difícil mensuração, tendo em vista o grande conjunto de situações que podem justificar sua ocorrência.

Vale dizer: mesmo o Imposto de Renda, considerado como um tributo direto, pode ser repassado aos consumidores, trabalhadores, acionistas. A decisão acerca do repasse está atrelada a uma ampla gama de fatores, dependendo, essencialmente, da elasticidade da oferta e da demanda⁷⁸.

Por essa razão, as delegações suíça e italiana sugeriram a retirada da referência expressa a tributos diretos (pessoais e impessoais). O Grupo de Trabalho propôs, então, o emprego da expressão “*imposto sobre a renda, incidente sobre a renda total ou sobre os elementos de renda*”, presente na atual CM-OCDE, já que essa linguagem era adotada em alguns tratados⁷⁹.

Nessa toada, a classificação dos tributos em pessoais e impessoais, ou em diretos e indiretos, não foi seguida por nenhuma Convenção-Modelo, seja no âmbito da Liga das Nações, seja no campo da OCDE. As minutas não esclarecem expressamente o motivo da escolha pela expressão “*renda total ou elementos da renda*”. No entanto, a análise dos documentos oficiais, que culminaram na atual redação do artigo 2º, evidenciam que a classificação binária entre

⁷⁴ OECE, *Ibid.*, Anexo A, para. 1.

⁷⁵ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo Brito. **Repetição do tributo indireto. Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁷⁶ Cf. THURONYI, Victor; BROOKS, Kim; KOLOZS, Borbala. **Comparative Tax Law**. 2. ed. Alphen Aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016, pp. 46-48; MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. **Public Finance in Theory and Practice**. 5. ed. Hamburg: McGraw-Hill Book Co, 1989, pp. 215-216; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, pp. 67-72.

⁷⁷ LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto de Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020 (Série Doutrinária), pp. 221-225.

⁷⁸ Cf. STIGLITZ, JOSEPH E. **Economics of the Public Sector**. 3. ed. New York/London: WW. Norton. 2000, pp. 484-492.

⁷⁹ OECE. Working Party n. 3 – Comitê Fiscal. Report concerning the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements (Received on 5th October 1956), FC/WP3(56)1, Paris, 16 de outubro de 1956. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(56\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(56)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

impostos pessoais diretos e im pessoais era excessivamente genérica, assim como identificado à época da Liga das Nações.

Verifica-se, pois, que, assim como as discussões históricas ocorridas na Liga das Nações, os trabalhos da OECE nos conduzem a mesma conclusão. Há um limite material aos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º, em especial à “*definição*” trazida pelo parágrafo 2º (“*renda total*” e “*elementos da renda*”), de modo que o efeito ampliativo atribuído ao escopo objetivo dos acordos de bitributação não pode ser interpretado como um “*cheque em branco*” que permitiria a inclusão de qualquer tributo.

Dessa maneira, a nova redação proposta e a Convenção-Modelo eliminavam a importância do tipo de sistema tributário, uma vez que as regras distributivas tiveram como base o tipo de rendimento, e não a classificação binária dos tributos⁸⁰.

O *segundo modelo*, por sua vez, refletia justamente essa proposta do Grupo de Trabalho: menção expressa a tributos “*sobre a renda e sobre elementos da renda*”. Estavam incluídos: rendimentos decorrentes da administração e alienação de propriedade; tributos ordinários e extraordinários sobre o capital; “*tributos globais e tributos sobre diversos elementos do capital, bem como tributos sobre a valorização do capital*”. Alguns tratados continham, inclusive, previsão expressa de exclusão de certos tributos, enquanto outros definiam a natureza de determinados tributos⁸¹.

Esse modelo reforça as conclusões apresentadas anteriormente quanto ao limite material à aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º e ao seu efeito ampliativo. Vale dizer, trata-se de mais uma evidência de que “*elementos da renda*” diz respeito à antiga classificação entre tributos pessoais ou gerais, e im pessoais ou cedulares, e não aos diferentes momentos de manifestação da renda na ótica de um fluxo circular de renda.

O *terceiro modelo* apresentava características especiais, tais como a ausência de qualquer lista, e de previsão sobre tributos futuros (ou seja, incluiria tudo). Sobre este modelo, resta clara a possibilidade de obsolescência do tratado, e a necessidade de renegociação.

O Grupo de Trabalho nº 3 identificou, ainda, uma *última categoria* de acordos, a qual se aproxima da atual redação do artigo 2º. Este modelo faz referência expressa e exclusiva

⁸⁰ Cf. CUI, Wei. **Article 2: Taxes Covered - Global Tax Treaty Commentaries**. Global Topics IBFD, item 3.2.

⁸¹ OECE. Working Party n. 3 – Comitê Fiscal. Report concerning the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements (Received on 5th October 1956), FC/WP3(56)1, Paris, 16 de outubro de 1956, Anexo A, para. 3. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(56\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(56)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

a tributos sobre a renda e o capital (ou apenas sobre a renda), contém lista de tributos visados, e prevê expressamente a extensão dos tratados a tributos “*substancialmente similares*”.

Este último modelo apresenta, portanto, uma melhor estrutura. Isso porque, foge das classificações binárias referidas acima (pessoais-impessoais, diretos-indiretos), buscando oferecer uma definição, ainda que genérica, dos tributos cobertos. Além disso, prevê uma lista dos tributos visados, fruto da negociação entre os Estados Contratantes; e assegura a vida útil dos tratados ao estender seu escopo para os tributos instituídos após sua assinatura e que sejam substancialmente similares aos tributos listados.

Esses fatores, importantes para uma mais precisa delimitação do escopo objetivo dos acordos de bitributação, estão em conformidade com as próprias recomendações realizadas pelo Grupo de Trabalho nº 3 à época. Aos pontos indicados acima, acrescenta-se, ainda, (i) aplicação a todos os tributos ordinários sobre a renda e o capital existentes na data de assinatura dos tratados, bem como àqueles instituídos posteriormente, independente da forma como eles são cobrados; (ii) aplicação equânime a tributos ordinários e extraordinários; (iii) menção explícita a tributos sobre lucros derivados da alienação de propriedade mobiliária e imobiliária, e tributos sobre o aumento de capital; e (iv) necessidade de um método claro e simples para evitar dúvidas acerca da inclusão de certo tributo no escopo do tratado (por exemplo, trocas periódicas de informações e procedimentos amigáveis).

A aludida proposta acabou servindo de base para o texto adotado pela CM-OCDE 1963⁸², que se mantém praticamente intacto até os presentes dias.

Ocorre que os debates históricos relacionados à adoção de uma classificação binária desaguaram em uma redação bastante genérica e vaga dos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º. Se, por um lado, o efeito foi positivo no sentido de evitar dualidades e dificuldades práticas, essas características levaram, por outro lado, a dúvidas quanto à necessidade desses dispositivos no tratado.

Nesse sentido, em março de 1967, a OCDE discutiu algumas dúvidas em torno do artigo 2º, especialmente se os parágrafos 1º e 2º deveriam ser omitidos, tal como observado pelo Reino Unido⁸³, e se o parágrafo 2º deveria conter uma ressalva quanto às contribuições

⁸² Cf. OECE, Comitê Fiscal. Minutes of 3rd Session held at Chateau de la Muette (OEEC, 1957), FC/M(57)1. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M\(57\)1E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M(57)1E.pdf). Acesso em: 20 abr. 2021; OCDE. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. Paris, 1963. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en. Acesso em: 10 abr. 2021.

⁸³ OCDE, Comitê Fiscal. Observations of member countries on difficulties in the O.E.C.D. Draft Convention on income and capital. TFD/FC/209, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-209EF.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

sociais⁸⁴. Dessa forma, a OCDE criou o Grupo de Trabalho n° 30, responsável por estudar os artigos 2, 3, 6, 13, 22 e as “*partnerships*”, composto por Áustria e Suíça⁸⁵. No final de junho de 1969, foi apresentado o primeiro relatório⁸⁶.

Naquela oportunidade, apontou-se, de um lado, que a omissão dos parágrafos 1° e 2°, tal como sugerida pelo Reino Unido, Canadá e Estados Unidos, significaria que o escopo objetivo dos tratados seria determinado apenas pela lista de tributos no parágrafo 3°, a qual seria, então, exaustiva. De outro lado, a omissão evitaria problemas relacionados à amplitude e generalidade dos parágrafos 1° e 2°.

Apesar da redação genérica desses dispositivos, decidiu-se, ao cabo, por sua manutenção⁸⁷, já que uma lista taxativa traria maiores problemas e dificuldades⁸⁸. A título exemplificativo, os Estados Contratantes podem esquecer de listar um tributo, ou não analisar detidamente o sistema tributário dos dois países, o que acaba, realmente, ocorrendo na prática. Os efeitos de eventual esquecimento serão melhor analisados quando ingressarmos no estudo do parágrafo 3° em tópico separado (1.2.1).

Importa destacar, ainda, que os Comentários da OCDE ao artigo 2° incluem uma redação alternativa quando os Estados decidam omitir os parágrafos 1° e 2°, e, por consequência, adotarem uma lista taxativa de tributos visados⁸⁹.

Observa-se, portanto, que a análise conjunta dos artigos 2(1) e 2(2) fixa um limite material à aplicação dos acordos de bitributação, independente da lista exemplificativa prevista no parágrafo 3°. Vale dizer: os tributos cobertos pelos acordos de bitributação devem incidir

⁸⁴ OCDE, Comitê Fiscal. Consolidated list of outstanding points concerning the OECD draft convention on income and capital. TFD/FC/218, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-218E.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

⁸⁵ OCDE, Comitê Fiscal. Report by the drafting group on the future work of the fiscal committee. TFD/FC/219, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-219E.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

⁸⁶ OCDE, Comitê Fiscal. Working Party no. 30 of the fiscal committee (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

⁸⁷ Apenas Reino Unido, Estados Unidos, Canadá e Irlanda se manifestaram em favor da exclusão; Luxemburgo, Espanha, Bélgica, Noruega, Finlândia e Holanda foram a favor da manutenção (OCDE, Comitê Fiscal. Notes on discussion of reports of Working Parties n° 4, 28, 29 and 30 during the 33rd session of the fiscal committee held from 9th to 12th December, 1969. DAF/FC/69.17, 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC\(69\)17E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC(69)17E.html). Acesso em: 16 abr. 2021).

⁸⁸ Essa conclusão também foi tomada pelo Grupo de Trabalho n° 1 em agosto de 1994 (OCDE, Comitê de Assuntos Fiscais. Working Party n° 1 on double taxation steering group on the revision of the Model Tax Convention article 2 of the Model Tax Convention: questions for the steering group. DAF/FC/94/WP1/MR(94)11, 1994. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1-MR\(94\)11E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1-MR(94)11E.pdf). Acesso em: 19 abr. 2021).

⁸⁹ Parágrafo 6.1 dos Comentários da OCDE ao artigo 2° da Convenção-Modelo 2017 (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 92).

sobre a renda total – a imposição de tributos com base nas características pessoais do contribuinte – ou sobre elementos da renda (as diferentes categorias de renda sob a ótica de um sistema tributário cedular).

Não obstante a análise da redação dos parágrafos 1º e 2º, de sua construção histórica, e a identificação de um limite material ao escopo objetivo dos acordos de bitributação definido pela aplicação conjunta desses dispositivos, alguns questionamentos permanecem. Afinal, o que são “tributo” e “renda” para fins de tratado? Há necessidade de recurso à legislação doméstica? Ou, a ausência de qualquer referência à legislação doméstica nesses dispositivos nos conduz a um sentido autônomo?⁹⁰.

1.1.2 O que são “tributos sobre a renda” para fins dos acordos de bitributação?

Delimitada a origem, estrutura e aplicação dos parágrafos 1º e 2º, é mister compreender o que são “tributos sobre a renda” para fins dos acordos de bitributação, na medida em que apenas exações que constituam tributos e incidam sobre a renda estarão cobertas pelas cláusulas convencionais. Nesse sentido, busca-se demarcar tal natureza, o que se mostra de suma importância não apenas para a análise da estrutura do artigo 2º como um todo, mas também para a aplicação das cláusulas distributivas, dos métodos de alívio para dupla tributação, e das previsões especiais do tratado.

De toda sorte, importa apresentar, de antemão, duas ressalvas. A primeira é que não se pretende ingressar na histórica discussão acerca dos conceitos de tributo e de renda no ordenamento jurídico brasileiro⁹¹. Pretende-se apenas estabelecer uma interpretação autônoma

⁹⁰ Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, p. 216.

⁹¹ Sobre o conceito de tributo na legislação brasileira, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, pp. 153-169; TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. *In*: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em Homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005; p. 563. Sobre o conceito de renda, cf. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS - JUSTEC, 1979, pp. 167-175; MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. *In*: MARTINS, Ives G. S. (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 107-124; COSTA, Alcides J. Conceito de Renda Tributável. *In*: MARTINS, Ives G. S. (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996; POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012 (Série Doutrina Tributária v. VII); SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo**

dos “*tributos sobre a renda*” no nível dos acordos de bitributação, a qual se mostra perfeitamente compatível com a estrutura do artigo 2º e com o objeto e propósito do tratado. A segunda é que os “*tributos sobre o capital*” fogem ao objeto do presente estudo, haja vista que (i) sua definição não é relevante para fins de análise do artigo 2º em relação aos DSTs; e (ii) os acordos de bitributação brasileiros não apresentam esses tributos⁹².

Não é demais destacar também que os tratados não criam obrigação tributária, mas apenas limitam as jurisdições dos países, atuando como uma “*máscara*”⁹³. Essa “*máscara*” cobre determinadas partes da legislação interna, porém deixa outras abertas. As partes cobertas indicam uma limitação ao Estado em seu poder de tributar, enquanto as partes visíveis carecem de qualquer limitação e permitem ao Estado tributar de acordo com seu direito interno.

Sobre este aspecto, há, ainda, intensa discussão na doutrina acerca da relação entre os acordos de bitributação e o direito interno dos Estados Contratantes, especialmente quanto aos efeitos decorrentes da aplicação do artigo 3(2), CM-OCDE. Essa controvérsia atinge tanto o significado de “*contexto*” para fins deste dispositivo⁹⁴, quanto a legislação doméstica a que se faz referência (momento da conclusão ou da aplicação do tratado)⁹⁵.

No tocante à relação entre leis internas e acordos de bitributação, seguem-se, na

Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 19-32; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, v. 1, 2020.

⁹² Sobre este aspecto, o Brasil apresentou posição ao artigo 2º, CM-OCDE, tendo em vista que não possui tributos sobre capital em seu ordenamento. No mesmo sentido, posicionaram-se Indonésia, Malásia e Singapura.

⁹³ Cf. VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. v. 4, 1986, pp. 14 e 62; DOUMA, Sjoerd. The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation. **European Taxation**, v. 46, n. 11, 2006, pp. 522–533; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, pp. 109-127; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. **Intertax**, v. 42, n. 11, 2014, pp. 126-127; SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 22, 2008, pp. 267-287; BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. 2. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, pp. 46-48; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tratados internacionais em matéria de tributação. **Direito Tributário Atual**, v. 2, 1983, pp. 341-379; OSTASZEWSKA, Ola; FERREIRA, Vanessa Arruda. Chapter 24: Interaction between Domestic Law and Tax Treaties. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

⁹⁴ Cf. NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018 (Série Doutrina Tributária v. XXII), cap. II. Sobre o significado de contexto, cf. JONES, John F. Avery *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model – II. **British Tax Review**, n. 2, 1984, pp. 90–108.

⁹⁵ Sobre o debate interpretação estática versus dinâmica, cf. NAVARRO, Aitor. International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate. **Intertax**, v. 48, n. 10, 2020, pp. 848–860; GALDINO, Guilherme. Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 37, 2017, pp. 247–253. Para aquele debate e para saber à qual legislação o artigo 3(2), CM-OCDE se refere, se geral, tributária ou do tributo em si, cf. JONES, John F. Avery *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model – I. **British Tax Review**, pp. 24 e ss.; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 158–161.

presente dissertação, as lições de Luís Flávio NETO e Michael LANG, para quem se deve recorrer à legislação interna apenas em último caso, privilegiando-se os acordos de bitributação como instrumentos de limitação da jurisdição doméstica⁹⁶. Tal raciocínio é importante para o exame dos conceitos de “tributos” e “renda” à luz dos acordos de bitributação, especialmente considerando que o parágrafo 2º do artigo 2º, que pretendeu conferir uma definição ao escopo objetivo dos tratados, não faz qualquer referência à legislação interna dos Estados Contratantes, algo verificado apenas no parágrafo 3º.

Na mesma linha, Alberto XAVIER, ao identificar a qualificação como um problema autônomo ao da interpretação, sustenta que o artigo 3(2) se “*coloca ainda na fase interpretativa do conceito aplicável, ou seja, no que concerne à determinação do seu significado e alcance*”. Dessa maneira, o recurso subsidiário à legislação doméstica teria o “*propósito exclusivo e bem delimitado de definir expressões não definidas no tratado*”⁹⁷. O problema de qualificação apenas surgiria no momento de subsunção ou de aplicação do conceito previamente definido a uma determinada situação.

Verifica-se, assim, que o recurso à legislação doméstica está restrito a duas situações principais: (i) termos não definidos no tratado; e (ii) quando o contexto não requer de forma diversa, a teor do artigo 3(2), CM-OCDE.

Não é objeto do presente estudo ingressar a fundo nos extensos e históricos debates em torno da interpretação do artigo 3(2), CM-OCDE, que já ocuparam milhares de páginas na doutrina nacional e internacional⁹⁸. Busca-se tão somente firmar as premissas necessárias à

⁹⁶ Cf. NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018 (Série Doutrina Tributária, v. XXII); LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**. 3. ed. Wien/Amsterdam: Linde/IBFD, 2021, cap. 4.

⁹⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 163.

⁹⁸ Cf. ARNOLD, Brian J. **International Tax Premier**. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019, pp. 145-159; JONES, John F. Avery, *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model – I. **British Tax Review**, n. 1, 1984, pp. 14-54; JONES, John F. Avery, *et al.* The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their adoption by States. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 60, n. 6, 2006, pp. 220-254; BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. 2. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, p. 31-39; DOURADO, Ana Paula *et al.* Article 3. General Definitions. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, pp. 171-215; VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, p. 65; ENGELLEN, Frank. **Interpretation of Tax Treaties under International Law**. Amsterdam: IBFD, 2004, Online Books IBFD; OSTASZEWSKA, Ola; FERREIRA, Vanessa Arruda. Chapter 24: Interaction between Domestic Law and Tax Treaties. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles; VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Trad. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, pp. 961-973; ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**. São Paulo: IBDT, 2019; NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018 (Série Doutrina Tributária v. XXII).

compreensão do que são “*tributos sobre a renda*” para fins dos acordos de bitributação.

Para tanto, essa expressão deve ser dividida em duas partes: (i) “*tributo*”; e (ii) “*renda*”. É condição essencial, para fins de aplicação dos acordos de bitributação, que exista um tributo e que esse tributo incida sobre a renda. Isso afeta não apenas a aplicação das cláusulas distributivas, mas também dos métodos de alívio para dupla tributação, e das previsões especiais (não-discriminação, troca de informações, entre outras⁹⁹).

Isso porque, caso uma determinada exação não seja considerada um tributo, ou não envolva um tributo sobre a renda, ela não estará coberta pelos acordos de bitributação e, portanto, os Estados podem exercer seu poder de tributar, sem qualquer limitação. Em outras palavras, o acesso ao tratado é negado em razão da ausência de preenchimento de seu escopo objetivo, gerando risco de dupla tributação.

A importância da definição e da interpretação dos termos “*tributo*” e “*renda*”, à luz do artigo 2º, vem crescendo, na medida em que o processo de globalização eleva o número de transações transfronteiriças e, por consequência, o risco de dupla tributação e de não tributação. Esse risco também é maximizado pelo próprio cenário pós-Projeto BEPS, o qual é marcado pela introdução de diferentes tributos, cuja natureza, muitas vezes, é de difícil delimitação. A natureza híbrida desses novos tributos pode levar à situação na qual um determinado tributo é considerado um tributo sobre a renda em um Estado, mas não em outro Estado, nos termos das respectivas legislações domésticas. Tal contexto sugere uma interpretação ampla dos conceitos de “*tributo*” e de “*renda*”, no âmbito dos acordos de bitributação, atrelada a uma análise de substância sobre a forma, de modo que essa nova realidade seja devidamente contemplada¹⁰⁰.

⁹⁹ Sobre a relação do artigo 2º com as demais cláusulas do tratado, cf. BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 129-145. Acerca dessa relação à luz da jurisprudência internacional, cf. SUÍÇA. Federal Supreme Court (*Tribunal fédéral*). **Case No. 2C_542/2018**, sessão de 10 de março de 2021. Tax Treaty Case Law IBFD (artigo 26 – troca de informações); POLÔNIA. Regional Administrative Court (*Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego*). **Case No. I SA/Rz 745/18**, sessão de 16 de outubro de 2018. Tax Treaty Case Law IBFD (artigo 23B – crédito); ESTADOS UNIDOS. US Court of Federal Claims. **John P. McManus v. Commissioner of Internal Revenue**, sessão de 3 de março de 2017. Tax Treaty Case Law IBFD.

¹⁰⁰ Cf. JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties and the Post BEPS World. In: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 174-181; RIEDL, Mario. The Notion of “Tax” According to Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 1.1.

1.1.2.1 A noção de “tributo”

Embora o termo “*tributo*” apareça em diferentes momentos, não apenas no artigo 2º, mas também em outros dispositivos da CM-OCDE (artigos 24 – não-discriminação; 26 – troca de informações; 27 – assistência e cobrança), inexistente uma definição precisa desse termo. Tal fato conduziria, a princípio, à legislação doméstica dos Estados Contratantes, nos termos do artigo 3(2)¹⁰¹.

No entanto, é possível extrair, a partir da análise do próprio artigo 2º, das demais cláusulas convencionais, e de documentos históricos, elementos que compõem um sentido autônomo de “*tributo*”. Afasta-se, assim, a necessidade de recurso ao direito interno, especialmente considerando que muitos países não possuem uma definição doméstica de tributo, cuja compreensão acaba dependendo de manifestações doutrinárias¹⁰².

Esse entendimento foi seguido no 9º Encontro Anual da Associação Europeia de Professores de Direito Tributário (EATLP, sigla em inglês), cujo tema foi justamente o “*Conceito de Tributo*”¹⁰³. Concluiu-se por uma posição integrada aos acordos de bitributação e à própria CM-OCDE, desvinculada de possíveis definições domésticas de tributo.

Ora, não parece razoável empregar uma eventual definição de “*tributo*”, constante na legislação doméstica de um dos Estados Contratantes, em detrimento da noção adotada pelo outro Estado. Isso se torna ainda mais evidente quando essa definição determinará o preenchimento ou não do escopo objetivo do tratado, isto é, decidirá pelo acesso ou não às cláusulas convencionais.

Consoante o Glossário da OCDE, tributo deve ser entendido como “*pagamentos*

¹⁰¹ A favor do reenvio ao direito interno, cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 600-601. Em linha semelhante, Ismer e Blank parecem favorecer uma interpretação do termo “*tributo*” de acordo com a legislação doméstica, mas reconhecem a importância do contexto dos tratados que limita o recurso ao direito interno (cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 24-26).

¹⁰² Cf. RIEDL, Mario. The Notion of “Tax” According to Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 1.1; VAN RAAD, Kees. The concept of tax in the OECD Model. In: PEETERS, B, *et al.* **The concept of tax**. Books IBFD, 2005, pp. 260-261; BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 79-91; KASAIZI, Abeid. Interpretation of the Material Scope of Taxes Covered by the OECD-MC. In: SCHILCHER, M.; WENINGER, P. (eds.). **Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation**. Viena: Linde, 2008, pp. 355-363. Sobre a definição de tributo na legislação brasileira, cf. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 3º a 5º.

¹⁰³ Sobre o Congresso, cf. EATLP. 9th Annual EATLP Meeting, “Il Concetto di Tributo/The Concept of Tax”. Caserta, Nápoles, Itália, 26-28 Mar. 2005. Disponível em: <https://www.eatlp.org/index.php/congress-caserta-2005>. Acesso em: 15 jan. 2022.

monetários obrigatórios e não correspondidos a unidades governamentais”, independentemente da forma em que é cobrado. Todavia, a OCDE busca se isentar dos efeitos decorrentes dessa definição ao afirmar que as “*explicações sobre os termos são muito condensadas e podem não estar completas*”, de modo que não refletem “*a posição oficial da OCDE na interpretação de acordos de bitributação*”¹⁰⁴.

A noção de tributo está, normalmente, atrelada a algo complexo, sujeito a variações políticas, econômicas e sociais¹⁰⁵. Nada obstante, essas variações possuem alguns elementos em comum, extraídos das legislações domésticas de diversos países, da própria redação do artigo 2º e dos documentos históricos da OCDE. Dentre eles, destacam-se: compulsoriedade; natureza pecuniária; irrelevância da denominação conferida pela legislação; ausência de benefício direto; destinação ao governo; e independência da forma como é cobrado¹⁰⁶. Isso não significa, contudo, que exista um consenso integral sobre a definição de tributo entre os países.

Em relação à *compulsoriedade* e à *natureza pecuniária*, os tributos são vistos como pagamentos obrigatórios ao governo, em dinheiro ou similar, de modo que pagamentos voluntários não estão cobertos por essa definição (por exemplo, contribuições voluntárias para a seguridade social¹⁰⁷), salvo se forem explicitamente listados no artigo 2(3), CM-OCDE. Vale dizer: tributos não apresentam um caráter voluntário ou contratual, natureza esta reconhecida desde os estudos desenvolvidos pelo Grupo de Trabalho nº 30 da OCDE¹⁰⁸, e amplamente discutida na jurisprudência nacional e internacional¹⁰⁹.

¹⁰⁴ OCDE. Glossary of Tax Terms. Disponível em: www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

¹⁰⁵ Para uma análise comparativa do significado de “*tributo*” em algumas jurisdições, cf. THURONYI, Victor; BROOKS, Kim; KOLOZS, Borbala. **Comparative Tax Law**. 2. ed. Alphen Aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016, pp. 41-46. Ainda sobre a multiplicidade de sentidos de “*tributo*”, cf. BARKER, William. The relevance of a concept of tax. In: PEETERS, B, *et al.* **The concept of tax**. Books IBFD, 2005, pp. 21-23; IBFD. **IBFD International Tax Glossary**. 7. ed. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 464 (“*There is no single definition of a tax and definitions tend to vary according to the context. In general a tax may be defined as a government levy which is not in return for a specific benefit*”).

¹⁰⁶ Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, p. 22. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022; BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 79-89.

¹⁰⁷ Cf. HEIJ, Gitte. The Definition of Tax. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 7, n. 4, 2001, pp. 74-78.

¹⁰⁸ Cf. OCDE, Comitê Fiscal. WORKING PARTY No. 30 OF THE FISCAL COMMITTEE (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969, para. 27. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

¹⁰⁹ Cf. BRASIL, STF. **ADI n. 2.586**, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 16 de maio de 2002 (Taxa de mineração); **ADI n. 1.444-PR**, Tribunal Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 12 de fevereiro de 2003 (Custa e emolumentos judiciais); **RE n. 556.854**, rel. Min. Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 30 de junho de 2011 (Taxa da Superintendência da Zona Franca de Manaus); **ADI n. 800-RS**, Tribunal Pleno, rel. Min.

Essa natureza pode ser identificada no próprio artigo 2º, CM-OCDE, especialmente em seus parágrafos 1º, 2º e 4º, através do emprego do termo “*impostos*” como referência expressa à imposição de tributos pelos Estados Contratantes por suas subdivisões políticas ou autoridades locais. O contribuinte não tem o direito de escolher pagar ou não o tributo, motivo pelo qual é considerado uma obrigação “*dolorosa*”, nas palavras de Joseph Stiglitz¹¹⁰.

Ademais, a incidência de tributos independe da denominação dada pela legislação doméstica à determinada exação, tendo em vista que sua caracterização como “*tributo*” está atrelada a sua essência. Isso fica claro pela análise do próprio artigo 2(1), CM-OCDE, o qual esclarece que os tributos são impostos independentemente da forma como são cobrados. As denominações conferidas a determinadas exações são, normalmente, fruto de negociações político-econômicas, de modo que não consideram a natureza da cobrança propriamente dita e podem violar dispositivos constitucionais. Essa questão também já foi objeto de controvérsia em Cortes nacionais¹¹¹.

No que tange a *ausência de benefício direto*, a redação do artigo 2º não nos fornece muita ajuda, já que inexistente qualquer referência a esse elemento. Todavia, os Comentários da OCDE ao artigo 2º esclarecem que as exações ligadas à seguridade social, bem como quaisquer outros encargos pagos em virtude de uma conexão direta entre o tributo e os benefícios individuais a serem recebidos, não representam tributos sobre o montante dos salários¹¹².

Tal controvérsia foi objeto de discussão, inclusive, nos documentos oficiais da OCDE. O Grupo de Trabalho nº 30 concluiu que as contribuições para a seguridade social não constituem tributos à luz dos artigos 2(1) e 2(2), justamente em razão da existência de benefícios diretos derivados da sua cobrança¹¹³.

Dessa forma, a posição da OCDE é clara no sentido de que uma exação não é qualificada como tributo, para fins dos acordos de bitributação, se existir uma conexão direta

Teori Zavascki, julgado em 11 de junho de 2014 (Pedágio). No campo internacional, cf. AUSTRÁLIA, Administrative Appeals Tribunal (Melbourne), **Case 2014 ATC 1-070**, sessão de 23 de dezembro de 2014, Tax Treaty Case Law IBFD; GRÉCIA, Supreme Administrative Court. **Caso 154/2018**, sessão de 24 de janeiro de 2018, Tax Treaty Case Law IBFD; ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) Kolkata, **BOC Group Ltd. (Respondent) v. DDIT (Appellant)**, sessão de 30 de novembro de 2015, Tax Treaty Case Law IBFD.

¹¹⁰ Cf. STIGLITZ, Joseph. **Economics of the Public Sector**. 3. ed. New York/London: W.W. Norton & Company, 2000, p. 456.

¹¹¹ Cf. BRASIL, STF. **RE 573.675-0/SC**, rel. Min Ricardo Lewandowski, julgado em 23 de março de 2009 (Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública); **RE n. 1.179.245/MT**, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15 de março de 2021 (Taxa de Incêndio); **ADI n. 6.145/DF**, rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 14 de setembro de 2022 (Taxa de Fiscalização).

¹¹² Parágrafo 3º dos Comentários da OCDE ao Artigo 2º (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 91).

¹¹³ Cf. OCDE, Comitê Fiscal. WORKING PARTY No. 30 OF THE FISCAL COMMITTEE (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatyhistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatyhistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

entre a contribuição e o benefício individual recebido. Esse entendimento, todavia, trouxe dúvidas quanto à inclusão das contribuições para a seguridade social no escopo objetivo dos acordos de bitributação, levando a intensos debates na doutrina¹¹⁴. A título exemplificativo, o tratado entre Brasil e Espanha exclui expressamente as contribuições para a seguridade social do escopo objetivo¹¹⁵.

Essa conexão direta pode ser identificada através de três fatores¹¹⁶. Em primeiro lugar, se as contribuições para a seguridade social forem calculadas com base no risco individual (por exemplo, risco de doenças ou riscos ocupacionais aos quais um indivíduo pode estar exposto), pode-se constatar uma conexão direta entre a cobrança e o benefício individual.

A conexão pode, ainda, ser identificada através de serviços oferecidos por instituições públicas, tais como transmissões de televisão ou rádio¹¹⁷. No cenário brasileiro, podemos mencionar o histórico debate acerca da diferença entre preço público e taxas, as quais devem possuir uma equivalência entre a cobrança realizada e o serviço público prestado¹¹⁸.

Um terceiro fator diz respeito à proporcionalidade do benefício recebido pelo indivíduo, de modo que, caso ele não seja proporcional à cobrança, será considerado um tributo para fins dos acordos de bitributação.

Nada obstante os fatores referidos acima, a identificação dessa conexão direta pode ser de difícil mensuração, especialmente no caso de contribuições sociais destinada à seguridade social. Isso porque, os sistemas de seguridade social possuem diferentes modelos e elevados níveis de complexidade, o que demanda uma análise caso a caso. As contribuições podem apresentar diferentes estruturas¹¹⁹. Existem contribuições que apenas representam

¹¹⁴ Cf. WILLIAMS, David. Social Security Taxation. In: THURONYI, Victor (ed.). **International Monetary Fund. Tax Law Design and Drafting**, v. 1, 1996. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch11.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2022; LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, pp. 218-220; JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC Law on the Concept of Tax in the OECD Model. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 10, 2005, p. 433.

¹¹⁵ BRASIL. Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, concluída em Brasília, em 14 de novembro de 1974 [**ADT Brasil-Espanha (1974)**], art. 2(2).

¹¹⁶ Cf. RIEDL, Mario. The Notion of “Tax” According to Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 1.2.2.

¹¹⁷ BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes Covered”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 87-88.

¹¹⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, pp. 138-147.

¹¹⁹ Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, pp. 31-32.

tributos cujas receitas estão vinculadas a determinada finalidade (por exemplo, seguridade social), enquanto outras detêm um vínculo direto com os benefícios recebidos pelo contribuinte.

Nesse sentido, apenas nos casos em que exista uma conexão direta entre a exação e a obtenção de benefícios individuais, a contribuição social não será considerada um tributo para fins dos acordos de bitributação. Por outro lado, isso não significa que os tributos vinculados (por exemplo, COFINS no caso brasileiro) não sejam considerados tributos e estejam fora do escopo do tratado. Por essa razão, os Estados Contratantes, que queiram a proteção do tratado para suas contribuições sociais, devem listar esses tributos no artigo 2(3), a fim de evitar dúvidas quanto à existência de uma conexão direta entre a cobrança e o recebimento de benefícios individuais.

No tocante à *destinação ao governo*, a redação do artigo 2(1) é clara no sentido de que o tributo será cobrado pelo Estado Contratante, suas subdivisões políticas ou autoridades locais¹²⁰. Sobre este ponto, destaca-se a irrelevância da razão pela qual o tributo foi cobrado, sobretudo em relação aos tributos com destinação específica.

Nessa linha, o Grupo de Trabalho nº 30 menciona o caso do tributo austríaco denominado “*contribuição para um fundo emergencial*”, cuja base era a mesma do imposto sobre a renda¹²¹. O produto da arrecadação era destinado a um fundo criado para a prevenção de desastres naturais. Embora o tributo fosse vinculado, ele recaía sobre a renda, razão pela qual não existiriam dúvidas sobre sua cobertura pelos tratados austríacos, por meio da aplicação conjunta dos artigos 2(1) e 2(2). Assim, o único fator decisivo para a aplicação do tratado é que a base sobre a qual o tributo é cobrado seja considerada “*renda*”.

Portanto, para fins dos acordos de bitributação, o termo “*tributo*” possui um sentido autônomo, derivado da própria redação do artigo 2º, demais dispositivos da Convenção-Modelo, de elementos comuns dos sistemas tributários, e dos documentos históricos da OCDE. Esse sentido consubstancia um pagamento compulsório ao governo (Estado, subdivisões políticas e autoridades locais), sem benefício individual direto, que independe da denominação conferida pela legislação doméstica e da forma em que é cobrado. Contempla, ainda, cobranças

Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022.

¹²⁰ Sobre o significado de “*subdivisões políticas*” e “*autoridades locais*”, cf. HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, pp. 28-30. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022; ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 11-12.

¹²¹ Cf. OCDE, Comitê Fiscal. WORKING PARTY No. 30 OF THE FISCAL COMMITTEE (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969, para. 16-17. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

adicionais (juros e multas) desde que possuam uma relação direta com a obrigação principal¹²².

Uma vez definido o conceito de “*tributo*”, impõe-se examinar o conceito de “*renda*”. Isso porque, determinada exação apenas estará submetida aos limites fixados nos acordos de bitributação caso incida sobre a renda.

1.1.2.2 A noção de “renda”

O imposto de renda se apresentou, originariamente, como um mecanismo de custeio dos gastos com conflitos bélicos no final do século XVIII, início do século XIX¹²³. Na Inglaterra, o Imposto de Renda foi instituído, inicialmente, como forma de aumentar a arrecadação em tempos de guerra¹²⁴. Nos Estados Unidos, foi aprovada a 16ª Emenda, de 3 de fevereiro de 1913, que eliminou os óbices relativos à imposição, pela União, de tributos sobre a renda, tendo o *Tariff Act* de 1909 como precursor do atual imposto de renda americano.

Esse movimento se expandiu para praticamente todos os países do globo, os quais adotam, em diferentes formas, uma tributação sobre a renda¹²⁵. No Brasil, o imposto de renda resultou do déficit de arrecadação, acompanhado de um maior desenvolvimento do capitalismo no século XX¹²⁶.

Nesse contexto, o desenho dos sistemas tributários, especialmente do imposto sobre a renda, foi acompanhado pela própria construção e evolução do conceito de renda. Nesse

¹²² Cf. OECE, Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report on the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements, FC/WP3(57)1, Paris, 10 de Janeiro de 1957, p. 9. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(57)1E.html). Acesso 15 Abr. 2021.

¹²³ Cf. ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt**. Livre II. Fayard. 1972, pp. 378-386; 404-424; JEFFREY-COOK, John. William Pitt and his Taxes. **British Tax Review**, n. 4, 2010, pp. 376-391; ZILVETI, Fernando Aurélio. Imposto de Renda: Indagações acerca do Nascimento do Tributo no Reino Unido. **Direito Tributário Atual**, v. 29, 2013. pp. 166-180.

¹²⁴ Cf. GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James. A Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and United States. **The American Journal of Tax Policy**, v. 2, 1983, pp. 211-251.

¹²⁵ Cf. THURONYI, Victor; BROOKS, Kim; KOLOZS, Borbala. **Comparative Tax Law**. 2. ed. Alphen Aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016, pp. 209-210; AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J.; COOPER, Graeme S. **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2020, pp. 17-269.

¹²⁶ Sobre o surgimento do Imposto de Renda no Brasil, cf. CORREA, Walter B. Subsídios para o Estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 247-260; AMED, Fernando J. e NEGREIROS, Plínio J. L. C. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP. 2000, pp. 251-253; ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017; PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, 2020, pp. 285-288.

sentido, Victor THURONYI sustenta que o conceito de renda deriva da superposição de uma “*definição estrutural*” (cedular ou global), haja vista que, em um sistema global, existiria um único conceito de renda, enquanto, em um sistema cedular, teríamos uma multiplicidade de conceitos¹²⁷.

No entanto, é equivocada a afirmação de que, em sistemas tributários cedulares, existiriam múltiplos conceitos de renda. Em verdade, existem diferentes categorias de renda (dividendos, juros, royalties, rendimentos decorrentes de trabalho assalariado, entre outros), as quais estão sujeitas, muitas vezes, a tratamentos tributários distintos. É natural que essas categorias de renda sejam tratadas de forma diversa. Afinal, dividendo possui uma definição diferente de juros. O conceito de renda é, todavia, apenas um e contempla todas essas categorias. Não à toa muitos países adotam uma “*roupagem*” global, mas com elementos característicos de sistemas cedulares¹²⁸.

O conceito de renda foi objeto de inúmeros debates por economistas e juristas desde o século XX¹²⁹. Não é o propósito da presente dissertação ingressar nessas discussões, mas apenas explicitar a importância delas para a construção do conceito de renda para fins dos acordos de bitributação.

De toda forma, há um aparente consenso na doutrina quanto à conceituação de renda como um acréscimo patrimonial, obtido isoladamente ou em determinado período, compondo um elemento novo e positivo¹³⁰. Essa natureza compõe o significado ordinário do termo “*renda*”, nos termos do artigo 31, CVDT, cujo contexto é dado e limitado pelas cláusulas distributivas do tratado.

Durante os trabalhos conduzidos pela Liga das Nações acerca da dupla tributação, foi identificado um número considerável de países que adotava um sistema cedular, em vez de um sistema global¹³¹. Esse fato impactou diretamente na confecção das Convenções-Modelo e,

¹²⁷ THURONYI, Victor; BROOKS, Kim; KOLOZS, Borbala. **Comparative Tax Law**. 2. ed. Alphen Aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016, pp. 211-212.

¹²⁸ Cf. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J.; COOPER, Graeme S. **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2020, pp. 271-272.

¹²⁹ Cf. HEWETT, William W. The Definition of Income. **The American Economic Review**, v. 15, n. 2, 1925, pp. 239-246; HAIG, Robert Murray. The Concept of Income – Economic and Legal Aspects. *In*: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. (eds.). **Readings in the Economics of Taxation**, v. IX, 1959, pp. 54-76; CHANCELLOR, Thomas. Imputed Income and the Ideal Income Tax. **Oregon Law Review**, v. 67, n. 3, 1988, pp. 561-610; THURONYI, Victor. The Concept of Income. **Tax Law Review**, v. 46, n. 1, 1990, pp. 53-64; HOLMES, Kevin. **The concept of income. A Multi-disciplinary analysis**. Amsterdam: IBFD, 2000, pp. 80-81.

¹³⁰ Cf. ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A Realização da Renda da Pessoa Jurídica – Novas Impressões sobre o Conceito de Aquisição da Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária v. XLIV), pp. 146-168.

¹³¹ Sobre as características desses sistemas, cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income. A Multi-disciplinary analysis**. Amsterdam: IBFD, 2000, pp. 28-30.

por consequência, na estrutura dos acordos de bitributação¹³², notadamente do artigo 2º, com a utilização das expressões “*renda total*” – referindo-se a tributos com base nas características pessoais do contribuinte – e “*elementos da renda*” relacionada às diferentes categorias de renda (sistema cedular).

Embora haja divergência na doutrina quanto à interpretação do termo “*renda*” nos acordos de bitributação, à luz do artigo 3(2), CM-OCDE¹³³, o emprego das expressões “*renda total*” e “*elementos da renda*” conduz a uma interpretação autônoma. Assim, o conceito de renda nos acordos de bitributação deve ser visto a partir de seu contexto internacional, bem como a partir do objeto e propósito dos tratados.

Isso porque, como visto, o artigo 2(1) estabelece que o tratado será aplicado apenas a “*tributos sobre a renda*”. O artigo 2(2), por sua vez, buscou definir esses tributos como “*todos os tributos cobrados sobre renda total, ou elementos da renda, incluindo tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel, sobre o valor total dos salários pagos pelas empresas, assim como tributos sobre a valorização do capital*”.

O artigo 2(2) menciona, portanto, três diferentes tributos. Como bem observado por Ashrita Prasad KOTHA¹³⁴, a análise inicial desse dispositivo provoca questionamentos sobre se a base de cálculo desses tributos é a renda, e se o termo “*incluindo*” indica uma definição exaustiva ou ilustrativa.

Primeiro, o parágrafo 2º se refere a “*tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel*”, os quais correspondem, geralmente, a tributos sobre a renda. Trata-se de tributo incidente sobre o acréscimo patrimonial obtido entre a data da aquisição do bem e a sua alienação.

Menciona-se, ainda, o tributo sobre a valorização de capital. Neste caso, apesar de

¹³² Cf. VOGEL, Klaus. The Scheduler Structure of Tax Treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002, pp. 260-261; ROSENBLOOM, David. Comments on the Scheduler Structure of Tax Treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002, p. 262.

¹³³ A favor de uma interpretação autônoma, cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, p. 216; ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 35-36. A favor de uma interpretação autônoma, porém ressalta a impossibilidade de uma desvinculação total da legislação doméstica, cf. HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, pp. 34-36. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022.

¹³⁴ KOTHA, Ashrita Prasad. Taxes on Income According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, et al. (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item. 2.2.3.

os ganhos não terem sido realizados por meio da alienação da propriedade, o tributo incide sobre a valorização do ativo durante determinado período. Em razão da valorização de um ativo detido pelo contribuinte, estaríamos diante de um acréscimo no poder econômico do indivíduo, o que se coaduna com um conceito amplo de renda nos acordos de bitributação e com o próprio caráter ampliativo do artigo 2º que não exigem qualquer realização (“*aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*”).

Ademais, tal fato resta evidente pelo exame das cláusulas distributivas do tratado, em especial os artigos 6º, 7º, 13 e 21, que consideram os tributos sobre os ganhos de capital e sobre a valorização do capital como tributos sobre a renda¹³⁵. Consoante os Comentários da OCDE ao artigo 13¹³⁶, a tributação de ganhos de capital segue diferentes formas, a depender da legislação doméstica, por exemplo realização, ou “*accrual*”¹³⁷.

A forma de tributação e a definição de “*ganhos de capital*” não são objeto do tratado, mas sim da legislação doméstica. Compete ao direito interno dos Estados Contratantes decidir o que são ganhos de capital, se eles serão tributados, e, em caso positivo, como serão. De todo modo, os tributos sobre os ganhos de capital, na forma definida pela legislação doméstica, estão cobertos pelo conceito amplo de renda extraído do artigo 2º, podendo recair, a depender do caso, no artigo 13.

Apesar de possíveis controvérsias constitucionais quanto à cobrança de um imposto

¹³⁵ Cf. SIMONTACCHI, Stefano. **Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with Special Regard to Immovable Property**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007, pp. 137-142; 185-191; BOSMAN, Alexander. Redefining the Relation Between Articles 6, 7 and 21 of the OECD Model. **Intertax**, v. 45, n. 1, 2017, pp. 38-48. Sobre a definição de “*propriedade imobiliária*” para fins dos acordos de bitributação, cf. ARNOLD, Brian J. At sixes and sevens: the relationship between the taxation of business profits and income from immovable property under tax treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 60, n. 1, 2006, pp. 5-18; SCANDONE, Francesco Saverio. The Interaction between Business Profits and Income from Immovable Property under Tax Treaties: Is It All about Definitions? **Intertax**, v. 37, n. 4, 2009, pp. 227-230.

¹³⁶ Parágrafos 1-9 dos Comentários da OCDE ao artigo 13 (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, pp. 291-292. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en. Acesso em: 10 abr. 2021).

¹³⁷ Sobre as diferenças entre realização e “*accrual*”, cf. FREEDMAN, Judith. Treatment of Capital Gains and Losses. *In*: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 91-215; KAVELAARS, Peter. Accrual versus Realization. *In*: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 127-146; ROSE, Manfred. Economic Aspects of Taxation of Income from Capital. *In*: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 53-76; HOLMES, Kevin. **The concept of income. A Multi-disciplinary analysis**. Amsterdam: IBFD, 2000, pp. 117-118, 178, 221-224, 381; SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. The University of Chicago Press, Chicago, 1955, pp. 148-162; POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012 (Série Doutrina Tributária v. VII), pp. 64-66; 165-190; 246-253; ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A Realização da Renda da Pessoa Jurídica – Novas Impressões sobre o Conceito de Aquisição da Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária v. XLIV), pp. 88-98; SCHMALBECK, Richard, ZELENAK, Lawrence. **Federal income taxation**. 2. ed. New York: Wolters Kluwer, 2007, pp. 78-84 e 203-205; EVANS, Thomas L. The Realization Doctrine after Cottage Savings. **The Tax Magazine**, v. 70, n. 12, 1992, pp. 897-911.

sobre a renda sem a devida realização¹³⁸, a valorização de capital, para fins do presente estudo e dos acordos de bitributação, integra o imposto sobre a renda. Essa posição está em consonância com o conceito amplo de renda derivado do artigo 2º, CM-OCDE, atestado pelos próprios documentos históricos que sustentaram sua redação, e pelos Comentários da OCDE¹³⁹.

O artigo 2(2), por fim, refere-se aos tributos “*sobre o valor total dos salários pagos pelas empresas*”, que podem ser entendidos como os tributos sobre a folha de pagamento. Neste caso, sua caracterização como tributos sobre a renda é nebulosa¹⁴⁰. Normalmente, esses tributos estão vinculados a uma finalidade específica, como, por exemplo, o custeio da seguridade social, bem como recaem sobre a empresa (contribuinte), e não sobre o empregado¹⁴¹. Dessa forma, em inexistindo acréscimo patrimonial (em verdade, existe um decréscimo), não haveria que se falar em tributo sobre a renda.

Por essa razão, a referência a tributos sobre a folha de pagamento foi incluída no artigo 2º com uma natureza extensiva/constitutiva, em vez de declaratória¹⁴². Não à toa, os Comentários da OCDE, ao se referirem aos tributos sobre a folha de pagamento, mencionam “*finalmente, a definição se estende a impostos sobre a folha de pagamento*”¹⁴³. Isso significa que a referência contida neste dispositivo não pode ser estendida a tributos incidentes sobre determinados salários, por exemplo o tributo holandês sobre os rendimentos em excesso de diretores ou administradores de fundo (“*Excessive Severance Tax*”) que estaria fora do escopo

¹³⁸ Cf. ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A Realização da Renda da Pessoa Jurídica – Novas Impressões sobre o Conceito de Aquisição da Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária v. XLIV), pp. 84-99; 118-145; 222-263; POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 33-72; SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro: reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 212-241; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 93-106.

¹³⁹ Parágrafos 1-3 dos Comentários da OCDE ao artigo 2º (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 91).

¹⁴⁰ Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, p. 220.

¹⁴¹ Cf. VAN RAAD, Kees. The concept of tax in the OECD Model. In: PEETERS, B, *et al.* **The concept of tax**. Books IBFD, 2005, p. 261.

¹⁴² OECE, Comitê Fiscal. Minutes of 3rd Session held at Chateau de la Muette (OECE, 1957), FC/M(57)1. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M\(57\)1E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M(57)1E.pdf). Acesso em: 20 abr. 2021.

¹⁴³ Parágrafo 3º dos Comentários da OCDE ao artigo 2º (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 91).

do artigo 2º¹⁴⁴.

Por outro lado, os Comentários da OCDE apontam que tributos sobre a renda “*também incluem*” os “*tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel*”. Isso porque, tratam-se apenas de tipos de tributos sobre a renda, o que explica o fato de a natureza constitutiva referida acima se aplicar apenas para os tributos sobre a folha de pagamentos¹⁴⁵. Interessante notar, ainda, que a Convenção-Modelo dos Estados Unidos (CM-EUA), em seu artigo 2º, não inclui os tributos sobre a folha de pagamento¹⁴⁶. Vale-se, em verdade, do termo “*incluindo*” para abarcar apenas os tributos sobre os ganhos derivados da alienação de uma propriedade.

Observa-se, assim, que o artigo 2(2), CM-OCDE, na tentativa de definir o que são “*tributos sobre a renda*”, fornece as balizas necessárias para a interpretação autônoma do termo “*renda*” nos acordos de bitributação, sem qualquer referência ao direito interno dos Estados Contratantes. Essas balizas explicitam a existência de um conceito amplo de renda para fins dos tratados, desvinculado de qualquer realização.

Dentre os aspectos que conduzem a uma definição de tributos sobre a renda e sobre o capital no âmbito do tratado (“*definição contextual*”), destacam-se (i) a definição do artigo 2(2), CM-OCDE limita a relevância da legislação doméstica; (ii) as regras distributivas ilustram os tipos de tributos sobre a renda que estão cobertos pelo tratado, indicando uma definição ampla. Dessa forma, a própria estrutura do artigo 2º e das cláusulas distributivas do tratado indica uma definição global ampla de renda, derivada da aparente dicotomia entre os sistemas tributários globais e cedulares, bem como focada na substância do tributo, e não em sua denominação.

No mesmo sentido, vale destacar que o *Interim Report*, divulgado pela OCDE no bojo dos debates acerca da tributação da economia digital¹⁴⁷, corrobora o entendimento de que

¹⁴⁴ Sobre esse tributo, cf. PÖTGENS, Frank. The Relationship between the Netherlands Quasi-Final Tax (Quasi-Payroll Tax) on Excessive Severance Payments and Tax Treaties. **European Taxation**, v. 54, n. 4, 2014. Journal Articles & Papers IBFD, item 5.1; ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. **Intertax**, v. 45, n. 5, 2017, p. 384.

¹⁴⁵ Cf. ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. **Intertax**, v. 45, n. 5, 2017, p. 384. Sobre a irrelevância da natureza declaratória ou constitutiva, cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 42.

¹⁴⁶ EUA. United States Model Income Tax Convention. Disponível em: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/documents/treaty-us%20model-2016.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2022.

¹⁴⁷ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 181. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en. Acesso em: 31 jan. 2022.

o conceito de renda está atrelado à essência da exação, e não à denominação conferida pela legislação doméstica (por exemplo, simples fato de constar na seção relativa ao imposto sobre a renda). O aludido documento aduz que o imposto de renda é geralmente cobrado explicitamente sobre o destinatário da renda, considerando as características e a situação econômica do destinatário do pagamento. Consequentemente, conclui que o “*Artigo 2, da Convenção-Modelo da OCDE poderia contemplar impostos que são identificados como excise taxes, mas que são, em substância, impostos sobre a renda*”¹⁴⁸.

Entretanto, existem situações nas quais a identificação da substância do tributo encontra algumas dificuldades. Nesse contexto, destaca-se o debate doutrinário sobre se a “*renda fictícia*” é considerada renda para fins dos acordos de bitributação¹⁴⁹. Os exemplos mais comuns de “*renda fictícia*” são: renda imputada; “*exit taxes*” (tributos cobrados na mudança de residência fiscal); regras de *Controlled Foreign Companies* (CFC)¹⁵⁰; tributos corporativos mínimos cobrados independentemente da existência de lucros suficientes ou não.

Não obstante potenciais violações a dispositivos constitucionais ou ao princípio da realização, a “*renda fictícia*” é uma realidade em diferentes países. Consequentemente, levanta dúvidas sobre seu tratamento dentro dos acordos de bitributação, especialmente considerando que as cláusulas distributivas utilizam termos como “*pago*”, “*provenientes*”; “*obtidos*”, o que indicaria a necessidade de um efetivo acréscimo patrimonial, e sobre a aplicação do artigo 21 (“*Outros rendimentos*”) à “*renda fictícia*”¹⁵¹. Nesse contexto, Marjaana HELMINEN entende que o artigo 21, CM-OCDE e o frequente emprego de ficções pelas legislações domésticas demonstram que a “*definição contextual*” ora defendida não pode ser totalmente dissociada do direito interno¹⁵².

¹⁴⁸ *Ibid*, p. 182.

¹⁴⁹ Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, pp. 34-36. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022; BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 150-166; WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto. Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties. **European Taxation**, v. 43, n. 3, 2003.

¹⁵⁰ Cf. KORNHAUSER, Marjorie E. The Story of Macomber: The Continuing Legacy of Realization. In: CARON, Paul C. (ed.). **Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Tax Cases**, 2003.

¹⁵¹ A favor da aplicação do artigo 21 (“*Outros rendimentos*”), cf. WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto. Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties. **European Taxation**, v. 43, n. 3, 2003, pp. 69-70. Em sentido contrário, cf. BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 156-158.

¹⁵² HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, pp. 35-36. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022.

No entanto, tais expressões (“*pago*”, “*provenientes*”; “*obtidos*”) e as ficções comumente trazidas pelo direito interno devem ser interpretadas de forma ampla à luz da “*definição contextual*”. Caso contrário, a aplicação do tratado seria limitada sem qualquer justificativa razoável. Nesse sentido, o direito interno mantém seu papel de veículo responsável pela criação das obrigações tributárias, respeitando-se os limites impostos pelo tratado.

As ficções e presunções fazem parte do Direito como um todo, de modo que o legislador, muitas vezes, não consegue contemplar todas as situações possíveis¹⁵³. O próprio imposto de renda parte, normalmente, de um conjunto de ficções e convenções para que se chegue à base tributável¹⁵⁴. Isso não afasta, todavia, a interpretação autônoma ora defendida para o escopo objetivo dos acordos de bitributação, de modo que pouco importa se a renda é considerada “*fictícia*”, desde que ela esteja dentro da “*definição contextual*”.

Um caso paradigmático julgado pela Suprema Corte britânica – caso “*Fowler*” – ilustra o raciocínio desenvolvido acima¹⁵⁵: o emprego de ficções pela legislação doméstica não afasta a interpretação autônoma no âmbito dos acordos de bitributação. No caso concreto, o Sr. Fowler – mergulhador residente na África do Sul – realizou atividades na plataforma continental do Reino Unido. Caso ele fosse considerado um profissional independente, os rendimentos obtidos apenas poderiam ser tributados no país africano. Contudo, caso ele fosse considerado um empregado, esses rendimentos também seriam tributáveis no Reino Unido.

A legislação tributária britânica introduziu uma ficção legal, segundo a qual, para certas atividades de mergulho realizadas por um mergulhador empregado, o rendimento correspondente seria considerado como oriundo de uma atividade comercial, e não de um vínculo empregatício. Após diversas reviravoltas nas instâncias inferiores, a Suprema Corte decidiu que a ficção criada pelo direito interno não afeta a forma como os termos de um acordo

¹⁵³ Cf. ROSENBLOOM, David. Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt. *The Sydney law review*, v. 26, n. 1, 2004, pp. 17–35. FOLLONI, André. Presunções em matéria de imposto de renda. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 129-144; ZILVETI, Fernando Aurélio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Presunção de renda no direito tributário na era digital. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 107-128.

¹⁵⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: Mosquera, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro B. (coord.) **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 258-262; NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 374.

¹⁵⁵ REINO UNIDO, Supreme Court. **Fowler (Respondent) v Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Appellant)**, sessão de 20 de maio de 2020, Tax Treaty Case Law IBFD.

de bitributação devem ser interpretados e aplicados¹⁵⁶.

Ou seja, embora a legislação interna tratasse o Sr. Fowler como um profissional independente, tal fato não alterava a conclusão de que, para efeitos do tratado, ele obteve rendimentos derivados de um emprego. A Corte ressaltou, ainda, que o objetivo da ficção legal era permitir que categoria especial de mergulhadores se beneficiasse de um regime mais favorável de dedução de despesas, e não resolver qualquer confusão sobre se tais mergulhadores eram ou não empregados. A partir dessa ressalva, pode-se traçar um paralelo com os casos de renda presumida, nos quais se busca, geralmente, gravar a renda do contribuinte por meio de outros meios em nome da praticabilidade. Tal fato está perfeitamente alinhado com a “*definição contextual*” ora defendida, segundo a qual deve se olhar para a substância do tributo introduzido pelos Estados Contratantes.

Portanto, quanto mais um imposto estiver ligado às características intrínsecas ao imposto de renda de acordo com uma “*definição contextual*”, mais ele poderá estar coberto pelo artigo 2º e pelas demais cláusulas convencionais. Essa questão será mais bem explorada no tópico 4.1 quando tratarmos dos “*Digital Services Taxes*” e das diferenças entre “*turnover taxes*” e tributos sobre a renda. Por ora, vale dizer que a imposição de uma exação sobre a renda deve ser o fator principal e predominante para sua cobertura pelo tratado, ainda que o tributo envolva outros elementos.

1.2 O Artigo 2(3) e a lista de tributos visados

1.2.1 Os efeitos restritivo e ampliativo da lista de tributos visados

O artigo 2(3) lista os tributos visados nos acordos de bitributação, cabendo aos Estados definirem a lista de acordo com suas legislações domésticas. Este dispositivo resulta justamente das rodadas de negociações, durante as quais os Estados Contratantes analisam seus sistemas tributários de modo a verificar quais tributos serão cobertos por seus tratados.

Essa relação entre o artigo 2(3) e a legislação doméstica dos Estados Contratantes – inexistente no caso dos parágrafos 1º e 2º – fica clara pelo emprego da expressão “*tributos existentes*”. Trata-se de uma decorrência lógica, na medida em que apenas é possível listar os

¹⁵⁶ Cf. JONES, John F. Avery. **Treaty Interpretation – Global Tax Treaty Commentaries 2021**. Global Topics IBFD, item 5.4; NIKOLAKAKIS, Angelo, *et al.* Fowler v HMRC (Supreme Court): Neither Fish nor Fowler: Tax Treaty Implications of Domestic Deeming Rules. **British Tax Review**, n. 4, 2020, pp. 537-547.

tributos existentes, em ambos os Estados Contratantes, no momento da assinatura do tratado¹⁵⁷.

Nesse contexto, o artigo 2(3) apresenta uma lista dos tributos visados pelos acordos de bitributação, cuja natureza é exemplificativa. Este dispositivo se vale do termo “*em particular*”, o que indica o caráter ilustrativo da lista. A natureza exemplificativa está ligada ao próprio processo de negociação dos tratados, o qual envolve diversas rodadas e pode durar muitos anos em virtude das divergências e exigências entre os países¹⁵⁸.

Essa estrutura – com uma listagem dos tributos visados – remonta ao primeiro modelo de convenção construído pela Liga das Nações em 1927¹⁵⁹. Inicialmente, existiam duas listas incluindo tributos considerados impessoais ou pessoais. A CM-LN México 1943 e a CM-LN Londres 1946 também continham uma lista de tributos visados, à qual era atribuído um caráter dinâmico, carecendo, contudo, de qualquer dispositivo correspondente aos atuais parágrafos 1º e 2º do artigo 2º, CM-OCDE¹⁶⁰.

Ou seja, já nas Convenções-Modelo de Londres e do México, pensava-se em uma lista de tributos visados e na atribuição de um caráter dinâmico aos acordos de bitributação, vinculado expressamente à lista. Essa estrutura serviu como base para o desenvolvimento dos trabalhos no âmbito da OECE/OCDE.

Em novembro de 1956 o Grupo de Trabalho nº 3, responsável por estudar o escopo objetivo dos acordos de bitributação e composto por delegados suíços e italianos, apresentou um primeiro relatório sobre a lista e a definição dos tributos sobre a renda, acompanhado de uma análise dos acordos de bitributação existentes¹⁶¹¹⁶². Naquela oportunidade, os membros

¹⁵⁷ Em posição controversa a respeito da inclusão de tributos que ainda estão sendo discutidos pelo Poder Legislativo, por exemplo no bojo de uma reforma tributária, cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 60.

¹⁵⁸ Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. O procedimento de negociação dos acordos de bitributação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 236, 2015, pp. 127-151.

¹⁵⁹ LIGA DAS NAÇÕES. Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion (LoN, 1928), C.562.M.178.1928.II, pp.10-11. Disponível em: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022. No mesmo sentido, cf. KLOKAR, Martin. The List of Taxes According to Article 2(3) OECD Model Convention 1982 and 2017. In: KOFLER, Georg, et al. (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 5.1.2.

¹⁶⁰ LIGA DAS NAÇÕES. London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Doc. C.88. M.88. 1946. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

¹⁶¹ OECE Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report concerning the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements (Received on 5th October 1956), FC/WP3(56)1, Paris, 16 de outubro de 1956. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(56\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(56)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

¹⁶² OECE, Comitê Fiscal. Minutes of the 2nd Session held at the Chateau de la Muette, Paris on Monday 29th, Tuesday 30th and Wednesday 31st October 1956, FC/M(56)2(Prov.), Paris, 8 de dezembro de 1956. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M\(56\)2provE.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M(56)2provE.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

discutiram se a melhor alternativa seria a fixação de uma lista com os tributos cobertos, ou uma troca periódica de listas seria suficiente. Diante desta dúvida, cada delegação apresentou um projeto de artigo sobre os tributos que deveriam ser cobertos pelo tratado¹⁶³.

O delegado italiano ressaltou que a introdução de uma lista dos tributos cobertos pelos acordos possui um objetivo claro. Ela visa a assegurar aos Estados Contratantes e aos contribuintes uma noção adequada do campo de aplicação dos tratados, detendo uma natureza meramente exemplificativa. Por outro lado, a delegação italiana ressaltou que, na prática, a lista de tributos visados acaba adquirindo um caráter completo e autorizativo para a interpretação e a aplicação dos acordos de bitributação¹⁶⁴.

Foi justamente essa ressalva que levou à aparente contradição na posição dos Comentários da OCDE ao artigo 2(3), por meio do qual, de um lado, reconhece-se a natureza exemplificativa da lista, porém, de outro, afirma-se que ela deve ser completa¹⁶⁵. De toda sorte, tal observação não representa uma contradição propriamente dita nem altera a natureza exemplificativa da lista, mas tão somente demonstra a preocupação da OCDE com a segurança jurídica, já que a listagem dos tributos busca conferir ao Estados Contratantes uma maior certeza quanto ao âmbito de aplicação do tratado (objetivo este manifestado pela própria delegação italiana em 1957).

A proposta da delegação suíça, por sua vez, limitou-se a afirmar que “*o parágrafo 4 lista os impostos cobrados pelos dois Estados no momento da assinatura da Convenção*”¹⁶⁶.

Esses dois projetos foram reunidos em apenas uma proposta, aprovada pelo Comitê Fiscal¹⁶⁷. O grupo de redação da OCDE aceitou a proposta e propôs um projeto de convenção,

¹⁶³ OECE, Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report on the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements, FC/WP3(57)1, Paris, 10 de Janeiro de 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(57)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

¹⁶⁴ *Ibid*, Commentary by the Italian Delegate, I C., n. 6.

¹⁶⁵ Parágrafo 6 dos Comentários da OCDE ao artigo 2º (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 92).

¹⁶⁶ OECE, Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report on the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements, FC/WP3(57)1, Paris, 10 de Janeiro de 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(57)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

¹⁶⁷ OECE Fiscal Committee. Minutes of the 4th Session held at the Chateau de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June 1957. FC/M(57)2, Paris, 3rd July 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M\(57\)2E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M(57)2E.html). Acesso em: 15 abr. 2021; OECE Listing and definition of taxes on income and capital, including taxes on estates and inheritances, which should be covered by double taxation agreements, FC(57)1, Paris, 17th October, 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC(57)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

adotado em julho de 1963 (justamente a primeira Convenção-Modelo da OCDE)¹⁶⁸. Todavia, algumas dúvidas permaneceram em torno do artigo 2º, especialmente se a lista do parágrafo 3º deveria ser exaustiva ou ilustrativa¹⁶⁹.

Nesse sentido, o Grupo de Trabalho nº 30 – composto por Áustria e Suíça¹⁷⁰ – apresentou um relatório, por meio do qual analisou a relação entre a ausência dos parágrafos 1º e 2º e a supressão da expressão “*em particular*” constante no parágrafo 3º, fato que conferiria um caráter taxativo à lista¹⁷¹. Por essa razão, os Comentários da OCDE ao artigo 2º incluíram uma redação alternativa para os Estados Contratantes que queiram adotar uma lista taxativa, sem a inclusão das definições genéricas contidas nos parágrafos 1º e 2º¹⁷². Neste ponto, vale destacar a existência de casos nos quais a lista aparentemente taxativa é acompanhada desses parágrafos¹⁷³.

Esse processo histórico explicita os motivos que levaram à atual estrutura do artigo 2(3). Vale dizer: a adoção de uma lista exemplificativa dos tributos visados, a qual se refere à legislação doméstica dos Estados Contratantes no momento da assinatura do tratado, com a alternativa, presente nos Comentários, de uma lista taxativa. A partir dessa estrutura, é possível identificar dois efeitos principais da lista exemplificativa de tributos visados: restritivo e ampliativo.

O *primeiro* ocorre quando os Estados Contratantes decidem excluir expressamente determinado tributo, o qual estaria coberto pelos artigos 2(1) e 2(2), da lista de tributos visados. Consequentemente, o artigo 2(3), em seu efeito restritivo, limita a aplicação dos parágrafos 1º e 2º. Entretanto, tal efeito apenas é produzido quando há uma exclusão expressa, de modo que a mera omissão ou esquecimento não são capazes de restringir a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º. Isto é, a ausência de um tributo na lista prevista no artigo 2(3), que não derive de uma exclusão expressa pelos Estados Contratantes, não significa que este tributo está

¹⁶⁸ OCDE. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. Paris, 1963. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en. Acesso em: 10 abr. 2021.

¹⁶⁹ OCDE, Comitê Fiscal. Consolidated list of outstanding points concerning the OECD draft convention on income and capital. TFD/FC/218, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-218E.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

¹⁷⁰ OCDE, Comitê Fiscal. Report by the drafting group on the future work of the fiscal committee. TFD/FC/219, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-219E.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

¹⁷¹ OCDE, Comitê Fiscal. WORKING PARTY No. 30 OF THE FISCAL COMMITTEE (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 Abr. 2021.

¹⁷² Parágrafo 6.1 dos Comentários da OCDE ao artigo 2º (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 92).

¹⁷³ Como veremos no capítulo 2, esse é caso de alguns acordos de bitributação brasileiros.

excluído do escopo objetivo dos tratados se ele se enquadrar nos artigos 2(1) e 2(2). Segundo Michael LANG, tal visão é alterada apenas se existirem evidências suficientes que comprovem a intenção dos Estados Contratantes em excluir certo tributo do escopo do tratado¹⁷⁴.

O próprio Grupo de Trabalho nº 30 – responsável por estudar o artigo 2º – reconheceu que a ausência de menção a determinado tributo na lista constante no parágrafo 3º não é suficiente para excluir tais tributos do escopo do tratado, isto é, limitar a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º¹⁷⁵. É necessária, pois, uma referência expressa, salvo se a lista for exaustiva. Sobre este ponto, destaca-se que, durante os trabalhos conduzidos pela OCDE para a confecção do artigo 2º, o *Business and Industry Advisory Committee* (BIAC, sigla em inglês) recomendou que os tributos excluídos do tratado fossem apontados expressamente¹⁷⁶.

A título exemplificativo, cumpre mencionar o tratado entre Suécia e Estados Unidos¹⁷⁷, o qual prevê, em seu artigo 2º, expressamente a exclusão de determinados tributos de seu escopo (“*excluding the accumulated earnings tax, the personal holding company tax and social security taxes*”). Da mesma forma, o artigo 2º, do tratado entre Brasil e Áustria exclui expressamente as “*incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância*”, ainda que não explique quais atividades seriam “*de menor importância*”¹⁷⁸. Nestes casos, os Estados Contratantes decidiram expressamente limitar a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º, evidenciando o efeito restritivo do artigo 2(3).

Dessa maneira, existem, essencialmente, duas situações possíveis. Caso os Estados Contratantes excluam expressamente determinado tributo da lista de tributos visados, a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º é restringida, de modo que esse tributo não estará coberto pelos acordos de bitributação. Contudo, a mera omissão ou o esquecimento quanto à

¹⁷⁴ LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, p. 220.

¹⁷⁵ OCDE, Comitê Fiscal. WORKING PARTY No. 30 OF THE FISCAL COMMITTEE (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

¹⁷⁶ OCDE, Comitê de Assuntos Fiscais. 1977 OECD model double taxation convention on income and capital. (DAFFE/CFA/WP1(86)8), 1986. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1\(86\)8E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1(86)8E.pdf). Acesso em: 19 abr. 2021.

¹⁷⁷ Convention between the Government of Sweden and the Government of the United States of America for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (1 September 1994). Treaties IBFD.

¹⁷⁸ BRASIL. Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria, concluída em Viena, em 24 de maio de 1975 [“*ADT Brasil-Áustria (1975)*”].

listagem de certo tributo não retira a possibilidade de este tributo estar coberto pelos acordos de bitributação por meio da aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º. Esse raciocínio está alinhado ao próprio caráter ampliativo atribuído ao artigo 2º como um todo.

Não à toa muitos países decidem omitir os parágrafos 1º e 2º a fim de limitar o escopo amplo do artigo 2º, situação na qual somente os tributos listados no parágrafo 3º, e aqueles instituídos após a assinatura do tratado e que sejam “*idênticos ou substancialmente similares*” estarão cobertos pelo tratado. Caso os Estados Contratantes decidam por uma lista taxativa, resta evidente a intenção de não confiar nas expressões genéricas trazidas pelos parágrafos 1º e 2º, o que torna significativa a análise da estrutura escolhida por cada tratado.

A lista exemplificativa constante no parágrafo 3º possui, ainda, um *efeito ampliativo*. Os tributos, listados pelos Estados Contratantes, estão cobertos pelos acordos de bitributação, ainda que não preencham os requisitos dos parágrafos 1º e 2º. Ou seja, se um tributo, que não incida essencialmente sobre a renda (em contrariedade aos parágrafos 1º e 2º), for listado pelos Estados Contratantes, ele estará coberto pelo tratado. Assim, o artigo 2(3) amplia o escopo objetivo dos acordos de bitributação, desconsiderando as descrições genéricas constantes nos parágrafos 1º e 2º, em favor do compromisso mútuo acordado pelos Estados Contratantes.

Há quem argumente que esse efeito não seria possível, pois levaria a uma excessiva ampliação do escopo objetivo dos acordos de bitributação. Nesse sentido, Franz Phillip SUTTER, ao examinar a lista exaustiva na Convenção-Modelo de Heranças e Doações¹⁷⁹, sustentou que os parágrafos 1º e 2º controlam a lista do parágrafo 3º no sentido de que um tributo listado que não se enquadra nas definições gerais estaria fora do escopo do tratado. No entanto, essa posição desconsidera, injustificadamente, a intenção expressa dos Estados Contratantes de incluir determinado tributo no escopo objetivo do acordo de bitributação, ainda que não observe a definição geral contida nos parágrafos 1º e 2º.

Nessa toada, Michael LANG defende que os tributos listados pelo Estados Contratantes devem ser interpretados de acordo com seu conteúdo material à época da conclusão do tratado¹⁸⁰. Todavia, esta posição engessa a aplicação do tratado, especialmente quando se consideram as naturais e corriqueiras alterações da legislação interna.

Caso sejam realizadas mudanças formais na estrutura do tributo listado à época da conclusão do tratado, tais como alterações de alíquota, forma de pagamento, a interpretação

¹⁷⁹ SUTTER, 2002, *apud* BRANDSTETTER, 2010, pp. 53-56.

¹⁸⁰ LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, p. 216.

conforme a nova realidade (interpretação dinâmica) permite a operacionalidade e a longevidade do tratado, sem qualquer prejuízo ao definido pelos Estados. Admitir o contrário significaria ignorar mudanças na legislação doméstica – único instrumento responsável pela criação da obrigação tributária – e o próprio efeito ampliativo buscado pelo artigo 2º.

Por outro lado, a interpretação defendida por LANG se mostra relevante apenas nas situações em que modificações substanciais na estrutura do tributo listado são realizadas, as quais colocam em dúvida se este “*novo tributo*” estaria coberto pelos acordos de bitributação. De qualquer forma, não cabe aos Estados introduzirem novos tributos dentro do escopo objetivo por meio de modificações em tributos já existentes, abusando do poder ampliativo do artigo 2(3) e desequilibrando as concessões definidas no tratado, nem adotarem medidas unilaterais para fugir do âmbito dos acordos (“*treaty dodging*”¹⁸¹ ou “*treaty override*”¹⁸²).

Deste modo, não há que se falar em interpretação estática ou dinâmica dos tributos nesta situação, pois eles sequer estariam cobertos pelos tratados. Em última instância, a inclusão deste tributo modificado dependeria do “*teste de similaridade substancial*” previsto no parágrafo 4º (objeto do tópico 1.3), o que já afasta sua aplicação na forma do artigo 2(3).

Os Estados Contratantes detêm, portanto, um poder limitado para decidir unilateralmente se um imposto recentemente instituído se enquadra no tratado, sendo a eles defeso interferir no equilíbrio do tratado por outros meios. A título exemplificativo, imagina-se que, quando o tratado foi concluído, os Estados Contratantes cobravam um imposto sobre o patrimônio líquido e, posteriormente, um Estado extinguiu seu imposto sobre o patrimônio líquido, enquanto o outro manteve. No entanto, este Estado entendeu que tal tributo não está coberto pelo tratado, uma vez que não há mais qualquer possibilidade de dupla tributação¹⁸³.

Essa posição se mostra equivocada por duas razões principais. Primeiro, a listagem do tributo no parágrafo 3º retira quaisquer margens para a não aplicação do tratado, a qual

¹⁸¹ Para uma maior compreensão do conceito de “*treaty dodging*”, cf. FERREIRA, Vanessa Arruda. **The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging**. Amsterdam: IBFD, 2021, cap. 4; MEHTA, Amar. “Equalization Levy” Proposal in Indian Finance Bill 2016: Is It Legitimate Tax Policy or an Attempt of Treaty Dodging? **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 22, n. 2, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

¹⁸² Cf. ROCHA, Sérgio André. **Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2007; MICHEL, Bob. Anti-avoidance and tax treaty override: pacta sunt servanda? **European Taxation**, v. 53, n. 9, Special Issue. Journals IBFD, 2013; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax treaty override: a jurisdictional approach. **Intertax**, v. 42, 2014, p. 683; WEEGHEL, Stef Van. **Improper Use of Tax Treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States**. The Hague: Kluwer Law International, 1998, pp. 95-116.

¹⁸³ Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005.

poderia até levar a não-tributação dos rendimentos envolvidos. Em segundo lugar, a posterior exclusão de um tributo listado por um único Estado Contratante não autoriza que o outro Estado afaste, unilateralmente, a aplicação do tratado para tributo da mesma natureza e por ele mantido.

A fim de exemplificar a interpretação dinâmica supracitada, a doutrina¹⁸⁴ menciona o caso australiano *Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation*¹⁸⁵. Este caso envolveu o tratado Austrália-Suíça concluído em 1980 que incluía o “*Australian Income Tax*” na lista de tributos visados. A discussão se referia à possibilidade deste tratado cobrir também a tributação de ganhos de capital, introduzida apenas em 1986¹⁸⁶.

Embora este caso seja frequentemente apresentado como um exemplo de interpretação dinâmica dos tributos listados, a Corte australiana entendeu, expressamente, ser desnecessário o debate acerca da prevalência de uma interpretação estática ou dinâmica¹⁸⁷. Concluiu apenas que a tributação sobre ganhos de capital integraria o próprio “*Australian Income Tax*”, apesar da ausência dos correspondentes parágrafos 1º e 2º, da CM-OCDE. Austrália e Suíça adotaram uma lista taxativa dos tributos visados, seguindo a redação alternativa proposta nos Comentários da OCDE.

O Tribunal decidiu que o tributo sobre ganho de capital está incluído no “*Australian Income Tax*” mesmo que tenha sido criado após a conclusão do tratado. Interessante notar que a Corte considerou irrelevante a aplicação do artigo 2(2) do tratado (parágrafo 4º na CM-OCDE) – “*It also follows that it is unnecessary, on my view, to consider the Art 2(2) issue*”. Trata-se de raciocínio equivocado, uma vez que a importância do “*teste de similaridade substancial*” aumenta no caso de tratados que não possuem os parágrafos 1º e 2º, ou seja, adotam uma lista taxativa de tributos visados. Assim, a única porta de entrada para o escopo objetivo residiria justamente no “*teste de similaridade substancial*”.

De toda sorte, apesar de seus principais fundamentos serem criticáveis por tomar

¹⁸⁴ Cf. GALDINO, Guilherme. Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 39, 2018, p. 175; ARNOLD, Brian J. Tax treaty news. **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 2. Journals IBFD, 2009, pp. 42-44.

¹⁸⁵ AUSTRÁLIA. Federal Court of Australia. **Caso Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation**, FCA 150324, sessão de 10 de outubro de 2008, Tax Treaty Case Law IBFD.

¹⁸⁶ Sobre a natureza do imposto sobre ganhos de capital australiano e seu contexto à luz dos acordos de bitributação, cf. GZELL, J. Treaty Application to a Capital Gains Tax Introduced after Conclusion of the Treaty. **The Australian Law Journal**, v. 76, 2002, pp. 309-327.

¹⁸⁷ Veja-se trecho original da decisão: “*I do not think I have to answer the static/ambulatory question because I am firmly of the view that the term ‘the Australian income tax’ in Art 2(1)(a) accommodated and encompassed, at the time of the conclusion of the Swiss Agreement, the taxation of capital gains. It is true, that at the time, capital gains were not taxed on the comprehensive basis that came with the introduction of Part IIIA into the ITAA 36, but the income tax assessed under that Act accommodated and encompassed the assessment of capital gains as income, the assessment of capital receipts as income and the assessment of notional amounts as income just as much as it accommodated and encompassed the assessment of income according to ordinary concepts*”.

como desnecessário o “*teste de similaridade substancial*”, a Corte australiana adotou, mesmo se furtando da discussão, uma interpretação dinâmica dos tributos visados, independentemente da taxatividade da lista.

Nessa toada, importa analisar o caráter dinâmico, atribuído pelo artigo 2(4), ao escopo objetivo dos acordos de bitributação por meio do “*teste de similaridade substancial*”, o qual está alinhado à interpretação ampla dos tributos cobertos pelo tratado.

1.3 Segunda “*porta de acesso*”: o Artigo 2(4) e o “*teste de similaridade substancial*”

Além da primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação – parágrafos 1º e 2º do artigo 2º – existe uma “*segunda porta*”. Trata-se do “*teste de similaridade substancial*” constante no parágrafo 4º, o qual confere um caráter dinâmico aos tratados, possibilitando que um tributo, ainda que instituído após a assinatura do acordo, esteja coberto pelas cláusulas convencionais.

Nesse sentido, o artigo 2(4) visa a evitar a renegociação do tratado sempre quando forem realizadas mudanças significativas nas leis domésticas dos Estados Contratantes, sendo aplicável independentemente de a lista prevista no artigo 2(3) ser exaustiva ou exemplificativa. Assim, sua principal função consiste em assegurar a operacionalidade dos acordos de bitributação a despeito de mudanças nas legislações internas, conferindo uma extensão automática do escopo objetivo dos acordos de bitributação aos tributos instituídos após a conclusão dos tratados.

Considerando que o tratado somente pode prever os tributos existentes à época de sua assinatura, a redação do parágrafo 4º ganha importância não apenas para impedir a obsolescência dos acordos de bitributação, mas também em um cenário de economia digital marcado pelo surgimento de novos tributos.

Verifica-se, pois, que o artigo 2(4) possibilita a ampliação do escopo objetivo dos tratados aos tributos criados após a celebração do acordo de bitributação e que sejam substancialmente idênticos ou similares. O emprego da expressão “*substancialmente similares*” indica uma comparação. Surge, assim, a dúvida quanto ao referencial adotado para a aplicação do parágrafo 4º.

1.3.1 A lista de tributos visados como referencial para o “teste de similaridade substancial”

O artigo 2(4) dispõe que o tratado abrange “*quaisquer tributos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a data de assinatura da Convenção em adição, ou no lugar dos tributos existentes*”.

Nesse sentido, observa-se uma limitação temporal – após a assinatura do tratado – de modo que o parágrafo 4º é aplicável apenas a tributos “*novos*”. Vale dizer: um tributo existente à época da assinatura do tratado e não listado pelos Estados Contratantes foge do escopo do artigo 2(4), podendo estar coberto tão somente pela aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º. Isso significa que, dentro da rede de tratados de um mesmo país, podemos identificar diferentes escopos objetivos, sendo que determinado tributo pode estar coberto pelo tratado com o Estado A, porém não estar coberto pelo tratado com o Estado B. Essa situação ocorre nos acordos de bitributação brasileiros, como veremos no capítulo 2.

A referência a “*tributos existentes*”, contida no parágrafo 4º, está diretamente relacionada aos “*tributos em vigor no momento de assinatura da Convenção*”, ou seja, àqueles listados no artigo 2(3). Deste modo, resta claro que os parágrafos 3º e 4º se complementam por meio de seus respectivos limites temporais. Como apontado por Luciano AMARO¹⁸⁸, o primeiro indica os tributos existentes à época da conclusão do tratado, enquanto o segundo inclui no escopo objetivo dos acordos de bitributação quaisquer tributos idênticos ou substancialmente similares introduzidos após a assinatura do tratado.

Esta complementariedade é indispensável para manter o funcionamento ótimo dos acordos de bitributação. Apesar das naturais evoluções legislativas, ou, ainda, de potenciais medidas unilaterais tomadas pelos Estados Contratantes com o intuito de afastar as cláusulas convencionais, o artigo 2(4) assegura a vida útil dos tratados e possibilita que o equilíbrio acordado não fique preso no tempo, isto é, no momento da sua assinatura.

Dessa forma, evidencia-se que o parágrafo 4º, ao trazer o chamado “*teste de similaridade substancial*”, adota como referencial os tributos listados pelos Estados Contratantes no artigo 2(3) – justamente os tributos “*existentes*” no momento da assinatura do tratado¹⁸⁹. Essa relação é particularmente importante quando consideramos a aplicação

¹⁸⁸ Cf. AMARO, Luciano. Os tratados internacionais e a contribuição sobre o lucro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 1, 1997, p. 161.

¹⁸⁹ Trata-se de entendimento majoritário na doutrina, cf. BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 57; ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 66-67; BIANCO, João Francisco; e SANTOS, Ramon Tomazela.

independente e as descrições genéricas dos parágrafos 1º e 2º.

Mário TENORE adota posicionamento diverso e minoritário¹⁹⁰. O jurista italiano entende que os artigos 2(1) e 2(2) servem de referência ao artigo 2(4), desconsiderando o parágrafo 3º em virtude da sua natureza exemplificativa. De acordo com essa posição, a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” teria como ponto de partida as previsões genéricas contidas nos parágrafos 1º e 2º.

Na mesma linha, Philip BAKER parece defender esse ponto ao afirmar que os parágrafos 1º e 2º possuem “*limited practical significance, but they are relevant when determining what constitute ‘identical or substantially similar’ taxes under paragraph (4)*”¹⁹¹. Por outro lado, o professor afirma mais adiante, ao analisar a lista de tributos visados no artigo 2(3), que o artigo 2(4) foi introduzido justamente para evitar a constante emenda desta lista pelos Estados Contratantes¹⁹².

Essa posição deriva, inicialmente, das conclusões tomadas pelo Grupo de Trabalho nº 30, o qual entendeu que a interpretação do parágrafo 4º teria como referencial os parágrafos 1º e 2º¹⁹³. Apenas caso os parágrafos 1º e 2º fossem omitidos, os tributos “*idênticos ou substancialmente similares*” poderiam ser interpretados em relação à lista prevista no parágrafo 3º.

Cuida-se, todavia, de entendimento equivocado quanto ao parágrafo 4º e à estrutura do artigo 2º como um todo. Isso porque, o próprio parágrafo 4º se vale da expressão “*tributos existentes*”, indicando que o referencial para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” é o parágrafo 3º e sua lista de tributos existentes no momento da assinatura da convenção. A mera natureza exemplificativa da lista não constitui motivo suficiente para deslocar o referencial aos parágrafos 1º e 2º. Além disso, como visto, diversos países adotam a redação

Lei interna interpretativa de tratado internacional: possibilidade e consequências – o caso da CSLL e da Lei nº 13.202/2015. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 159.

¹⁹⁰ TENORE, Mario. “Taxes covered”: the OECD model (2010) versus EU directives. **Bulletin for International Taxation**, v. 66, n. 6, 2012. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 7. Em linha semelhante, Bianco parece defender os parágrafos 1º e 2º como referencial (cf. BIANCO, João Francisco. A CIDE sobre royalties e os tratados internacionais contra a dupla tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, p. 257).

¹⁹¹ BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital**. 3. ed. London: Sweet & Maxwell, 2001, 2B.04.

¹⁹² *Ibid.*, 2B.06.

¹⁹³ OCDE, Comitê Fiscal. WORKING PARTY No. 30 OF THE FISCAL COMMITTEE (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

alternativa proposta nos Comentários da OCDE, ou seja, omitem os parágrafos 1º e 2º de seus tratados, seguindo uma lista taxativa, porém mantêm o “*teste de similaridade substancial*”.

Ainda que o tributo indicado no artigo 2(3) não se enquadre nos artigos 2(1) e 2(2), é possível que haja um tributo idêntico ou substancialmente similar a ele, o qual estaria, portanto, coberto pelo tratado. Confiar o referencial para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” à generalidade dos parágrafos 1º e 2º contrariaria a própria redação do parágrafo 4º e os já discutidos efeitos restritivo e ampliativo da lista de tributos visados.

Essa estreita relação entre a lista de tributos visados e o “*teste de similaridade substancial*” está presente desde os trabalhos da Liga das Nações. O atual artigo 2(4), da CM-OCDE tem origem na Convenções-Modelo do México e de Londres na década de 1940¹⁹⁴. Vale conferir a redação adotada para o então artigo 1º (atual artigo 2º), idêntica nos dois modelos:

Article I.

1. *A presente Convenção é designada para prevenir a dupla tributação no caso de contribuintes dos Estados Contratantes, independente de serem nacionais ou não, com relação aos seguintes tributos:*

A. Com relação ao Estado A:

1.

2.

3.

B. Com relação ao Estado B:

1.

2.

3.

2. *Fica mutuamente acordado que a presente Convenção deve ser aplicada também para quaisquer outros tributos, ou aumento de tributos, impostos por quaisquer dos Estados Contratantes após a assinatura dessa Convenção substancialmente nas mesmas bases dos tributos listados no parágrafo anterior desse Artigo.* (tradução livre pelo autor).

A partir do dispositivo transcrito acima, podem ser extraídas três características principais. Primeiro, a inexistência de uma definição ou delimitação dos tributos cobertos pelo tratado, ou seja, ausência dos atuais parágrafos 1º e 2º do artigo 2º. Havia mera menção nos Comentários aos tributos ordinários e especiais incidentes sobre a renda individual e corporativa.

Um segundo elemento se refere à fixação de um marco temporal – após a data de assinatura da convenção, tal como presente na atual redação do artigo 2º, CM-OCDE. Por fim, destaca-se a extensão do escopo objetivo do tratado aos tributos, impostos após sua assinatura, desde que incidentes “*substancialmente nas mesmas bases dos tributos listados no parágrafo anterior*”.

¹⁹⁴ LIGA DAS NAÇÕES. London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Doc. C.88. M.88. 1946. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

Verifica-se, pois, que a relação de complementariedade entre os parágrafos 3º e 4º remonta aos trabalhos da Liga da Nações, com a referência expressa à lista de tributos como ponto de partida para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, presente no atual artigo 2(4), CM-OCDE. Ou seja, já nas Convenções-Modelo de Londres e do México, pensava-se em uma lista de tributos visados e na atribuição de um caráter dinâmico aos acordos de bitributação, vinculado expressamente à lista, e não aos parágrafos 1º e 2º. A fim de afastar quaisquer dúvidas quanto ao referencial empregado na aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, alguns tratados fazem referência expressa, no artigo 2(4), aos tributos existentes listados no parágrafo 3º¹⁹⁵. Como veremos com mais detalhe no capítulo 2, essa referência expressa também está presente na maioria dos acordos de bitributação brasileiros, os quais se valem da expressão “*seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição*”. Trata-se de mero esclarecimento no sentido de que a lista de tributos visados consiste no referencial adequado para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

Além disso, considerando o caráter bilateral dos acordos de bitributação e as negociações que levaram a sua celebração, as quais analisaram os sistemas tributários dos dois países, o “*teste de similaridade substancial*” pode tomar como referencial tributos listados que foram instituídos em quaisquer dos Estados Contratantes, independente de quem introduziu o “*novo tributo*”¹⁹⁶. Vale dizer: um tributo existente em um Estado Contratante pode ser comparado com um tributo criado ou modificado pelo outro Estado¹⁹⁷.

Imagine que os Estados A e B celebrem um acordo de bitributação no ano de 2010, contendo o artigo 2º com redação idêntica à CM-OCDE. No artigo 2(3), os Estados listaram os tributos existentes em seus ordenamentos jurídicos à época da assinatura do tratado (2010). Ocorre que, em 2015, o Estado B instituiu um novo tributo, surgindo, assim, a questão sobre se

¹⁹⁵ Convention between Japan and the Republic of Peru for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (18 November 2019). Treaties IBFD; Agreement between Japan and the Federal Republic of Germany for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and to certain other taxes and the prevention of tax evasion and avoidance (17 December 2015). Treaties IBFD.

¹⁹⁶ Essa posição é manifestada por boa parte da doutrina: cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, v. 59, n. 6, 2005, p. 221; BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes Covered”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 62-63; ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 70-71.

¹⁹⁷ A respeito da comparação entre o imposto corporativo francês e o imposto corporativo espanhol, cf. GONZÁLEZ-COTERA, Álvaro de la Cueva. Tax Authorities Issue Rulings on “Comparable Income Taxes” for Participation Exemption Purposes. *European Taxation*, v. 40, n. 4, 2000, pp. 153-155.

esta nova exação é “*substancialmente similar*” aos tributos listados. Essa comparação, todavia, não estaria limitada apenas aos tributos listados pelo próprio Estado B – ente responsável pela criação do novo tributo – mas também aos tributos indicados pelo Estado A. Desse modo, é perfeitamente possível que o novo tributo, instituído pelo Estado B, seja “*substancialmente similar*” a um tributo listado pelo Estado A, e, portanto, esteja coberto pelo acordo de bitributação.

Esse raciocínio se coaduna com a própria função ampliativa do artigo 2º, a qual não elimina o caráter bilateral do tratado, servindo, em verdade, como mecanismo de proteção dos contribuintes que se valem dos benefícios ofertados pelo tratado¹⁹⁸. Patricia BRANDSTETTER ressalva que este entendimento apenas poderia ser afastado através de previsão expressa no próprio acordo de bitributação ou em protocolo, situação na qual os Estados buscariam evitar eventuais assimetrias no tratado de modo a resguardar o equilíbrio dantes pactuado¹⁹⁹.

A título exemplificativo, interessante mencionar o protocolo do tratado entre Brasil e Áustria. Em seu artigo 6º, estabelece-se que “[a] qualquer momento em que o Brasil estabelecer um imposto sobre o capital, ambos os Estados Contratantes renegociarão todas as disposições relativas à tributação do capital”²⁰⁰. Na mesma linha, o protocolo do tratado entre Brasil e Venezuela prevê que “quando um dos Estados Contratantes estabelecer um imposto sobre o patrimônio, as autoridades tributárias competentes dos Estados Contratantes se reunirão para definir as regras de aplicação do mencionado imposto no âmbito da Convenção”²⁰¹. Essas previsões indicam que a instituição de um tributo sobre o capital ou sobre o patrimônio conduzirá à reunião dos Estados Contratantes e a uma eventual renegociação do tratado.

O caso “*Kinsella vs. The Revenue Commissioners*” ilustra essa situação²⁰². Esse caso discutiu se o imposto sobre ganho de capital, introduzido pela Irlanda em 1975, está coberto pelo acordo de bitributação assinado com a Itália em 1971, cujo artigo 2º segue a

¹⁹⁸ Cf. BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. The Social Contribution on Net Profits and the Substantive Scope of Brazilian Tax Treaties – Treaty Override or Legislative Interpretation? **Bulletin for International Taxation**. Journals IBFD, v. 70, n. 9, 2016; SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom’s diverted profits tax and tax treaties: an evaluation. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 7, 2016, p. 400.

¹⁹⁹ BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 63.

²⁰⁰ ADT Brasil-Áustria (1975).

²⁰¹ 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 [“**ADT Brasil-Venezuela (2005)**”].

²⁰² IRLANDA. High Court. **Caso Kinsella vs. The Revenue Commissioners**, IEHC 250, sessão de 31 de julho de 2007, Tax Treaty Case Law IBFD.

estrutura da CM-OCDE. A Corte irlandesa esclareceu que esse novo tributo deve ser idêntico ou substancialmente similar a um tributo existente seja na Itália, seja na Irlanda. Nesse sentido, concluiu-se que o imposto sobre ganhos de capital irlandês está coberto pelo tratado por duas razões principais. Primeiro, trata-se de tributo substancialmente similar tanto ao imposto sobre a renda irlandês quanto ao imposto sobre a renda italiano, ambos listados no parágrafo 3º. Segundo, o artigo 2(2) do tratado, ao trazer a expressão “*taxes on gains from the alienation of movable or immovable property*”, evidencia que o imposto sobre ganho de capital está coberto pelo tratado.

A partir da análise desse caso julgado pela Corte irlandesa, é possível extrair duas conclusões principais. A primeira é que a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” pressupõe uma comparação com os tributos existentes, independente de qual Estado os introduziu. A segunda conclusão se refere à existência de duas portas de acesso ao escopo objetivo dos acordos de bitributação que podem ser aplicadas concomitantemente: a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º; e o “*teste de similaridade substancial*” previsto no parágrafo 4º, tal como defendido na presente dissertação.

Portanto, o “*teste de similaridade substancial*” adota como referencial os tributos existentes à época da assinatura do tratado e listados no parágrafo 3º, independentemente de qual Estado Contratante os instituiu. De todo modo, cumpre, ainda, examinar como esse teste deve ser aplicado, com base em quais critérios, e o que significa “*substancialmente similar*”.

1.3.2 O “*teste de similaridade substancial*”: função, limites e critérios de aplicação

Como visto, o atual artigo 2(4), CM-OCDE teve origem nas Convenções-Modelo do México e de Londres. Os Comentários à CM-LN México e à CM-LN Londres já esclareciam que este dispositivo tinha como objetivo assegurar a adaptação automática dos acordos de bitributação, caso fossem realizadas modificações nas leis internas dos Estados Contratantes. Isso porque, os tributos, instituídos ou modificados após a data de assinatura do tratado, estariam cobertos pelas cláusulas convencionais, desde que incidissem “*substancialmente nas mesmas bases*”.

Observa-se, assim, que a Liga das Nações resolveu utilizar a expressão “*substancialmente nas mesmas bases*”, o que já demonstra a importância da base de cálculo

dos tributos para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Atualmente, emprega-se a expressão “*idênticos ou substancialmente similares*”, a qual deriva dos trabalhos conduzidos pela OECE/OCDE.

O primeiro relatório do Grupo de Trabalho nº 3, criado pela antiga OECE, sugeria a extensão automática do tratado para tributos futuros²⁰³. Naquela época, o “*teste de similaridade substancial*” já era considerado não apenas como um instrumento necessário para a longevidade do tratado, mas também para a prevenção de medidas unilaterais adotadas pelos Estados em detrimento do equilíbrio convencional.

Identifica-se uma aproximação com a atual redação do artigo 2(4), haja vista que a delegação suíça propôs o emprego da expressão “*quaisquer outros tributos de caráter substancialmente similar*”, o que denota uma maior preocupação com a essência do tributo do que com sua forma. Por outro lado, os delegados italianos apenas se limitaram a estabelecer que, no caso de algum dos Estados Contratantes alterar substancialmente os tributos listados, esse Estado deveria notificar tal alteração ao outro Estado no prazo de seis meses, a fim de informar eventuais mudanças nas legislações domésticas, e a sanar dúvidas sobre o âmbito de aplicação do tratado. Embora as duas versões tivessem como ponto em comum a necessidade de comunicação entre os Estados Contratantes, apenas a delegação suíça manifestou preocupação em estabelecer um dispositivo específico sobre tributos substancialmente similares.

O termo “*idênticos ou substancialmente similares*” surgiu pouco tempo depois, sendo aprovado pelo Comitê Fiscal da OECE em 4 de junho de 1957²⁰⁴, e permanece até os presentes dias. Após observação realizada pelo Reino Unido²⁰⁵, foi delimitado um marco temporal para a aplicação do parágrafo 4º, qual seja, “*tributos impostos por cada Estado Contratante depois da assinatura dessa Convenção*”²⁰⁶. Antes, adotava-se a expressão “*tributos impostos subsequentemente*”, o que poderia trazer dúvidas quanto ao marco temporal.

²⁰³ OECE, Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report on the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements, FC/WP3(57)1, Paris, 10 de Janeiro de 1957, p. 9. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(57)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

²⁰⁴ OECE, Comitê Fiscal. Minutes of the 4th Session held at the Chateau de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June 1957. FC/M(57)2, Paris, 3rd July 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M\(57\)2E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M(57)2E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

²⁰⁵ OCDE, Comitê Fiscal. Observations of member countries on difficulties in the O.E.C.D. Draft Convention on income and capital. TFD/FC/209, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-209EF.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

²⁰⁶ OCDE, Comitê Fiscal. Notes on discussion of reports of working parties nº 4, 28, 29 and 30 during the 33rd session of the Fiscal Committee held from 9th to 12th December, 1969. DAF/FC/69.17, 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC\(69\)17E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC(69)17E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

Afinal, “*subsequentemente*” pode ser entendido tanto em relação à assinatura quanto à entrada em vigor do tratado.

Nesse contexto, durante os trabalhos da OCDE, foram discutidos 3 (três) caminhos para a interpretação do “*teste de similaridade substancial*”²⁰⁷. Consoante a *primeira* linha, o tratado deveria ser aplicado automaticamente a todo tributo instituído após sua assinatura. Neste caso, o parágrafo 2º seria alterado ou eliminado, enquanto os parágrafos 3º e 4º seriam meramente ilustrativos. O problema dessa visão consiste justamente em ignorar a importância do “*teste de similaridade substancial*” para o escopo objetivo dos acordos de bitributação, de modo que, ao considerar que todo e qualquer tributo instituído após a assinatura do tratado estaria automaticamente coberto, retira a própria relevância do parágrafo 4º, tornando sem sentido sua previsão no tratado.

De acordo com a *segunda* corrente, o tratado deveria ser aplicado a novos tributos sobre a renda e sobre o capital apenas se fossem semelhantes aos tributos em vigor quando o tratado foi assinado. Neste caso, os parágrafos 1º e 2º seriam eliminados (focar-se-ia na lista do parágrafo 3º, e no “*teste de similaridade substancial*” do parágrafo 4º). Essa alternativa foi apresentada pela OCDE em seus atuais Comentários ao artigo 2º, e é seguida por diversos países que decidiram excluir os parágrafos 1º e 2º, adotando, portanto, uma lista taxativa de tributos visados. Dessa maneira, a única porta de acesso ao escopo objetivo do tratado reside no “*teste de similaridade substancial*”.

Por fim, o *terceiro* caminho proposto se valia do mesmo raciocínio da alternativa anterior, mas manteria os parágrafos 1º e 2º, esclarecendo que o parágrafo 3º é exaustivo. Através do parágrafo 4º, os Estados Contratantes decidiriam quais tributos substancialmente similares deveriam ser adicionados à lista de tributos cobertos pelo tratado. Como veremos no próximo capítulo, essa alternativa está presente em alguns acordos de bitributação brasileiros, e demonstra a intenção dos Estados Contratantes em confiar nas descrições genéricas dos parágrafos 1º e 2º, apesar da adoção de uma lista supostamente taxativa.

De toda sorte, nenhuma dessas correntes se concretizou no artigo 2º, CM-OCDE, de modo que este dispositivo manteve seus quatro parágrafos. Ou seja, a descrição genérica dos parágrafos 1º e 2º, a lista exemplificativa de tributos visados, e o “*teste de similaridade*

²⁰⁷ OCDE, Comitê de Assuntos Fiscais. Working Party n° 1 on double taxation steering group on the revision of the model tax convention article 2 of the model tax convention: questions for the steering group. DAF/FE/CFA/WP1/MR(94)11, 1994, pp. 3-4. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1-MR\(94\)11E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1-MR(94)11E.pdf). Acesso em: 19 abr. 2021.

substancial”.

O artigo 2(4) se aplica independentemente de a lista constante no parágrafo 3º ser exaustiva ou exemplificativa. Como bem ressaltado por GALDINO²⁰⁸, esta observação é importante, já que os Comentários da CM-OCDE²⁰⁹, ao considerarem uma lista meramente exemplificativa, destacam que o tratado deve ser aplicado para todos os tributos idênticos ou substancialmente similares criados após a assinatura do tratado.

Na existência de tratados que adotam uma lista exaustiva e careçam dos parágrafos 1º e 2º, o “*teste de similaridade substancial*” adquire maior relevância, na medida em que se torna a única porta de entrada ao escopo objetivo dos acordos de bitributação, garantindo a funcionalidade do tratado para tributos surgidos após sua celebração, bem como evitando, inclusive, a ocorrência de situações de dupla tributação. Por outro lado, não se pode ignorar que os Estados Contratantes, ao optarem por uma lista taxativa, adotaram uma interpretação restritiva do artigo 2º, fato que deve ser levado em consideração no momento de aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

No entanto, na presença dos artigos 2(1) e 2(2), é perfeitamente possível que tributos não listados no parágrafo 3º e que não passaram pelo “*teste de similaridade substancial*”, estejam cobertos pelo tratado. Isso ocorre porque os parágrafos 1º e 2º não estão condicionados a um limite temporal, mas apenas material, bastando que o tributo incida sobre a “*renda total*” ou “*elementos da renda*”, tal como discutido no tópico 1.1.2.

Assim, a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º, por meio de suas descrições genéricas, possibilita que um tributo instituído após a assinatura do tratado, que não seja substancialmente similar aos tributos listados no parágrafo 3º, mas seja considerado um “*tributo sobre a renda*”, esteja coberto pelo tratado. Da mesma forma, um tributo recém-introduzido que não seja um “*imposto sobre a renda*” no sentido dos parágrafos 1º e 2º estará coberto pelo escopo objetivo do tratado apenas se ele for idêntico ou substancialmente similar a um tributo explicitamente listado por qualquer um dos Estados Contratantes.

Ocorre que, além de incluir elementos vagos e genéricos, a CM-OCDE e seus respectivos Comentários não fornecem quaisquer critérios para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Afinal, o que seria “*substancialmente similar*”? Quais seriam os

²⁰⁸ GALDINO, Guilherme. Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 39, 2018, p. 180.

²⁰⁹ Parágrafo 7 dos Comentários da OCDE ao artigo 2º (“*This paragraph provides, since the list of taxes in paragraph 3 is purely declaratory, that the Convention is also to apply to all identical or substantially similar taxes that are imposed in a Contracting State after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes in that State*”).

critérios adotados para a comparação entre o novo tributo e os tributos existentes à época da assinatura do tratado?

Sobre este aspecto, curioso apontar que alguns tratados não utilizam a expressão “*substancialmente similar*”, fazendo referência apenas a “*quaisquer tributos sobre a renda e o capital introduzidos após a assinatura do tratado*”²¹⁰. Tal opção denota o interesse em fugir das dificuldades derivadas do “*teste de similaridade substancial*” e em consolidar o efeito ampliativo do artigo 2º.

Como identificado em estudo anterior²¹¹, o teste proposto pelo artigo 2(4) apresenta três problemas principais. O primeiro diz respeito ao fato de o conceito de “*substancialmente similar*” ser indeterminado, já que não se sabe se ele está ligado à natureza do tributo, ou a outros elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária. A segunda deficiência se refere à definição do peso atribuído a cada um dos elementos considerados na aplicação do teste²¹². Por fim, o teste não é definitivo, uma vez que o tributo, a princípio, coberto pelo tratado pode sofrer alterações que o retirem do escopo objetivo²¹³.

Embora não sejam, por si só, decisivos, os significados, extraídos de dicionários, atuam como um ponto de partida importante para a interpretação do tratado em certas situações²¹⁴. Consoante o dicionário Michaelis²¹⁵, “*idêntico*” significa aquilo “*Que é o mesmo que o outro; Perfeitamente igual; Que é muito parecido; semelhante*”. O termo “*similar*”, por sua vez, é definido como algo “*Que é da mesma natureza ou espécie; semelhante*” e “*Que é parecido ou semelhante a outro*”. O artigo 2(4), ao se referir a tributos “*idênticos ou*

²¹⁰ Por exemplo, o tratado entre Bélgica e Tailândia: “*The Agreement shall also apply to any taxes on income and on capital as are mentioned in paragraph 2 which are imposed in either Contracting State after the date of signature of this Agreement in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify to each other any significant changes which have been made in their respective taxation laws*” (cf. Agreement between the Kingdom of Thailand and the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital. Disponível em: <https://www.rd.go.th/english/2558.html#article2>. Acesso em: 6 nov. 2022).

²¹¹ PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: política brasileira e perspectivas. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, 2019, pp. 235-236.

²¹² Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, p. 42. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022.

²¹³ CUI, Wei. **Article 2: Taxes Covered - Global Tax Treaty Commentaries**. Global Topics IBFD, item 5.3.1.

²¹⁴ Sobre o uso dos significados contidos nos dicionários para a interpretação de tratados, cf. ARGINELLI, Paolo. **Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory**. Amsterdam: IBFD, 2015, cap. 2.

²¹⁵ MICHAELIS. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>. Acesso em: 12 dez. 2022.

substancialmente similares”, adiciona uma nova camada, já que não basta que um tributo seja similar a outro, ele deve ser “*substancialmente*” similar. Nesse sentido, “*substancialmente*” deve ser entendido como algo “*relativo ou pertencente à substância*”, “*Que ou o que constitui a base ou o fundamento de qualquer coisa; essencial, principal*”.

Dessa maneira, um tributo “*idêntico*” pode ser compreendido como aquele rigorosamente igual a outro, isto é, praticamente não existem diferenças. Um tributo “*substancialmente similar*”, a seu turno, consiste naquele que, por sua essência, é semelhante a outro. Verifica-se, assim, que a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” está diretamente ligada à essência do tributo, e não a suas características formais.

A própria evolução histórica do parágrafo 4º, o qual se referia, à época da Liga das Nações, a tributos incidentes “*substancialmente nas mesmas bases*”, e a “*quaisquer outros tributos de caráter substancialmente similar*” durante os trabalhos da OECE, indica que a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” demanda a análise da essência do tributo, notadamente de sua base de cálculo, e não de seus aspectos formais. Caso fosse conferida maior relevância aos aspectos formais, tais como, denominação, alíquota, forma de cobrança, entre outros, os Estados Contratantes teriam o poder de modificar o escopo objetivo dos tratados por meio de simples mudanças no direito interno, o que levaria a situações de dupla tributação e à distorção dos limites materiais inerentes ao artigo 2º.

Na mesma toada, o próprio artigo 2(1) demonstra a irrelevância de aspectos formais para a delimitação do escopo objetivo dos acordos de bitributação ao trazer a expressão “*independente da forma em que é cobrado*”. Além disso, a intenção dos Estados Contratantes e a destinação do tributo avaliado são irrelevantes para fins de analisar se determinada exação é um “*tributo substancialmente similar*”²¹⁶. A natureza do tributo e o objeto da tributação aparecem como os fatores decisivos para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, uma vez que permitem distinguir materialmente certo tributo dos demais.

A título exemplificativo, o tratado entre Argentina e Bolívia menciona expressamente, em seu artigo 2º, os elementos que devem ser considerados na aplicação do “*teste de similaridade substancial*”²¹⁷. Consoante essa previsão, a “*similaridade substancial*” de um tributo instituído após a assinatura do tratado com um tributo listado no artigo 2(3) passa

²¹⁶ Cf. VOGEL, Klaus *et al.* **Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice**. 3. ed. Londres: Kluwer Law, 1998, p. 157; e SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 100, 2004, p. 49.

²¹⁷ Convention between the Argentine Republic and the Republic of Bolivia for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income or Profits and on Capital and Net Wealth. (30 October 1976). Treaties IBFD.

pelo exame da base de cálculo e do objeto de tributação.

Nessa linha, é interessante a posição de Alexander BLANK e Roland ISMER, que apresentam duas abordagens não-conflitantes para o “*teste de similaridade substancial*”: (i) microabordagem; e (ii) macroabordagem²¹⁸.

Consoante o primeiro método, emprega-se uma comparação individual, isto é, o tributo introduzido após a assinatura do tratado deve ser avaliado em relação a somente um tributo listado, ou aos elementos que o compõem, independentemente de qual Estado Contratante o instituiu. Para tanto, considera-se, essencialmente, a base de cálculo e o objeto de tributação. O problema deste método consiste no fato de que, caso seja adotado exclusivamente, acaba por ignorar as particularidades dos sistemas tributários, na medida em que dispensa o exame das demais materialidades previstas no ordenamento jurídico dos Estados Contratantes. Por outro lado, a macroabordagem representa uma evolução do primeiro método, tendo em vista que pressupõe a comparação não com um único tributo, mas sim com um conjunto de tributos. No entanto, a análise de todos os tributos existentes nos sistemas tributários dos dois Estados pode representar uma tarefa difícil e, muitas vezes, desnecessária²¹⁹.

Nesse contexto, VOGEL destaca o chamado “*raciocínio tipológico*”, segundo o qual a aplicação do artigo 2(4) exige o exame de todos os tipos de tributos historicamente desenvolvidos nos Estados Contratantes, em especial, naquele que instituiu o tributo analisado²²⁰. Sobre este ponto, importa destacar que os tributos, dentro dos sistemas tributários dos Estados Contratantes, sempre terão alguma semelhança, de modo que a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” desagua não na verificação se um tributo é similar a outro, porque sempre existirão semelhanças, mas sim na identificação, dentro do sistema tributário, de qual tributo mais se aproxima daquele criado após a assinatura dos tratados (“*substancial similaridade*”).

²¹⁸ ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 70-71.

²¹⁹ Cf. SCHUCH, Josef; LAN, Shimeng. Identical or Substantially Similar Taxes According to Article 2(4) OECD Model Convention 1982 and 2017. In: KOFLER, Georg, et al. (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021.

²²⁰ VOGEL, Klaus, et al. **Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to german treaty practice**. London: Kluwer Law International. 3. ed., 1998, p. 157; SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 100, 2004, pp. 49-50. Em sentido semelhante, cf. KASAZI, Abeid. Interpretation of the Material Scope of Taxes Covered by the OECD-MC. In: SCHILCHER, M.; WENINGER, P. (eds.). **Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation**. Viena: Linde, 2008, pp. 364-367.

Vale dizer: de acordo com o “*raciocínio tipológico*”, por mais que um tributo instituído após a assinatura do tratado tenha algumas características semelhantes ao imposto listado, ele não estará automaticamente coberto. É possível que este novo tributo se aproxime mais (leia-se: seja “*substancialmente similar*”) de um tributo não listado no tratado, situação na qual ele estará fora do escopo objetivo.

Esse raciocínio foi apresentado, inclusive, durante os trabalhos da antiga OECE. A delegação italiana, ao estudar o escopo objetivo do tratado, esclareceu que “*não deve se assumir que a presunção de identidade necessariamente implica identidade de estrutura dos tributos envolvidos, e, por consequência, equivalência simétrica nos seus elementos objetivos*”²²¹. Ou seja, um tributo substancialmente similar não pressupõe a identidade de seus elementos, mas parte de uma necessária comparação baseada em suas características substanciais, principalmente a base de cálculo e o objeto de tributação. Dessa maneira, é importante que os métodos referidos acima sejam empregados conjuntamente, tendo em vista que possuem caráter complementar quanto à aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

1.3.2.1 O “*teste de similaridade substancial*” à luz da jurisprudência internacional

Os elementos e métodos mencionados anteriormente vêm sendo adotados por diversas Cortes internacionais²²², o que reforça a relevância da essência do tributo na interpretação e na aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

O Conselho de Estado belga, ao analisar a cobertura de um imposto municipal no escopo objetivo do tratado entre Bélgica e Holanda, considerou a *base de cálculo* como fator decisivo para o “*teste de similaridade substancial*”²²³. A Bélgica introduziu, após a assinatura do tratado, um imposto municipal cobrado de trabalhadores fronteiriços holandeses. Neste caso, a Corte entendeu que o novo tributo era substancialmente similar a um tributo expressamente listado no tratado, tendo em vista que ambos eram calculados por meio de um percentual do imposto sobre a renda. Apesar de o novo imposto recair sobre contribuinte diverso, a base de

²²¹ OECE, Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report on the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements, FC/WP3(57)1, Paris, 10 de Janeiro de 1957, p. 11. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(57)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

²²² Sobre o uso de decisões de Cortes estrangeiras para a interpretação de acordos de bitributação, cf. JONES, John F. Avery. **Treaty Interpretation – Global Tax Treaty Commentaries 2021**. Global Topics IBFD, item 3.6.

²²³ BÉLGICA. Conseil d'État (Council of State). **Case No. 34.796**, sessão de 30 de janeiro de 1990. Tax Treaty Case Law IBFD.

cálculo foi vista como elemento-chave para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, adotando como referencial um tributo listado pelos Estados Contratantes (“*microabordagem*”)²²⁴.

Outro caso relevante diz respeito ao imposto de grandes fortunas francês²²⁵. Um cidadão austríaco, residente na Áustria, detinha ações de uma empresa francesa, motivo pelo qual declarou seu patrimônio líquido ao governo francês, recolhendo o tributo devido. Posteriormente, requereu o reembolso do imposto pago com base no acordo de bitributação entre França e Áustria. Nesse contexto, surgiu a questão sobre se o tratado era aplicável ao imposto sobre grandes fortunas francês introduzido após sua assinatura.

A autoridade fiscal francesa, por meio da Solução de Consulta nº 19/1982 (“*Ruling*”), manifestou o entendimento de que os acordos de bitributação existente não se aplicariam ao imposto sobre grandes fortunas. Essa conclusão partiu da posição equivocada de que o mero fato de o imposto ter sido introduzido após a assinatura do tratado retira qualquer possibilidade de cobertura pelo escopo objetivo. Tal raciocínio não faz sentido seja à luz do caráter ampliativo do artigo 2º, seja na presença do “*teste de similaridade substancial*”, motivo pelo qual o Tribunal considerou que o imposto francês era, se não idêntico, pelo menos semelhante ao imposto austríaco sobre capital, estando, portanto, coberto pelo acordo de bitributação²²⁶.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal administrativo de Portugal decidiu, em 2019, que um “*imposto da igreja*” (“*Kirchensteuer*”) e uma taxa de solidariedade (“*Solidaritätszuschlag*”), criada após a reunificação alemã para a reconstrução da Alemanha Oriental, estão cobertos pelo acordo de bitributação entre Portugal e Alemanha²²⁷. No caso concreto, um contribuinte – cidadão português empregado na Alemanha, mas que manteve sua residência fiscal em Portugal – requereu às autoridades fiscais portuguesas o crédito do imposto

²²⁴ A base de cálculo também foi vista como o fator mais determinante em: REINO UNIDO. Court of Appeal of England and Wales (Civil Division). **Bricom Holdings Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue**, sessão de 25 de junho de 1997. Tax Treaty Case Law IBFD.

²²⁵ FRANÇA. Grand Instance Court. **Case No. 1985-01-17**, sessão de 17 de janeiro de 1985. Tax Treaty Case Law IBFD. Sobre as características de um imposto sobre grandes fortunas e sua comparação com os impostos sobre a renda e sobre o capital, cf. OCDE. **The Role and Design of Net Wealth Taxes**. OECD Policy Studies. Paris: OECD Publishing, 2018, pp. 48-51. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en. Acesso em: 31 jan. 2022.

²²⁶ Acerca da não caracterização de novo tributo como um imposto sobre o capital, cf. HOLANDA. District Court. **Case No. 07/1879**, julgamento em 12 de agosto de 2009. Tax Treaty Case Law IBFD.

²²⁷ PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. **Case No. 041/12.5BEALM**, sessão de 6 de novembro de 2019. Tax Treaty Case Law IBFD.

pago na Alemanha em relação a esses dois tributos e ao imposto sobre a renda. No entanto, apenas foi concedido o crédito para o imposto sobre a renda pago na Alemanha.

Assim, surgiu a dúvida sobre se os tributos alemães referidos acima estariam incluídos no artigo 2º do tratado entre Portugal e Alemanha, concluído em 1980, e, por conseguinte, se Portugal estava obrigado a conceder um crédito aos contribuintes residentes, que recolheram esses impostos na Alemanha, para além do imposto de renda pago sobre os salários recebidos. Em sua decisão, a Corte portuguesa considerou que, como esses tributos alemães eram aplicados como um percentual do imposto de renda devido, eles foram instituídos em adição ao imposto sobre a renda, motivo pelo qual são substancialmente similares e, portanto, estão cobertos pelas cláusulas convencionais.

No tocante à taxa de solidariedade – introduzida após a assinatura do tratado – a Corte portuguesa decidiu, acertadamente, ao desconsiderar a natureza temporária e extraordinária do tributo para sua inclusão no escopo objetivo do tratado. Todavia, em relação ao “*imposto da igreja*”, a Corte cometeu um equívoco ao ignorar a estrutura de artigo 2º escolhida pelos Estados Contratantes.

O problema dessa decisão consiste no fato de que o “*imposto da igreja*” foi introduzido muito antes da assinatura do tratado entre Portugal e Alemanha, o qual não possui os correspondentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, adotando, assim, uma lista taxativa de tributos visados. Ou seja, a única porta de entrada ao escopo objetivo do tratado reside no “*teste de similaridade substancial*”, o qual, como visto, aplica-se apenas a tributos introduzidos após a assinatura do tratado.

Nada obstante, a Corte portuguesa aplicou o “*teste de similaridade substancial*” a tributo instituído antes da assinatura do tratado. Essa conclusão contraria a própria redação do tratado e a lógica do “*teste*”, o qual é aplicável apenas a tributos novos. Deste modo, é válido o argumento da administração tributária portuguesa no sentido de que, se os Estados Contratantes quisessem incluir esse tributo no tratado, deveriam ter mencionado expressamente na lista de tributos visados. Tal tributo apenas estaria coberto pelo tratado caso existissem as previsões correspondentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE.

Além da base de cálculo, o *objeto de tributação* também é considerado fator decisivo na aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, tal como decidido pela Suprema Corte Administrativa na Áustria.

A Corte analisou caso envolvendo o tratado entre Áustria e Reino Unido, o qual contém uma lista exaustiva de tributos visados, dentre eles o imposto comercial austríaco, bem

como prevê o “*teste de similaridade substancial*”²²⁸. Este imposto englobava três elementos tributáveis: lucros ajustados, capital ajustado, e o valor total dos salários. Após a extinção desse imposto, surgiu a questão sobre se o tratado era aplicável a um tributo introduzido após a assinatura do tratado e considerado sucessor funcional de parte do imposto anterior, relativa ao montante total dos salários (o chamado “*Kommunalsteuer*” – imposto municipal).

O Tribunal, ao examinar as principais características desse novo imposto, comparou o objeto tributável, o contribuinte, a função e o objetivo do imposto no sistema tributário doméstico para determinar se ele constitui um tributo “*substancialmente similar*” ao imposto comercial listado pelos Estados Contratantes. Além disso, a Corte esclareceu que o “*teste de similaridade substancial*” não pressupõe uma identidade entre o novo tributo e aquele listado, mas tão somente a análise da essência do tributo (“*raciocínio tipológico*”).

Ao cabo, concluiu-se que o imposto municipal era substancialmente similar a um elemento do antigo imposto comercial austríaco (montante total dos salários), motivo pelo qual estava dentro do escopo objetivo do tratado. Em decisões semelhantes sobre o imposto municipal no âmbito dos tratados com Alemanha²²⁹, e com Japão²³⁰, o Tribunal austríaco reiterou seu entendimento de que o “*teste de similaridade substancial*” depende da análise das características substanciais do tributo, principalmente de sua base de cálculo e de seu objeto de tributação.

Na mesma linha, o Tribunal australiano analisou se uma contribuição destinada à seguridade social (“*Pay Related Social Insurance – PRSI*”), introduzida pela Irlanda após a assinatura do tratado, é substancialmente similar ao imposto sobre a renda irlandês ou australiano²³¹. No caso concreto, um contribuinte australiano se mudou para a Irlanda por um período de 12 meses, sujeitando-se, assim, à tributação no território irlandês, especialmente à referida contribuição, deduzida do seu salário.

O Tribunal considerou dois aspectos principais: (i) se a aludida contribuição irlandesa representa um tributo para fins do tratado entre Austrália e Irlanda; e (ii) se ela consiste

²²⁸ ÁUSTRIA. Supreme Administrative Court (*Verwaltungsgerichtshof*). **Case No. 98/13/0021**, sessão de 15 de dezembro de 1999. Disponível em: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWR_1998130021_19991215X02/JWR_1998130021_19991215X02.pdf. Acesso em: 23 jan. 2022.

²²⁹ ÁUSTRIA. Supreme Administrative Court. **Case No. 99/15/0265**, sessão de 3 de agosto de 2000. Tax Treaty Case Law IBFD.

²³⁰ ÁUSTRIA. Supreme Administrative Court. **Case No. 2000/13/0134**, sessão de 28 de março de 2001. Tax Treaty Case Law IBFD.

²³¹ AUSTRÁLIA. Administrative Appeals Tribunal (Melbourne). **Case No. 2014-ATC 1-070**, sessão de 23 de dezembro de 2014. Tax Treaty Case Law IBFD.

em um tributo “*substancialmente similar*” aos tributos listados no tratado. Em relação à primeira questão, decidiu-se, com base nos Comentários da OCDE, que essa contribuição não é um tributo, justamente em virtude da existência de uma conexão direta entre a cobrança e a obtenção de benefício individuais pelo contribuinte, tal como analisado no tópico 1.1.2.1.

No tocante à segunda questão, o Tribunal considerou, principalmente, os seguintes elementos: (i) base de cálculo; (ii) objeto da tributação; e (iii) sujeição passiva. Com base nestes fatores, a Corte concluiu que a contribuição irlandesa não era um tributo “*substancialmente similar*” aos impostos sobre a renda irlandês e australiano, ambos listados no tratado, em virtude de três razões principais. Primeiro, o imposto sobre a renda abrange um amplo campo de contribuintes, tanto pessoas físicas como entidades não sujeitas ao imposto sobre as pessoas jurídicas, enquanto a contribuição em tela incidia sobre classes particulares de pessoas, empregados e autônomos.

Em segundo lugar, o pagamento da contribuição está diretamente relacionado ao vínculo empregatício do contribuinte, enquanto o imposto sobre a renda recai sobre os lucros ou ganhos resultantes de uma ampla gama de atividades econômicas, não estando restrito ao recebimento de salários. Por fim, as contribuições são calculadas com base em fatores complexos, incluindo os “*ganhos contabilizáveis*” de um empregado contribuinte. O imposto sobre a renda, por sua vez, é calculado mediante a aplicação de alíquota sobre a base tributável do contribuinte.

Além dos fatores considerados na decisão referida acima, os quais demonstram a conexão direta entre o “*teste de similaridade substancial*” e a essência do tributo analisado, importa destacar que a Corte, ao realizar a necessária comparação, examinou tanto os tributos listados pela Irlanda – Estado Contratante que introduziu a contribuição em tela – quanto os tributos listados pela Austrália. Essa posição demonstra que a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” pressupõe a comparação, com base em características substanciais, do tributo introduzido após a assinatura do tratado com os tributos listados no artigo 2(3), pouco importando qual Estado o instituiu.

Em outro caso interessante²³², o Tribunal dinamarquês (“*Østre Landsret*”) examinou se a cobrança sobre o reembolso de uma pensão pode ser considerada “*substancialmente similar*” aos tributos listados no tratado entre Dinamarca e França. Essa exação, introduzida pela Dinamarca após a assinatura do tratado, é aplicada, a uma alíquota de

²³² DINAMARCA. High Court of Eastern Denmark (*Østre Landsret*). **Case No. 300/1989**, sessão de 5 de maio de 1992. Tax Treaty Case Law IBFD. No mesmo sentido, vide: DINAMARCA. National Tax Tribunal (*Landsskatteretten*). **Case No. 1985-5-173**, sessão de 22 de maio de 1985. Tax Treaty Case Law IBFD.

25% (vinte e cinco por cento), quando uma pensão deixa de existir. A Corte decidiu em favor da administração tributária, ou seja, entendeu que um imposto de alíquota fixa sobre o valor bruto dos pagamentos na compra de uma pensão não poderia, de forma alguma, ser classificado como substancialmente similar a um imposto progressivo ordinário sobre o resultado líquido.

Embora tenha analisado as características substanciais do novo tributo, notadamente sua base de cálculo, dois fatores principais pesaram na conclusão da Corte. O primeiro diz respeito à existência de uma prática administrativa no sentido de que essa exação estaria fora do escopo objetivo do tratado. O segundo se refere ao fato de que o montante recebido no encerramento da pensão possui a natureza de um reembolso de pagamentos anteriores, e não de renda, razão pela qual não poderia estar coberto pelo tratado.

Um caso semelhante envolve o imposto corporativo estoniano que foge da típica tributação das pessoas jurídicas, uma vez que apenas incide quando da distribuição de lucros ou da retirada de ativos pela empresa ou por seu estabelecimento permanente²³³. Nesse sentido, a questão consistia em saber se o imposto estoniano incidente sobre os pagamentos a título de benefícios adicionais concedidos a empregados, presentes e custos de representação realizados pelo estabelecimento permanente está coberto pelo tratado entre Estônia e Finlândia, assinado em 1993, e, portanto, se existe direito a crédito.

Vale destacar que esse tratado não apresenta dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, de modo que a lista de tributos visados é exaustiva e a única “*porta de acesso*” reside no “*teste de similaridade substancial*”. De todo modo, a Suprema Corte Administrativa da Estônia concluiu que o imposto estoniano, cujo formato foi implementado em 2000, está coberto pelo tratado, podendo ser creditado contra o imposto sobre a renda recolhido na Finlândia²³⁴. Apesar de a decisão ter adotado a conclusão correta, existem fortes argumentos para afirmar que esse tributo não representa um imposto sobre a renda, na medida em que sua base de cálculo contempla custos incorridos pelo contribuinte²³⁵.

A mesma problemática discutida no caso estoniano pode ser estendida ao chamado “*Belgian Fairness Corporate Tax*”. Esse tributo belga incide, à alíquota de 5,15%, sobre

²³³ Cf. HELMINEN, Marjaana. Finland: Is the Estonian Corporate Tax Covered by Article 2 and Creditable under Article 23? In: LANG, Michael; *et. al* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2015**, Books IBFD, 2016.

²³⁴ Em sentido diverso sobre tributo bastante semelhante (“*imposto temporário sobre a distribuição de lucros*”), cf. SUÉCIA, Regeringsrätten (Supreme Administrative Court), **Case no. 5823-1985**, sessão de 3 de junho de 1986, Tax Treaty Case Law IBFD.

²³⁵ Cf. HELMINEN, Marjaana. Finland: Is the Estonian Corporate Tax Covered by Article 2 and Creditable under Article 23? In: LANG, Michael; *et. al* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2015**, Books IBFD, 2016, item IV.B.2.

distribuições de lucros de empresas ou filiais belgas que não percebem lucros tributáveis em virtude da compensação de perdas anteriores, ou da dedução de juros nocionais²³⁶. Embora a presente dissertação não tenha encontrado decisões sobre a cobertura desse tributo pelos tratados belgas, é fácil imaginar que essa questão deve chegar aos Tribunais em breve.

Em conjunto com a base de cálculo e o objeto de tributação (critérios determinantes), a sujeição passiva também se mostra um critério relevante avaliado pelas Cortes na aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

O Conselho de Estado francês analisou se o “*imposto ferroviário*” francês, incidente em montante fixo e aplicável às empresas de transporte ferroviário que utilizam o sistema ferroviário francês, era um tributo idêntico ou substancialmente similar aos tributos visados pelo tratado²³⁷. O imposto comercial francês (“*contribution des patentes*”), listado no tratado e objeto de comparação, incidia sobre qualquer pessoa física ou jurídica de nacionalidade francesa ou estrangeira que atuasse no comércio ou na indústria. Ele era calculado com base no valor locativo dos bens imóveis e equipamentos utilizados na atividade.

Com fundamento na base de cálculo e no sujeito passivo dos impostos em questão²³⁸, a Corte considerou que o imposto ferroviário francês não era substancialmente similar a um tributo listado, e, portanto, estava fora do escopo objetivo do tratado. Isso porque, possuía uma base de cálculo diferente do imposto comercial, na medida em que era calculado com base no “*material circulante*”, além de que, no imposto ferroviário, o sujeito passivo era apenas as empresas de transporte ferroviário.

Vale mencionar, ainda, um caso que atribuiu maior peso a circunstâncias especiais relativas à introdução do tributo do que à base de cálculo e ao objeto de tributação. Em 2010, a Grécia, instituiu uma contribuição extraordinária de responsabilidade social como um mecanismo de contenção da grave crise financeira vivida à época. Essa contribuição única era aplicada a empresas, cujos lucros líquidos totais declarados em 2009 fossem superiores a certo limite monetário. Com a introdução deste tributo, surgiu a dúvida se ele seria “*substancialmente similar*” ao imposto sobre a renda. Para responder a essa questão, o Tribunal grego considerou

²³⁶ Cf. MICHEL, Bob; VAN DEN BERGHE, Pieter. Fairly Odd: Belgium’s New Fairness Tax. **European Taxation**, v. 54, n. 6, 2014, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 4.2.1; DIERCKX, Frank. Belgium: Branch Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. Cahiers de Droit Fiscal International. Rotterdam: IFA, 2016, p. 180. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1540/ifa-cahier-2016-vol101b-belgium.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2022.

²³⁷ Cf. FRANÇA. Conseil d’État (Supreme Administrative Court). **Case No. 415769**, sessão de 13 de junho de 2018. Tax Treaty Case Law IBFD.

²³⁸ Ainda sobre o emprego da base de cálculo e do sujeito passivo como critérios para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, cf. HUNGRIA. Supreme Court. **Case No. Kfv.I.35.103/2008/4**, sessão de 4 de setembro de 2008. Tax Treaty Case Law IBFD.

os seguintes elementos: (i) sujeito passivo; (ii) finalidade da contribuição; e o (iii) princípio da capacidade contributiva²³⁹.

A Corte destacou que a contribuição não representa tributo “*substancialmente similar*” ao imposto de renda corporativo, motivo pelo qual estaria fora do escopo do tratado entre Grécia e Estados Unidos. Apesar de a contribuição ser calculada de acordo com as mesmas regras aplicáveis para o regime regular do imposto sobre a renda, o Tribunal concluiu que a contribuição extraordinária não consistia em uma majoração do imposto sobre a renda. Constituía, em verdade, mero encargo fiscal extraordinário que não dependia da capacidade contributiva do contribuinte.

A conclusão do Tribunal grego surpreende, uma vez que desconsidera a natureza do tributo para focar na sua finalidade e na sua duração²⁴⁰. Se a contribuição extraordinária era calculada da mesma forma que o imposto sobre a renda, ela deveria ser considerada “*substancialmente similar*” a ele, independentemente de sua natureza temporária e da finalidade para a qual foi instituída.

Nesse sentido, a caracterização de um tributo como ordinário ou extraordinário é irrelevante para fins de delimitação do escopo objetivo dos acordos de bitributação. Um tributo pode ser considerado extraordinário por diferentes razões, por exemplo alíquotas, objeto, finalidade, entre outras. Todavia, essa natureza não o retira automaticamente do escopo do tratado, sendo imprescindível a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” com base nos critérios ora discutidos, notadamente a base de cálculo, o objeto da tributação, e o sujeito passivo. Tal fato é reconhecido pelos Comentários da OCDE ao artigo 2º que deixam livre aos Estados Contratantes a exclusão de tributos extraordinários²⁴¹.

²³⁹ GRÉCIA. Administrative Court of Appeals of Athens. **Case No. 481/2012**, sessão de 7 de fevereiro de 2012. Tax Treaty Case Law IBFD. Em posição contrária a essa decisão, cf. PERROU, Katerina. Greece: ‘Taxes Covered’—Is an Extraordinary Levy on Business Profits Covered? *In*: LANG, Michael; *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2013**, Books IBFD, 2013.

²⁴⁰ Sobre outro caso no qual a finalidade do tributo e sua natureza temporária tiveram relevância, cf. SUÉCIA. Supreme Administrative Court (*Regeringsrätten*). **Case No. 5823-1985**, sessão de 3 de junho de 1986. Tax Treaty Case Law IBFD. Neste caso, discutiu-se se um imposto temporário sobre distribuições de lucros, cuja base era o valor dos lucros distribuídos menos o valor dos dividendos qualificados recebidos de outras empresas suecas, era substancialmente similar ao imposto sobre a renda. Embora o Tribunal de primeira instância tenha dado maior atenção à base de cálculo, motivo pelo qual considerou esse imposto temporário como coberto pelo tratado, a Suprema Corte Administrativa sueca reverteu a decisão, conferindo maior peso à finalidade, à natureza temporária e aos procedimentos de cobrança do tributo.

²⁴¹ Parágrafo 5 dos Comentários da OCDE ao artigo 2º (OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 92).

Esse equívoco se mostra mais evidente quando se verifica que, em caso idêntico²⁴², a Suprema Corte grega decidiu de forma diversa. No contexto de recuperação da grave crise financeira, a Grécia também instituiu uma contribuição especial de solidariedade, aplicável às pessoas físicas que apresentassem uma renda anual superior a determinado limite monetário. Ela era cobrada a alíquotas progressivas sobre os rendimentos declarados reais, imputados, tributáveis ou isentos. A principal diferença em relação à contribuição referida no outro caso julgado pela Corte diz respeito à duração da cobrança, uma vez que essa nova contribuição especial de solidariedade vigorou por seis anos.

A Suprema Corte Administrativa decidiu que a contribuição especial de solidariedade se enquadrava no escopo objetivo do tratado entre Grécia e Reino Unido, sendo considerada “*substancialmente similar*” a um imposto sobre a renda. Isso porque, ela incidia sobre a renda com o objetivo de aumentar as receitas públicas e sem conceder quaisquer benefícios correspondentes ao contribuinte do imposto. A conclusão da Corte foi confirmada pelas autoridades fiscais gregas por meio da Circular E.2009/2019, atestando que a contribuição especial de solidariedade se enquadra no âmbito de todos os tratados assinados pela Grécia²⁴³.

Wei CUI traz um exemplo semelhante²⁴⁴. Em 2011, o Japão foi assolado por um grande terremoto que resultou no acidente da usina nuclear de Fukushima, bem como em milhares de mortes. Diante desse desastre natural, o governo japonês introduziu um imposto adicional ao imposto sobre a renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Assim como a contribuição de solidariedade grega, o imposto japonês tinha um efeito extraordinário e temporário.

A partir da base de cálculo, do objeto de tributação e do sujeito passivo, chegou-se à conclusão diversa daquela adotada pelo Tribunal grego no primeiro julgamento. Entendeu-se que esse imposto extraordinário japonês era “*idêntico ou substancialmente similar*” ao imposto sobre a renda. Não à toa, esse tributo foi listado expressamente nos tratados japoneses mais recentes²⁴⁵.

²⁴² GRÉCIA. Supreme Administrative Court. **Case 2465/2018**, sessão de 21 de novembro de 2018. Tax Treaty Case Law IBFD.

²⁴³ INTERNATIONAL TAX REVIEW. Greece rules that the special solidarity tax falls within the scope of double tax conventions (Ilias Sakellariou). Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7myjklz94t/greece-rules-that-the-special-solidarity-tax-falls-within-the-scope-of-double-tax-conventions>. Acesso 25 Jan. 2022.

²⁴⁴ CUI, Wei. **Article 2: Taxes Covered - Global Tax Treaty Commentaries**. Global Topics IBFD, item 2.2.4.

²⁴⁵ Cf. Convention between Japan and Georgia for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (29 January 2021). Treaties IBFD; Convention between Japan and the Republic of Serbia for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (21 July 2020). Treaties IBFD; Convention between Japan and the Republic of Peru for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax

Portanto, a partir da análise da origem, função, critérios do artigo 2(4), CM-OCDE, e da jurisprudência internacional, afastam-se quaisquer dúvidas quanto ao referencial utilizado para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, qual seja, os tributos listados no parágrafo 3º, independente de qual Estado os introduziu. Além disso, verifica-se que os seguintes critérios são utilizados: (i) base de cálculo; (ii) objeto da tributação; e (iii) sujeição passiva. Os dois primeiros devem ser vistos como fatores determinantes, enquanto o último possui uma certa relevância, de modo que o peso de cada um desses elementos deve ser aferido caso a caso. De toda forma, é irrelevante, para fins do escopo objetivo dos acordos de bitributação, a denominação, a duração do tributo e a finalidade para a qual foi instituído.

Diante do surgimento de novos tributos, que reúnem elementos tanto de tributos cobertos pelos tratados (tributos sobre a renda) quanto de tributos não visados (“*turnover taxes*”), a delimitação dos limites e critérios inerentes à aplicação do “*teste de similaridade substancial*” ganha maior relevância. Trata-se de elemento indispensável para verificarmos, mais à frente, se os DSTs, instituídos como uma medida unilateral em face dos problemas oriundos da tributação da economia digital²⁴⁶, estão cobertos ou não pelo artigo 2º, CM-OCDE.

Por essa razão, Adolfo Martín JIMÉNEZ sugere mudanças no artigo 2º e nos Comentários da OCDE, notadamente a listagem de critérios para determinar o que são tributos sobre a renda, a fim de lidar com o surgimento desses novos tipos de tributos e desenvolver uma melhor relação entre as diferentes categorias de renda²⁴⁷. Apesar de JIMÉNEZ preferir soluções gerais, a arbitragem e o procedimento amigável mandatário também aparecem como

evasion and avoidance (18 November 2019). Treaties IBFD; Convention between Japan and the Kingdom of Spain for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (16 October 2018). Treaties IBFD; Convention between Japan and the Kingdom of Denmark for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (11 October 2017). Treaties IBFD; Convention between Japan and the Kingdom of Belgium for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (12 October 2016). Treaties IBFD; Agreement between Japan and the Federal Republic of Germany for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and to certain other taxes and the prevention of tax evasion and avoidance (17 December 2015). Treaties IBFD.

²⁴⁶ Cf. SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018, pp. 278-292; BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale. Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union. **Bulletin for International Taxation**, v. 71, n. 12, 2017; KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SCHLAGER, Christoph. Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? **European Taxation**, v. 57, n. 12, 2017; GALENDI JR., Ricardo A.; GALDINO, Guilherme Silva. Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação de jurisdição. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 297–299.

²⁴⁷ JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties and the Post BEPS World. In: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 174-181.

alternativas interessantes para delimitar o “*teste de similaridade substancial*”, conferindo maior segurança jurídica tanto aos Estados Contratantes quanto aos contribuintes, especialmente em tempos de eclosão de inúmeros “*tributos digitais*” ao redor do globo²⁴⁸.

O procedimento amigável já havia sido apresentado como uma alternativa para os problemas inerentes ao escopo objetivo dos acordos de bitributação. Esse mecanismo chegou a constar em um dos rascunhos que antecederam a Convenção-Modelo de 1963, prevendo que “*as autoridades competentes dos dois Estados deverão, por meio de procedimento amigável, esclarecer quaisquer dúvidas que possam surgir quanto aos tributos para os quais essa Convenção é aplicável*” (tradução livre)²⁴⁹. Esse dispositivo tinha como objetivo “*permitir que os Estados se consultem sempre que considerarem adequado*”, podendo ser aplicado “*sempre que surjam dúvidas quanto ao campo de aplicação da Convenção em matéria de tributos*” e “*quanto à interpretação de um ou outro dos parágrafos anteriores do Artigo, em particular o parágrafo 2, ou qualquer outra questão relativa a tributos cobrados em adição ou em substituição*”²⁵⁰.

Contudo, esse parágrafo adicional foi retirado na Convenção-Modelo de 1963, sob o argumento de que o artigo 25 já trazia o procedimento amigável²⁵¹. De todo modo, alguns tratados ainda trazem o procedimento amigável como uma solução para aferir a “*similaridade substancial*” de tributos instituídos pelos Estados Contratantes após sua assinatura, porém sem a atribuição de um efeito obrigatório²⁵².

²⁴⁸ A favor da arbitragem mandatória e do procedimento amigável para resolver os problemas em torno do artigo 2º, cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, para. 74; ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. **Intertax**, v. 45, n. 5, 2017, pp. 389-390; ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, 2018, p. 576.

²⁴⁹ OECE, Comitê Fiscal. Listing and definition of taxes on income and capital, including taxes on estates and inheritances, which should be covered by double taxation agreements, FC(57)1, Paris, 17th October, 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatyhistory.org/data/html/FC\(57\)1E.html](https://www.taxtreatyhistory.org/data/html/FC(57)1E.html). Acesso em: 15 de abril de 2021.

²⁵⁰ *Ibid.*, Commentary on the Draft Article, para. 12.

²⁵¹ Sobre a natureza do procedimento amigável, cf. BARBOSA, Mateus Calicchio. **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

²⁵² Convention between the Government of the French Republic and the Government of the Republic of Finland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (11 September 1970). Treaties IBFD; Convention between Greece and France for the avoidance of double taxation and the establishment of rules for reciprocal administrative assistance with respect to taxes on income 21 August 1963). Treaties IBFD.

1.3.3 A segunda parte do artigo 2(4) e a exigência de notificação entre os Estados Contratantes

O artigo 2(4) traz, ainda, a exigência de notificação dos Estados Contratantes quando realizadas mudanças “*significativas*” em suas legislações tributárias. Patricia BRANDSTETTER enxerga essa exigência como um instrumento vital para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, consagrando o princípio da boa-fé²⁵³. Nesse sentido, entende que a construção de um diálogo contínuo entre os Estados Contratantes é indispensável para manter, ao máximo, o equilíbrio acordado, bem como para possibilitar ajustes consensuais no tratado como resultado de mudanças na legislação tributária.

De toda sorte, por maior que seja a importância da comunicação entre os Estados Contratantes, não se pode falar que o descumprimento dessa exigência afasta a aplicação dos tratados, ou que caracteriza uma violação ao princípio da boa-fé. A aplicabilidade do “*teste de similaridade substancial*” independe da notificação de eventuais modificações no direito interno, consistindo em mera formalidade. Caso contrário, a inaplicabilidade do artigo 2(4), em virtude do descumprimento de simples exigência formal, beneficiaria o “*Estado infrator*” por sua própria torpeza.

Essa natureza fica clara nos próprios trabalhos históricos da OCDE, durante os quais se manifestou a posição de que a notificação a respeito de mudanças nas legislações representa uma formalidade desnecessária, sendo perigoso considerar que o não fornecimento de informações constitua uma violação ao acordo²⁵⁴. Admitir que a ausência de notificação impeça a cobertura de determinado tributo pelo escopo objetivo do tratado significa subverter a própria função e a redação ampliativa do artigo 2º em razão de elemento meramente formal.

No entanto, o Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF), ao analisar o tratado entre Brasil e Argentina, concluiu que a exigência de notificação condiciona o escopo objetivo do tratado²⁵⁵. Trata-se de enorme equívoco que, ao afastar a aplicação do acordo de bitributação em virtude do “*descumprimento*” por um único Estado, viola frontalmente não apenas a redação do artigo 2º, mas também o próprio caráter bilateral do tratado. Confere-se ao

²⁵³ BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 76.

²⁵⁴ OCDE, Comitê Fiscal. Observations of member countries on difficulties in the O.E.C.D. Draft Convention on income and capital. TFD/FC/209, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-209EF.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

²⁵⁵ BRASIL, CARF. **Acórdão n. 1102-001.247**, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 25 de novembro de 2014.

Estado violador o poder de obstaculizar unilateralmente a abrangência do acordo, em contrariedade ao princípio da boa-fé e ao *pacta sunt servanda* insculpidos na CVDT.

A desnecessidade de notificar o outro Estado Contratante já foi destacada em caso envolvendo o tratado entre Brasil e Chile. Após as autoridades brasileiras notificarem o Chile a respeito da edição da Lei n. 13.202/15, que incluiu a CSL nos acordos brasileiros para fins de interpretação, a administração tributária chilena informou, por meio do Ofício n. 869²⁵⁶, que essa contribuição já estaria coberta pelo acordo em virtude da redação conferida aos artigos 2(1) e 2(2). Assim, segundo a manifestação chilena, a notificação serviu como mero esclarecimento quanto ao escopo objetivo do tratado. Esse tema da CSL será retomado no próximo capítulo quando será apresentada a posição brasileira em relação ao artigo 2º.

Deste modo, a ausência da notificação prevista no parágrafo 4º não constitui impeditivo para a aplicação do tratado a tributos introduzidos após sua assinatura. Cuida-se de mera formalidade, e não de elemento determinante, para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

1.4 Síntese conclusiva do capítulo

A compreensão do artigo 2º, CM-OCDE como um todo e da relação entre seus parágrafos se mostra fundamental para a correta delimitação do escopo objetivo dos acordos de bitributação. Afinal, caso esse escopo não seja preenchido, o contribuinte não terá acesso às cláusulas convencionais, e, por consequência, aos benefícios vinculados ao tratado, permitindo que os Estados Contratantes exerçam seu poder de tributar sem quaisquer limitações. Essa relevância ganha maior destaque diante da eclosão dos DSTs, cuja natureza híbrida dificulta seu enquadramento no escopo objetivo.

Nesse contexto, a aplicação conjunta dos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º representa a primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo. Nada obstante sua redação genérica, estes dispositivos encontram um limite material, qual seja, os tratados cobrem exclusivamente tributos sobre a renda e sobre o capital. Assim, este capítulo buscou extrair um sentido autônomo de “*tributo*” e de “*renda*” no âmbito dos acordos, isto é, desvinculado da legislação doméstica dos Estados Contratantes, a fim de delimitar a aplicação dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE.

²⁵⁶ CHILE. Departamento de Normas Internacionales, Subdirección Normativa, Ofício n. 869, de 5 de abril de 2016. Disponível em: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/otras/ja869.htm>. Acesso em: 12 jul. 2020.

O conceito de “*tributo*” deriva da própria redação do artigo 2º, demais dispositivos da Convenção-Modelo, de elementos comuns dos sistemas tributários, e dos documentos históricos da OCDE. Consubstancia um pagamento compulsório ao governo (Estado, subdivisões políticas e autoridades locais), sem benefício individual direto, que independe da denominação conferida pela legislação doméstica e da forma em que é cobrado.

A expressão “*elementos de renda*” – constante no artigo 2(2), CM-OCDE – refere-se aos sistemas tributários cedulares, ou melhor, às diferentes categorias de renda existentes, na forma das cláusulas distributivas do tratado. A “*renda total*” – também presente no parágrafo 2º – está relacionada à imposição de tributos com base nas características pessoais do contribuinte. Essa histórica dicotomia entre os sistemas tributários globais e cedulares, aliada à análise do artigo 2º e das cláusulas distributivas, conduz a uma definição global ampla de “*renda*”, focada na substância do tributo, e não em sua denominação.

Vale dizer: para fins dos acordos de bitributação, é indispensável que exista um tributo e que esse tributo incida sobre a renda. Isso afeta não apenas a aplicação das cláusulas distributivas, mas também dos métodos de alívio para dupla tributação, e das previsões especiais (não-discriminação, troca de informações, entre outras).

O artigo 2(3), CM-OCDE, por sua vez, traz uma lista exemplificativa de tributos visados, a qual deriva das rodadas de negociação entre os Estados Contratantes. Essa lista apresenta dois efeitos principais: restritivo e ampliativo.

Em seu efeito *restritivo*, a exclusão expressa de determinado tributo pelos Estados Contratantes restringe a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º, de modo que esse tributo não estará coberto pelos acordos de bitributação. Contudo, a mera omissão ou o esquecimento quanto à listagem de certo tributo não afasta a cobertura deste tributo. Por outro lado, de acordo com o efeito *ampliativo*, os tributos, listados pelos Estados Contratantes, estão cobertos pelos acordos de bitributação, ainda que não preencham os requisitos dos parágrafos 1º e 2º. Ou seja, é possível que um tributo não incida essencialmente sobre a renda, mas esteja coberto pelo tratado, desde que tenha sido listado pelos Estados Contratantes.

O artigo 2(4), CM-OCDE – segunda “*porta de acesso*” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação – visa a evitar a renegociação frequente do tratado diante de modificações do direito interno, assegurando a operacionalidade das cláusulas convencionais. Este dispositivo traz o “*teste de similaridade substancial*” que pressupõe uma comparação. Sobre este aspecto, entende-se que o referencial adotado para a sua aplicação consiste na lista

de tributos disposta no artigo 2(3), independentemente de qual Estado Contratante introduziu o tributo.

Embora a CM-OCDE e seus Comentários não forneçam muitas pistas sobre o significado de “*substancialmente similar*”, fato é que a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” depende das características substanciais do tributo, ou seja, de sua essência. Nesse sentido, os elementos determinantes são a base de cálculo e o objeto de tributação, sendo a sujeição passiva um elemento relevante. Esses fatores vêm sendo empregados por diferentes Cortes internacionais. Em qualquer caso, a denominação, duração e finalidade do tributo são irrelevantes para esse teste. Nesse contexto, a presente dissertação demonstrou que a questão se resume a verificar não se um tributo é similar a outro, porque sempre existirão semelhanças (“*raciocínio tipológico*”). Busca-se, sim, identificar, dentro do sistema tributário, qual tributo mais se aproxima daquele criado após a assinatura dos tratados.

A análise do artigo 2º, CM-OCDE e de seus parágrafos fornece elementos indispensáveis para a interpretação e a aplicação do escopo objetivo dos acordos de bitributação, ainda mais considerando que sua redação permanece praticamente intacta desde 1963. De toda sorte, é igualmente indispensável a análise da estrutura escolhida pelos Estados Contratantes no caso concreto, uma vez que eventuais desvios em relação à Convenção-Modelo podem levar a resultados diversos quanto à cobertura de determinados tributos.

Este é o caso dos acordos brasileiros, os quais possuem importantes divergências quanto ao artigo 2º, CM-OCDE e merecem uma análise apartada.

CAPÍTULO 2

2. A POLÍTICA BRASILEIRA QUANTO AO ESCOPO OBJETIVO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

Após o exame da estrutura do artigo 2º, CM-OCDE e das duas “*portas de acesso*” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação, importa verificar como a rede brasileira de tratados lida com essa questão. Vale dizer: como os acordos de bitributação brasileiros delimitam seu escopo objetivo, e quais são os possíveis efeitos decorrentes de divergências em relação à CM-OCDE.

Nos últimos anos, observa-se um movimento do Brasil para a ampliação de sua rede de tratados, a fim de destravar o volume de investimentos estrangeiros no território brasileiro e de construir um campo de negócios mais sólido e amigável aos investidores²⁵⁷. Esse movimento está alinhado ao pleito brasileiro de ingresso na OCDE. No dia 25 de janeiro de 2022, o Conselho da OCDE anunciou o início das discussões sobre a adesão brasileira e de outros cinco países (Argentina, Bulgária, Croácia, Peru e Romênia)²⁵⁸. Na sequência, a OCDE apresentou um roteiro individual para o processo de avaliação detalhada²⁵⁹, o qual depende da adesão do Brasil aos valores, à visão e às prioridades refletidas na Declaração de Visão dos 60 Anos da OCDE²⁶⁰ e na Declaração do Conselho Ministerial adotada em 2021²⁶¹. Nada obstante, as negociações para a efetiva adesão podem se arrastar por muitos anos, dependendo do cenário político interno e, principalmente, do alinhamento brasileiro ao “*padrão OCDE*” em diferentes frentes, tais como, direitos humanos, meio-ambiente, combate à corrupção, e tributação²⁶².

²⁵⁷ Cf. CNI/FET. Análise da Rede Brasileira de Acordos de Dupla Tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação. 2015 Ernst & Young Serviços Tributários. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/b0/99/b099ac62-21ac-4266-bb36-a967470d5de4/analise_de_rede_brasileira_de_acordos_de_dupla_tributacao.pdf. Acesso em: 11 fev. 2022.

²⁵⁸ OCDE. Resolution of the Council on the Opening of Accession Discussions (Adopted by the Council at its 1438th session on 25 January 2022). C(2017)92/FINAL, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/newsroom/Resolution-of-the-Council-on-the-Opening-of-Accession-Discussions-C-2017-92-final.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

²⁵⁹ OCDE. Roadmap for the OECD Accession Process of Brazil. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/roadmap-oecd-accession-process-brazil-en.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2022.

²⁶⁰ OCDE. Trust in Global Cooperation – The Vision for the OECD for the Next Decade. Disponível em: [https://www.oecd.org/mcm/MCM_2021_Part_2_\[C-MIN_2021_16-FINAL.en\].pdf](https://www.oecd.org/mcm/MCM_2021_Part_2_[C-MIN_2021_16-FINAL.en].pdf). Acesso em: 11 fev. 2022.

²⁶¹ OCDE. 2021 Ministerial Council Statement. Disponível em: <https://www.oecd.org/mcm/MCM-2021-Part-2-Final-Statement.EN.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

²⁶² Sobre esta frente, uma das principais discussões diz respeito ao alinhamento das regras brasileiras de preços de transferência ao modelo OCDE. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Brazilian Perspective on International Tax Governance. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n. 1, 2021,

De toda sorte, a rede brasileira – composta, atualmente, por 35 tratados²⁶³ – é bastante limitada quando se olha para o tamanho do Brasil e sua participação em uma economia altamente globalizada.

Nesse contexto, o presente capítulo visa a analisar a política brasileira quanto ao escopo objetivo dos acordos de bitributação²⁶⁴, identificando as principais divergências em relação à CM-OCDE e os impactos dessas diferenças na interpretação e aplicação dos tratados brasileiros. Pretende-se, ainda, examinar a parca jurisprudência nacional sobre o tema, bem como casos limítrofes que colocam dúvidas quanto à efetiva cobertura da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL e da CIDE-Remessas nos tratados brasileiros.

2.1 A rede brasileira de acordos de bitributação e seus distanciamentos quanto ao artigo 2º, CM-OCDE

O Brasil apresenta algumas divergências no escopo objetivo de seus acordos de bitributação em comparação com o artigo 2º, CM-OCDE. A maioria dos tratados brasileiros segue a redação alternativa proposta nos Comentários da OCDE ao artigo 2º, qual seja, a exclusão dos artigos 2(1) e 2(2) e a adoção de uma lista taxativa de tributos visados, escolhendo, portanto, uma interpretação restritiva quanto aos tributos cobertos pelo tratado. Isso significa que, na maior parte dos acordos de bitributação pátrios, a única porta de entrada ao escopo objetivo consiste no “*teste de similaridade substancial*”. Como veremos, existem também tratados que mantêm os parágrafos 1º, 2º, ou ambos, e buscam, ao mesmo tempo, introduzir uma lista taxativa, o que coloca dúvida quanto à adoção de uma interpretação restritiva nestes

pp. 118-123; OCDE/RFB. Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard – A Joint Assessment of the similarities and differences between the Brazilian and OECD frameworks. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

²⁶³ Além dos 35 tratados vigentes, são considerados, para fins da presente dissertação, os acordos de bitributação recentemente celebrados pelo Brasil com Colômbia, Polônia, Reino Unido e Uruguai, muito embora ainda aguardem aprovação pelo Congresso Nacional. Esses tratados foram obtidos através do sítio eletrônico <https://concordia.itamaraty.gov.br/>, com acesso no segundo semestre de 2022.

²⁶⁴ Sobre outros aspectos da política brasileira de tratados, especialmente, quanto à tributação de serviços, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 22, 2008, pp. 267-287; SCHOUERI, Luís Eduardo; e SILVA, Natalie Matos. Brazil. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; e STARINGER, Claus. **The impact of the OECD and UN model conventions on bilateral tax treaties**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, pp. 171-202; ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. **Double Tax Treaties Policies of Brazil: the Brazilian Model Tax Convention**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018; PIGNATARI, Leonardo Thomaz. The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B, UN Model Convention. **Intertax**, v. 49, n. 8/9, 2021, pp. 674-680.

casos.

Dessa forma, cumpre examinar cada parágrafo do artigo 2º, de modo a identificar as diferenças existentes entre os tratados brasileiros e a CM-OCDE, bem como a apontar os eventuais efeitos dessas divergências.

Como visto no capítulo anterior, o artigo 2(1), CM-OCDE estabelece um limite geral e material ao escopo objetivo dos acordos de bitributação, restringindo sua aplicação aos *“tributos sobre a renda e sobre o capital impostos em nome de um Estado Contratante, ou de suas subdivisões políticas, ou autoridades locais, independentemente da forma com que são cobrados”*. Na rede brasileira, 20 (vinte) tratados não possuem este dispositivo²⁶⁵, dentre eles

²⁶⁵ BRASIL. Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital concluída entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria, em Viena, a 24 de maio de 1975 [*“ADT Brasil-Áustria (1975)”*]; BRASIL. Decreto n. 762, de 19 de fevereiro de 1993. Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991 [*“ADT Brasil-China (1991)”*]; BRASIL. Decreto n. 354, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia, celebrado em Seul, em 7 de março de 1989; Decreto n. 9.572, de 21 de novembro de 2018. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Brasília, em 24 de abril de 2015 [*“ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015)”*]; BRASIL. Decreto n. 75.106, de 20 de dezembro de 1974. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca, celebrada em Copenhague, em 27 de agosto de 1974; 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, Celebrada em Copenhague em 27 de agosto de 1974, firmado em Copenhague, em 23 de março de 2011 [*“ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011)”*]; 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 [*“ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018)”*]; BRASIL. Decreto n. 2.465, de 19 de janeiro de 1998. Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996 [*“ADT-Brasil-Finlândia (1996)”*]; BRASIL. Decreto n. 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento entre Brasil e França, concluída em Brasília, em 10 de setembro de 1971 [*“ADT Brasil-França (1971)”*]; BRASIL. Decreto n. 53, de 8 de março de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria, celebrada em Budapeste, em 20 de junho de 1986 [*“ADT Brasil-Hungria (1986)”*]; BRASIL. Decreto n. 510, de 27 de abril de 1992. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988; Decreto n. 9.219, de 4 de dezembro de 2017. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988, firmado em Brasília, em 15 de outubro de 2013 [*“ADT Brasil-Índia (1988/2013)”*]; 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

os tratados recém-promulgados com Emirados Árabes Unidos e Suíça.

Por outro lado, 14 (catorze) tratados brasileiros contêm o equivalente ao artigo 2(1), CM-OCDE²⁶⁶, com algumas diferenças, dentre eles o acordo com a Argentina que, após o

2002 [*“ADT Brasil-Israel (2002)”*]; BRASIL. Decreto n. 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967; Decreto n. 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, concluído em Tóquio, a 23 de março de 1976 [*“ADT Brasil-Japão (1967/1976)”*]; BRASIL. Decreto n. 85.051, de 18 de agosto de 1980. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Luxemburgo, em 8 de novembro de 1978 [*“ADT Brasil-Luxemburgo (1978)”*]; BRASIL. Decreto n. 86.710, de 9 de dezembro de 1981. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Brasília, em 21 de agosto de 1980; Decreto n. 9.966, de 8 de agosto de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, celebrada em Brasília, em 21 de agosto de 1980, firmado em Brasília, em 20 de fevereiro de 2014 [*“ADT Brasil-Noruega (1980/2014)”*]; BRASIL. Decreto n. 4.012, de 13 de novembro de 2001. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000 [*“ADT Brasil-Portugal (2000)”*]; 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 [*“ADT Brasil-Rússia (2004)”*]; BRASIL. Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia, concluída em Brasília, em 25 de abril de 1975 [*“ADT Brasil-Suécia (1975)”*]; 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 [*“ADT Brasil-Suíça (2018)”*]; 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 [*“ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008)”*]; 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 do Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010 [*“ADT Brasil-Turquia (2010)”*]; 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 [*“ADT Brasil-Venezuela (2005)”*].

²⁶⁶ 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, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003; Decreto n. 9.559, de 12 de novembro de 2018. Promulga o texto do Protocolo Alterando 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, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003, firmado em Pretória, em 31 de julho de 2015 [*“ADT Brasil-África do Sul (2003/2015)”*]; BRASIL. Decreto n. 72.542, de 30 de julho de 1973. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda entre Brasil e Bélgica, firmado em Brasília, em 23 de julho de 1972; Decreto n. 6.332, de 28 de dezembro de 2007. Promulga a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final, assinados em Brasília em 23 de junho de 1972, celebrada em Brasília, em 20 de novembro de 2002 [*“ADT Brasil-Bélgica (1972/2002)”*]; BRASIL. Decreto n. 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá, em Brasília, a 4 de junho de 1984 [*“ADT Brasil-Canadá (1984)”*]; 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

Protocolo assinado em 2017, passou a incluir o parágrafo 1º²⁶⁷. Acrescentam-se a esse grupo os novos tratados com Singapura²⁶⁸, recém-promulgado pela Presidência da República, Colômbia²⁶⁹, assinado em agosto de 2022, Polônia, celebrado em setembro de 2022²⁷⁰, Reino

República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001 [*“ADT Brasil-Chile (2001)”*]; BRASIL. Decreto n. 95.717, de 11 de fevereiro de 1988. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador, celebrada em Quito, em 26 de maio de 1983 [*“ADT Brasil-Ecuador (1983)”*]; BRASIL. Decreto n. 43, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca, assinada em Brasília, em 26 de agosto de 1986 [*“ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986)”*]; BRASIL. Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, concluída em Brasília, em 14 de novembro de 1974 [*“ADT Brasil-Espanha (1974)”*]; BRASIL. Decreto n. 241, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas, concluída em Brasília, em 29 de setembro de 1983 [*“ADT Brasil-Filipinas (1983)”*]; BRASIL. Decreto n. 85.895, de 6 de maio de 1981. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana, celebrada em Roma, em 3 de outubro de 1978 [*“ADT Brasil-Itália (1978)”*]; 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 [*“ADT Brasil-México (2003)”*]; BRASIL. Decreto n. 355, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, concluída em Brasília, em 8 de março de 1990 [*“ADT Brasil-Países Baixos (1990)”*]; 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 [*“ADT Brasil-Peru (2006)”*]; BRASIL. Decreto n. 5.799, de 7 de julho 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 [*“ADT Brasil-Ucrânia (2002)”*].

²⁶⁷ 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, concluída em Buenos Aires, em 17 de maio de 1980; 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 [*“ADT Brasil-Argentina (1980/2017)”*].

²⁶⁸ 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. [*“ADT Brasil-Singapura (2018)”*].

²⁶⁹ BRASIL. Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Colômbia para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais, celebrada em Brasília, em 5 de agosto de 2022 [*“ADT Brasil-Colômbia (2022)”*]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12291?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=350>. Acesso em: 11 ago. 2022.

²⁷⁰ BRASIL. Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República da Polônia para a Eliminação da Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo, celebrado em Nova York, em 20 de setembro de 2022 [*“ADT Brasil-Polônia (2022)”*]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento->

Unido²⁷¹, firmado em novembro de 2022, e Uruguai²⁷², pendente de aprovação pelo Congresso Nacional.

Sobre este ponto, importa destacar, ainda, que Brasil e China assinaram, em 23 de maio de 2022, um novo protocolo, por meio do qual alteraram completamente o escopo objetivo do tratado²⁷³. Com essa alteração, o tratado entre esses dois países passou a incluir dispositivo correspondente ao artigo 2(1), CM-OCDE. A mesma situação envolve o tratado com a Índia, uma vez que foi celebrado um novo protocolo em agosto de 2022, incluindo dispositivo equivalente ao artigo 2(1)²⁷⁴. De todo modo, esses protocolos ainda aguardam aprovação pelo Congresso Nacional.

As principais divergências em relação ao artigo 2(1) envolvem três elementos. Primeiro, a menção somente a tributos sobre a renda, excluindo-se, assim, os tributos sobre o capital²⁷⁵. Sobre este ponto, destaca-se que apenas os tratados firmados com Argentina, Reino Unido e Uruguai são aplicáveis tanto a tributos sobre a renda quanto a tributos sobre o capital²⁷⁶. O segundo aspecto diz respeito à exclusão da referência às subdivisões políticas e autoridades locais²⁷⁷, salvo os acordos celebrados com a Itália que menciona “*subdivisão política ou*

[acordo/12613?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=246](https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12613?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=246). Acesso em: 7 nov. 2022.

²⁷¹ BRASIL. Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo [“*ADT Brasil-Reino Unido (2022)*”]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12641?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=255>. Acesso em: 1 dez. 2022.

²⁷² BRASIL. 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, celebrados em Brasília, em 07 de junho de 2019 [“*ADT Brasil-Uruguai (2019)*”]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12291?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=350>. Acesso em: 11 fev. 2022.

²⁷³ BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Pequim, em 5 de agosto de 1991. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12575?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=58>. Acesso em: 2 ago. 2022.

²⁷⁴ BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988 (modificada pelo Protocolo assinado em outubro de 2013). Disponível em <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12602?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=145>. Acesso em: 30 ago. 2022.

²⁷⁵ Tal fato está alinhado à posição manifestada pelo Brasil quanto ao artigo 2(1), CM-OCDE, já que não possuímos tributos sobre o capital. Mesma posição foi apresentada por Indonésia, Malásia e Singapura (cf. OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 611).

²⁷⁶ Cf. ADT Brasil-Argentina (1980/2017), ADT Brasil-Reino Unido (2022) e ADT Brasil-Uruguai (2019).

²⁷⁷ Esse aspecto também está ligado à posição reservada pelo Brasil quanto à parte do artigo 2(1), CM-OCDE referente à aplicação do tratado a tributos de subdivisões políticas ou autoridade locais.

administrativa ou autoridade local”²⁷⁸, o Reino Unido, e com a China e a Índia na forma dos protocolos recém-celebrados. Por fim, ressalta-se a ausência de menção à irrelevância das formas de cobrança do tributo para fins de aplicação do tratado. Embora essa última característica derive de posição manifestada pelo Brasil quanto ao artigo 2(1), CM-OCDE, apenas os tratados firmados com África do Sul, Chile e Ucrânia não se referem à irrelevância da forma de cobrança do tributo²⁷⁹.

O artigo 2(2), CM-OCDE busca conferir uma “*definição*” a “*tributos sobre a renda e sobre o capital*” como aqueles “*cobrados sobre renda total, capital total, ou elementos da renda ou do capital, incluindo tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel, sobre o valor total dos salários pagos pelas empresas, assim como tributos sobre a valorização do capital*”. Este dispositivo está presente em apenas 8 (oito) tratados brasileiros²⁸⁰, porém apresenta, ao menos, quatro versões diferentes. Vale ressaltar que esse dispositivo também foi incluído pelo novo protocolo que altera o tratado entre Brasil e China²⁸¹, e consta no tratado assinado com o Reino Unido.

A primeira versão traz uma “*definição*” mais enxuta de tributos sobre a renda como “*aqueles que gravarem a totalidade da renda ou partes da mesma*”. Essa redação é adotada no tratado com a África do Sul. Os tratados com Chile e Peru seguem redação praticamente igual – “*gravam a totalidade da renda ou qualquer parte da mesma*”. Observa-se que não há qualquer menção aos tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de bens móveis ou imóveis, ou aos tributos sobre o montante total dos salários pagos e sobre a valorização do capital. Tal fato não afasta, de forma alguma, os tributos sobre os ganhos e sobre a valorização do capital do escopo objetivo dos acordos de bitributação, a menos que haja manifestação expressa dos Estados Contratantes a favor de sua exclusão. Isso porque, a referência a eles na CM-OCDE é meramente exemplificativa, diferentemente do que ocorre com os tributos sobre

²⁷⁸ Cf. Art. 2, parágrafo 1º, ADT Brasil-Itália (1978).

²⁷⁹ Cf. Art. 2, parágrafo 1º, ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-Ucrânia (2002).

²⁸⁰ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suíça (2018); e ADT Brasil-Uruguai (2019).

²⁸¹ BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Pequim, em 5 de agosto de 1991. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12575?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=58>. Acesso em: 2 ago. 2022.

o montante total dos salários (natureza constitutiva)²⁸².

Uma segunda versão envolve os tratados celebrados com Espanha e Singapura, os quais seguem uma redação praticamente idêntica ao artigo 2(2), CM-OCDE. A única diferença consiste na ausência de referência aos tributos sobre o capital (totalidade do capital ou elementos do capital), em conformidade com a redação adotada por estes tratados no parágrafo 1º. Neste grupo, também se inclui a nova redação do artigo 2º conferida pelo protocolo assinado por Brasil e China, a qual, todavia, não faz referência aos impostos sobre a valorização de capital, diferentemente dos tratados com Espanha e Singapura.

Interessante mencionar também a redação escolhida pelo recém-promulgado tratado com a Suíça. Em seu artigo 2º, parágrafo 3º (numeração diferente daquela adotada em todos os demais tratados pátrios), estabelece-se que tributos sobre a renda são aqueles “*cobrados sobre renda total ou elementos de rendimento*”, fazendo referência expressa apenas aos “*tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel*”.

Por fim, destaca-se que apenas os tratados firmados com Argentina e Uruguai possuem redação idêntica àquela adotada na CM-OCDE, já que, como mencionado anteriormente, são aplicáveis a tributos sobre a renda e sobre o capital.

Nesse contexto, o panorama da rede brasileira de tratados quanto aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE traz algumas situações curiosas e coloca dúvidas em torno da interpretação escolhida pelo Estados Contratantes e da extensão do efeito ampliativo do artigo 2º. Como defendido na presente dissertação, a aplicação conjunta e independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE consiste na primeira “*porta de acesso*” aos acordos de bitributação. A maior parte dos acordos de bitributação brasileiros não possui os equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2)²⁸³, o que denota a escolha por uma interpretação restritiva dos tributos visados, fugindo das descrições genéricas contidas nestes dispositivos. Nestes casos, a única “*porta de acesso*” ao tratado reside no “*teste de similaridade substancial*”, o qual, como vimos, está restrito a tributos novos, instituídos após a assinatura do tratado.

Em relação ao restante dos tratados brasileiros, temos, basicamente, três grupos. O primeiro é composto por 7 (sete) tratados que contêm tanto o parágrafo 1º quanto o parágrafo

²⁸² Cf. tópico 1.1.2.2

²⁸³ Cf. ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018); ADT-Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-Japão (1967/1976); ADT Brasil-Luxemburgo (1978); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Portugal (2000); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT Brasil-Suécia (1975); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010); ADT Brasil-Venezuela (2005).

2º²⁸⁴, além do novo escopo objetivo incluído pelo protocolo recém-assinado por Brasil e China, e do tratado recém-celebrado com o Reino Unido. Neste caso, é evidente que os Estados Contratantes decidiram confiar nas descrições genéricas contidas nos parágrafos 1º e 2º, confirmando o efeito ampliativo do artigo 2º. Dessa forma, para estes tratados, existem duas “*portas de acesso*” ao escopo objetivo: (i) a aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), tal como demonstrada no tópico 1.1; e (ii) o “*teste de similaridade substancial*” previsto no artigo 2(4), examinado no tópico 1.3.

O segundo grupo é formado pelos tratados que possuem apenas o parágrafo 1º²⁸⁵, ou seja, não apresentam uma “*definição*” de tributos sobre a renda. Neste grupo, inclui-se também os tratados recém-assinados pelo Brasil com Colômbia²⁸⁶ e Polônia²⁸⁷, e o tratado com a Índia na forma do novo protocolo²⁸⁸. Basicamente, estes tratados preveem a aplicação das cláusulas convencionais aos tributos sobre a renda cobrados por um Estado Contratante, independentemente da forma de cobrança²⁸⁹. Nesta situação, poder-se-ia imaginar, em uma primeira análise, uma interpretação mais extensiva dos tributos visados, já que os Estados Contratantes decidiram manter o parágrafo 1º, deixando claro que o tratado se aplica a tributos sobre a renda.

O mesmo efeito poderia ser identificado em um último caso que, em verdade, não representa um grupo. Trata-se do tratado entre Brasil e Suíça, o qual não possui o parágrafo 1º, mas tão somente o parágrafo 2º²⁹⁰. Dessa maneira, o tratado traz uma definição isolada de tributos sobre a renda como “*todos os tributos cobrados sobre renda total ou elementos de rendimento, incluindo tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel*”.

²⁸⁴ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Singapura (2018); e ADT Brasil-Uruguai (2019).

²⁸⁵ Cf. ADT Brasil-Bélgica (1972/2002); ADT Brasil-Canadá (1984); ADT Brasil-Ecuador (1983); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-Itália (1978); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Ucrânia (2002).

²⁸⁶ ADT Brasil-Colômbia (2022).

²⁸⁷ ADT Brasil-Polônia (2022).

²⁸⁸ BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988 (modificada pelo Protocolo assinado em outubro de 2013). Disponível em <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12602?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=145>. Acesso em: 30 ago. 2022.

²⁸⁹ Dentro deste grupo, apenas o ADT Brasil-Ucrânia (2002) não menciona expressamente a irrelevância da forma de cobrança do tributo para fins de aplicação do tratado.

²⁹⁰ Cf. ADT Brasil-Suíça (2018).

Como demonstrado no capítulo anterior, o efeito ampliativo do escopo objetivo dos acordos de bitributação depende da leitura e da aplicação conjuntas dos parágrafos 1º e 2, na medida em que se complementam e constituem, conjuntamente, a primeira “*porta de acesso*” ao tratado. No entanto, é difícil ignorar, diante da presença isolada do parágrafo 1º ou do parágrafo 2º, a existência de, ao menos, um acesso ao escopo objetivo dos tratados, decorrente de manifestação expressa dos Estados Contratantes. Essa porta permitiria a inclusão de um tributo sobre a renda, independentemente de quando foi instituído (antes ou depois da assinatura do tratado).

Por essa razão, é recomendável que os Estados, ao delimitarem o escopo objetivo de seus tratados, sigam a redação do artigo 2º, CM-OCDE, contendo tanto o parágrafo 1º quanto o parágrafo 2º (interpretação extensiva), ou a redação alternativa que exclui esses dois parágrafos (interpretação restritiva). Evita-se, assim, a criação de “*portas entreabertas*” para o escopo objetivo dos tratados que podem gerar insegurança jurídica e controvérsias desnecessárias.

Apesar dessas situações nebulosas que serão analisadas concretamente no tópico 2.2, verifica-se que, ao excluir os parágrafos 1º e 2º na maioria de seus tratados, o Brasil segue essencialmente uma política restritiva quanto ao escopo objetivo, adotando, portanto, uma lista taxativa de tributos visados. A natureza taxativa dessa lista é marcada pela ausência da expressão “*em particular*”, presente no artigo 2(3), CM-OCDE. Esta lista exaustiva apresenta como tributo brasileiro apenas o “*imposto federal sobre a renda*”, com a exclusão de algumas incidências em determinados tratados²⁹¹, de modo que a única “*porta de acesso*” reside no “*teste de similaridade substancial*”.

Nesse contexto, importa destacar fato curioso. Embora as versões em português dos tratados brasileiros com Emirados Árabes Unidos, Singapura, Suíça, Turquia e Uruguai omitam a expressão “*em particular*”, as versões em inglês (no caso do Uruguai, a versão em espanhol) contêm essa expressão. Essa divergência entre as versões traz duas dúvidas principais. Primeiro, se haveria uma mudança da política brasileira, passando a seguir nos tratados mais recentes uma lista meramente exemplificativa no parágrafo 3º. A segunda dúvida se refere à qual versão deve ser aplicada (em português – lista taxativa, ou, em inglês/espanhol – lista exemplificativa). Os demais acordos brasileiros omitem a expressão “*em particular*” em todas as suas versões.

Os tratados assinados com Emirados Árabes Unidos, Suíça e Turquia preveem

²⁹¹ Cf. ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. **Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das convenções-modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 89.

expressamente que, em caso de divergência de interpretação entre as versões, prevalecerá a versão em inglês²⁹². Em relação aos acordos com Uruguai e Singapura, não há previsão sobre a prevalência de determinada versão, sendo ambas igualmente autênticas.

Como os tratados firmados com Emirados Árabes Unidos e Turquia não possuem os correspondentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, é possível afirmar que a lista de tributos visados possui natureza taxativa, muito embora as versões em inglês apresentem a expressão “*em particular*”. Assim, parece mais um equívoco da versão em inglês do que uma mudança de posição brasileira.

Por outro lado, os tratados celebrados com Uruguai e Singapura possuem os equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), o que abre a possibilidade real de adoção de uma lista exemplificativa no parágrafo 3º. Considerando que esses tratados não preveem a prevalência de determinada versão, a dúvida permanece. De qualquer forma, eventual erro na redação do acordo deve ser corrigido pelos Estados Contratantes²⁹³.

No caso do tratado com a Suíça, o artigo 2º possui apenas o equivalente ao parágrafo 2º, de modo que também permitiria a adoção de uma lista exemplificativa de tributos visados. Neste caso, há previsão de prevalência da versão em inglês, o que leva à conclusão pela natureza exemplificativa da lista.

²⁹² Sobre a prevalência de determinada versão, cf. art. 33, CVDT (1. Quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevaleça um texto determinado. 2. Uma versão do tratado em língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o prever ou as partes nisso concordarem. 3. Presume-se que os termos do tratado têm o mesmo sentido nos diversos textos autênticos. 4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalece nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revela uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimina, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos).

²⁹³ Sobre a correção de erros no texto do tratado, cf. Artigo 79, CVDT (1. Quando, após a autenticação do texto de um tratado, os Estados signatários e os Estados contratantes acordarem em que nele existe erro, este, salvo decisão sobre diferente maneira de correção, será corrigido: a) mediante a correção apropriada no texto, rubricada por representantes devidamente credenciados; b) mediante a elaboração ou troca de instrumento ou instrumentos em que estiver consignada a correção que se acordou em fazer; ou c) mediante a elaboração de um texto corrigido da totalidade do tratado, segundo o mesmo processo utilizado para o texto original. 2. Quando o tratado tiver um depositário, este deve notificar aos Estados signatários e contratantes a existência do erro e a proposta de corrigi-lo e fixar um prazo apropriado durante o qual possam ser formuladas objeções à correção proposta. Se, expirado o prazo: a) nenhuma objeção tiver sido feita, o depositário deve efetuar e rubricar a correção do texto, lavrar a ata de retificação do texto e remeter cópias da mesma às partes e aos Estados que tenham direito a ser partes no tratado; b) uma objeção tiver sido feita, o depositário deve comunicá-la aos Estados signatários e aos Estados contratantes. 3. As regras enunciadas nos parágrafos 1 e 2 aplicam-se igualmente quando o texto, autenticado em duas ou mais línguas, apresentar uma falta de concordância que, de acordo com os Estados signatários e os Estados contratantes, deva ser corrigida. 4. O texto corrigido substitui ab initio o texto defeituoso, a não ser que os Estados signatários e os Estados contratantes decidam de outra forma. 5. A correção do texto de um tratado já registrado será notificado ao Secretariado das Nações Unidas. 6. Quando se descobrir um erro numa cópia autenticada de um tratado, o depositário deve lavrar uma ata mencionando a retificação e remeter cópia da mesma aos Estados signatários e aos Estados contratantes).

Apesar de inexistir qualquer indicação de que o Brasil esteja mudando sua política em relação ao artigo 2(3), CM-OCDE, passando a adotar uma lista exemplificativa, essas situações reforçam o raciocínio desenvolvido acima. Vale dizer: a adoção isolada dos parágrafos 1º ou 2º pode criar uma “*porta entreaberta*” de acesso ao escopo objetivo dos acordos de bitributação, colocando em dúvida a interpretação escolhida pelos Estados Contratantes e o próprio alcance das cláusulas convencionais.

Seguindo na análise da política brasileira quanto ao escopo objetivo de seus tratados, importa examinar, agora, o artigo 2(4), CM-OCDE que traz o chamado “*teste de similaridade substancial*”, cuja aplicação está restrita apenas a tributos novos (instituídos após a assinatura do tratado). Todos os tratados brasileiros possuem esse dispositivo, com pequenas, porém relevantes, diferenças em relação à CM-OCDE. Essas diferenças podem ser divididas em quatro aspectos.

Primeiro, a maior parte dos acordos de bitributação brasileiros reproduz integralmente o artigo 2(4), CM-OCDE, variando apenas o emprego dos termos “*idênticos ou substancialmente similares*”²⁹⁴ ou “*idênticos ou substancialmente semelhantes*”²⁹⁵, o que não produz maiores consequências. Todavia, alguns tratados apresentam expressões diversas, tais como “*natureza idêntica ou análoga*”²⁹⁶, “*natureza idêntica ou substancialmente análoga*”²⁹⁷, “*substancialmente semelhantes*” (ausência de referência a tributos “*idênticos*”)²⁹⁸, “*natureza idêntica ou similar*”²⁹⁹. Embora essas expressões sejam sinônimas (“*similar*”, “*semelhante*”, “*análoga*”), a retirada do termo “*substancialmente*” pode indicar que, para fins de inclusão de um tributo introduzido após a assinatura do tratado, não seria necessária a identificação de uma similaridade/semelhança tão grande assim, ou melhor, “*substancial*”. De qualquer forma, a aplicação deste dispositivo ainda depende da análise da essência do tributo, de modo que, por mais que o emprego de expressões diversas não seja recomendável e possa ocasionar dúvidas

²⁹⁴ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Colômbia (2022); ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-Polônia (2022); ADT Brasil-Reino Unido (2022); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suíça (2018); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010); ADT Brasil-Uruguai (2019); ADT Brasil-Venezuela (2005). No protocolo recém-assinado por Brasil e China, os países se valem da expressão “*substancialmente similares*”, em vez de “*substancialmente semelhantes*” constante na primeira versão do tratado. O mesmo ocorre na nova convenção assinada entre Brasil e Noruega.

²⁹⁵ Cf. ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-Canadá (1984); ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Itália (1978); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Suécia (1975); ADT Brasil-Ucrânia (2002).

²⁹⁶ Cf. ADT Brasil-Bélgica (1972/2002); ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Luxemburgo (1978).

²⁹⁷ ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-Equador (1983); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Peru (2006).

²⁹⁸ Cf. ADT Brasil-Japão (1967/1976).

²⁹⁹ Cf. ADT Brasil-Portugal (2000).

quanto à extensão do escopo objetivo dos tratados, não se verificam impactos significativos com o uso dessas variações.

Um *segundo aspecto* diz respeito à fixação do marco temporal para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Como discutido no capítulo anterior, esse teste apenas se aplica a tributos novos, ou seja, àqueles introduzidos após a assinatura do tratado. Tal delimitação temporal é relevante para evitar dúvidas quanto à aplicação do teste a tributos criados após a assinatura, porém antes da entrada em vigor do tratado. Por essa razão, a OCDE, em sua Convenção-Modelo de 1977, afastou o emprego da expressão “*tributos impostos subsequentemente*”, passando a adotar o atual limite temporal (“*após a data de assinatura*”)³⁰⁰.

Ocorre que alguns tratados brasileiros não fazem referência a esse marco temporal, utilizando-se de expressões imprecisas como “*posteriormente introduzidos*”³⁰¹, “*posteriormente criados*”³⁰², “*impostos futuros*”³⁰³, e “*posteriormente cobrados*”³⁰⁴. Essa prática traz os mesmos problemas identificados pela OCDE na década de 1970, ou seja, o termo “*posteriormente*” pode ser entendido tanto em relação à assinatura quanto à entrada em vigor do tratado. O tratado entre Brasil e Noruega utiliza a expressão “*posteriormente cobrados*”, de modo que é plenamente possível se imaginar um tributo, instituído após a assinatura do tratado, porém cobrado antes de sua entrada em vigor³⁰⁵.

Vale destacar, ainda, a expressão empregada nos tratados com França e Luxemburgo – “*impostos futuros*” – o que pode significar uma extensão ilimitada do escopo objetivo. Na mesma linha, o tratado com o Equador não menciona qualquer limite temporal³⁰⁶, restringindo-se a afirmar que “*a presente Convenção aplica-se também aos impostos de*

³⁰⁰ OCDE, Comitê Fiscal. Notes on discussion of reports of working parties n° 4, 28, 29 and 30 during the 33rd session of the Fiscal Committee held from 9th to 12th December, 1969. DAF/FC/69.17, 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC\(69\)17E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC(69)17E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

³⁰¹ Cf. ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-Suécia (1975).

³⁰² Cf. ADT Brasil-Espanha (1974).

³⁰³ Cf. ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Luxemburgo (1978).

³⁰⁴ Cf. ADT Brasil-Noruega (1980/2014).

³⁰⁵ Em 4 de novembro de 2022, Brasil e Noruega assinaram uma nova convenção, a qual ainda aguarda aprovação pelo Congresso Nacional. Manteve-se praticamente a estrutura de artigo 2º constante no tratado vigente. Dentre as pequenas mudanças, está o emprego da expressão “*introduzidos após a data de assinatura da Convenção*”, ao invés de “*posteriormente cobrados*” (BRASIL. Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Noruega para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo, assinada em Brasília, em 4 de novembro de 2022. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12636?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=202>. Acesso em: 8 nov. 2022).

³⁰⁶ Cf. Art. 2(3), ADT-Ecuador (1983).

natureza idêntica ou substancialmente análoga que acresçam aos impostos atuais ou os substituam". Dessa forma, é importante que os Estados Contratantes delimitem concretamente um marco temporal para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, qual seja, a assinatura do tratado, evitando-se, pois, dúvidas quanto à extensão do escopo objetivo.

Além disso, identifica-se um *terceiro*, e talvez o mais interessante, aspecto da política brasileira em relação ao artigo 2(4), CM-OCDE. A maioria dos tratados brasileiros prevê expressamente a lista de tributos visados como referencial para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Essa referência resta evidente pelo emprego das expressões “*seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição*”³⁰⁷, “*seja em adição aos mencionados no parágrafo anterior*”³⁰⁸, “*quer adicionalmente, quer em substituição aos impostos existentes, acima mencionados*”³⁰⁹, “*adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2*”³¹⁰, ou “*impostos substancialmente semelhantes àqueles abrangidos pelo parágrafo (1)*”³¹¹. Sobre este aspecto, destaca-se que a nova redação do artigo 2º do tratado entre Brasil e China, introduzida pelo protocolo recém-assinado, trocou a expressão “*quer adicionalmente, quer em substituição aos impostos existentes, acima mencionados*” por “*seja em adição aos impostos atuais, seja em sua substituição*”³¹². De todo modo, isso não afasta o uso da lista de tributos visados como referencial para o “*teste de similaridade substancial*”, já que “*impostos atuais*” apenas pode fazer referência aos impostos existentes no momento da assinatura do tratado. A mesma expressão foi utilizada pelos tratados recém-celebrados pelo Brasil com Colômbia, Polônia e Reino Unido.

Essa característica reforça que, como defendido na presente dissertação, a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” toma como referencial os tributos listados pelos Estados Contratantes, e não o conteúdo genérico dos artigos 2(1) e 2(2). Não há que se falar que tal referência está presente na rede brasileira apenas pelo fato de que a maioria dos tratados pátrios carece dos correspondentes artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE. Isso porque, a referência expressa à lista de tributos definida pelos Estados Contratantes consta, inclusive, nos tratados brasileiros

³⁰⁷ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suécia (1975); ADT Brasil-Suíça (2018); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010); ADT Brasil-Uruguai (2019); ADT Brasil-Venezuela (2005).

³⁰⁸ Cf. ADT Brasil-Chile (2001).

³⁰⁹ Cf. ADT Brasil-China (1991).

³¹⁰ Cf. ADT Brasil-Países Baixos (1990).

³¹¹ Cf. ADT Brasil-Japão (1967/1976).

³¹² Mesma situação ocorre na nova convenção assinada por Brasil e Noruega em novembro de 2022.

que contêm os parágrafos 1º, 2º, ou ambos, dentre eles os tratados recém-celebrados com Singapura, Suíça e Uruguai³¹³. Trata-se de mais uma evidência de que, para fins de aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, deve-se olhar para os tributos listados pelos Estados Contratantes.

Um *último aspecto* da política brasileira quanto ao artigo 2(4), CM-OCDE envolve a necessidade de notificação mútua acerca de “*modificações significativas feitas nas respectivas legislações tributárias*”. Embora a maioria dos acordos de bitributação brasileiros siga integralmente a redação da CM-OCDE nesse aspecto³¹⁴, existem algumas redações alternativas, tais como “*qualquer modificação*”³¹⁵, “*modificações importantes*”³¹⁶, “*modificações substanciais*”³¹⁷. Por outro lado, os tratados com França, Japão e Luxemburgo excluem a necessidade de notificação do outro Estado Contratante caso sejam realizadas modificações significativas nas legislações domésticas³¹⁸. De todo modo, como já discutido, a necessidade de notificação representa mera formalidade, sendo incapaz de obstar a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

2.2 Uma análise casuística do escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros

A partir desse panorama geral do escopo objetivo nos tratados brasileiros, observa-se que o Brasil, ao excluir os artigos 2(1) e 2(2) na maioria de seus tratados e adotar uma lista taxativa, optou por uma interpretação restritiva do artigo 2º. Assim, diante de uma lista exaustiva, um tributo não listado pelos Estados Contratantes, mesmo que incidente sobre a renda, estará fora do escopo objetivo do tratado, salvo se for substancialmente similar ao

³¹³ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suíça (2018); ADT Brasil-Uruguai (2019).

³¹⁴ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Colômbia (2022); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018); ADT Brasil-Ecuador (1983); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Polônia (2022); ADT Brasil-Reino Unido (2022); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suíça (2018); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010); ADT Brasil-Ucrânia (2002); ADT Brasil-Uruguai (2019); ADT Brasil-Venezuela (2005).

³¹⁵ Cf. ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-Canadá (1984); ADT Brasil-Itália (1978).

³¹⁶ Cf. ADT Brasil-Bélgica (1972/2002); ADT Brasil-México (2003).

³¹⁷ Cf. ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Portugal (2000); ADT Brasil-Suécia (1975).

³¹⁸ ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Japão (1967/1976); ADT Brasil-Luxemburgo (1978).

“imposto federal sobre a renda” ou à CSL nos tratados em que ela foi diretamente incluída na lista de tributos visados.

No entanto, as diferentes estruturas adotadas pela rede brasileira para delimitar o escopo objetivo de seus tratados podem levar a resultados distintos. Isto é, determinado tributo pode estar coberto pelo tratado entre o Brasil e o Estado A, mas não pelo tratado com o Estado B, o que denota a importância de uma análise caso a caso.

Nesse sentido, importa transpor a estrutura brasileira de artigo 2º examinada acima para a interpretação de dois casos limítrofes que envolvem a eventual inclusão da CSL e da CIDE-Remessas no escopo objetivo dos tratados pátrios.

2.2.1 *A CSL nos acordos de bitributação brasileiros: correntes doutrinárias, jurisprudência e observações*

A CSL foi instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, como um claro adicional do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), tendo como base de cálculo “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”³¹⁹. Apenas com o advento da Medida Provisória n. 1.858-6, de 29 de junho de 1999, reeditada inúmeras vezes até a Medida Provisória n. 2.158-35/2001, a CSL passou a ser aplicada em bases universais³²⁰, tudo em consonância com a transição do sistema tributário brasileiro de um regime territorial para um regime universal ocorrida em meados da década de 1990.

As diferenças entre a CSL e o Imposto sobre a Renda se resumem ao escopo subjetivo, à destinação das receitas tributárias, a alguns elementos da base de cálculo e às alíquotas aplicáveis. Tais diferenças não afastam, todavia, o caráter “*substancialmente similar*” dessa contribuição, o qual, por sua própria natureza, não pressupõe a identidade dos tributos em análise³²¹.

De um lado, a CSL consiste em uma contribuição destinada ao financiamento da

³¹⁹ BRASIL. Lei n. 7.689/1988, art. 2º.

³²⁰ BRASIL. Medida Provisória n. 1.858-6/1999, art. 19 (“Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei no 9.532, de 1997”).

³²¹ Sobre a similaridade entre o IRPJ e a CSL, cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. A incidência da Contribuição Social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. **Revista de Direito Tributário**, v. 50, 1989, pp. 21-23; MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Isenções Regionais do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 65, 2001, pp. 51-58; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020, v. II, pp. 1.227-1.238; 1.245-1.249.

seguridade social incidente apenas sobre as pessoas jurídicas, sendo que a integralidade de suas receitas pertence à União Federal³²². Do outro lado, o Imposto sobre a Renda incide tanto sobre pessoas jurídicas quanto sobre pessoas físicas, bem como o produto de sua arrecadação é empregado no custeio de despesas gerais e deve ser repartido com Estados, Distrito Federal e Municípios, por ordem constitucional³²³.

Além disso, a CSL, assim como o IRPJ, parte do lucro contábil, com a realização de ajustes (adições e exclusões) em sua base de cálculo previstos na legislação tributária³²⁴. Todavia, existem pequenas diferenças entre os ajustes aplicáveis à CSL e aqueles aplicáveis ao IRPJ³²⁵. Os Anexos I e II da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 trazem, respectivamente, a “*Tabela de Adições ao Lucro Líquido*” e a “*Tabela de Exclusões do Lucro Líquido*”, as quais evidenciam que as divergências em relação aos ajustes nas bases de cálculo da CSL e do IRPJ são mínimas e, portanto, não comprometem a “*substancial similaridade*” destes dois tributos.

Por fim, o IRPJ possui uma alíquota de 15% (quinze por cento), acompanhada de um adicional de 10% para a “*parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração*”³²⁶. A CSL, por sua vez, apresenta uma alíquota geral de 9% (nove por cento), com variações de 15% (quinze por cento) a 20% (vinte por cento) nos casos de bancos, agências de fomento, sociedades de crédito, financiamento e investimentos, sociedades de crédito imobiliário, corretoras de câmbio e de valores mobiliários, administradoras de cartões de crédito, sociedades de arrendamento mercantil, seguradoras, cooperativas de crédito³²⁷. Por essa razão, fala-se em uma tributação corporativa no Brasil de 34% (trinta e quatro por cento) que torna indissociáveis o IRPJ e a CSL.

Como apresentado no capítulo anterior, os fatores determinantes para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” consistem na base de cálculo e no objeto de tributação, extraídos de uma interpretação autônoma do tratado. Sobre esse aspecto, importa refutar a posição adotada por alguns autores brasileiros³²⁸ de que o “*teste de similaridade substancial*”

³²² Cf. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 195, I, “c”.

³²³ Cf. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 157, I, 158, I, e 159, I.

³²⁴ Para maiores detalhes sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSL, cf. TERSI, Vinicius Feliciano. **A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

³²⁵ Cf. BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1700/2017, arts. 62 e 63.

³²⁶ Cf. BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1700/2017, art. 29.

³²⁷ Cf. BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1700/2017, art. 30, I, II e IV.

³²⁸ Cf. NEVES, Andrea Nogueira; CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.).

deve ser aplicado de acordo com o artigo 4º, do Código Tributário Nacional, o qual prevê que a natureza jurídica do tributo está atrelada ao seu fato gerador, sendo irrelevantes a denominação, os aspectos formais, e a destinação do produto de sua arrecadação³²⁹. Ocorre que este dispositivo doméstico não menciona o principal elemento para a aplicação do teste, qual seja, a base de cálculo, de modo que a mera coincidência entre alguns elementos relevantes (objeto da tributação) não significa que o teste dependa diretamente do artigo 4º³³⁰. Deve-se, portanto, privilegiar uma interpretação autônoma do tratado, evitando desequilíbrios decorrentes de diferenças nas legislações domésticas dos Estados Contratantes.

Nesse contexto, é evidente que a CSL é um tributo “*substancialmente similar*” ao Imposto sobre a Renda, motivo pelo qual está coberta, ao menos, pelos acordos de bitributação pátrios assinados antes de sua instituição. O problema reside, contudo, em relação aos acordos assinados após a introdução dessa contribuição, e que não a incluíram na lista de tributos visados. Isso porque, apenas 5 (cinco) tratados apresentam protocolo³³¹ ou convenção adicional³³², incluindo essa contribuição no escopo objetivo – Argentina, Bélgica, Portugal, Trinidad e Tobago e Turquia.

Os tratados celebrados com Emirados Árabes Unidos, Singapura, Suíça e Uruguai incluem, por sua vez, a CSL diretamente na lista de tributos visados. Da mesma forma, os tratados assinados recentemente pelo Brasil com Colômbia, Polônia, Reino Unido, e a nova convenção firmada com a Noruega. Destaca-se, ainda, que os protocolos firmados com

Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, v. 3, 2005, pp. 775-777; XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 140; ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. **Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das convenções-modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros.** Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 102.

³²⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 4º (“*A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação*”).

³³⁰ No mesmo sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Brazil: Taxes Covered: Substantially Similar Taxes. In: LANG, Michael, *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019.** Amsterdam: IBFD, 2020, item 4.2.

³³¹ Cf. ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Portugal (2000); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010).

³³² ADT Brasil-Bélgica (1972/2002).

China³³³, Índia³³⁴ e Suécia³³⁵ também incluem a CSL em seu escopo objetivo, porém ainda aguardam aprovação pelo Congresso Nacional (Projeto de Decreto Legislativo n. 217/2021, no caso da Suécia)³³⁶.

Apesar de o governo brasileiro optar pela celebração de protocolos e de convenções adicionais para modificar seus tratados – posição alinhada à ausência de adesão ao Instrumento Multilateral (MLI, sigla em inglês)³³⁷, a CSL pode estar coberta pelos demais tratados através de duas frentes. A aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), ou a aplicação do artigo 2(4), já que consiste em tributo “*substancialmente similar*” ao “*imposto federal sobre a renda*”.

Diante desse cenário, a doutrina e a jurisprudência brasileiras já se debruçaram largamente sobre o tema. A presente dissertação identificou três correntes doutrinárias a respeito e pretende apresentar, ao cabo, uma posição alternativa que considera mais alinhada à estrutura escolhida pelo Brasil para cada um de seus tratados.

2.2.1.1 Correntes doutrinárias sobre a inclusão da CSL no escopo objetivo dos acordos de bitributação

Antes de adentrar nas correntes doutrinárias, cumpre afastar eventuais argumentos quanto à impossibilidade de caracterizar a CSL como um “*tributo*” para fins dos acordos de

³³³ BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Pequim, em 5 de agosto de 1991. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12575?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=58>. Acesso em: 2 ago. 2022.

³³⁴ BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988 (modificada pelo Protocolo assinado em outubro de 2013). Disponível em <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12602?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=145>. Acesso em: 30 ago. 2022.

³³⁵ Cf. BRASIL. Protocolo de Emenda à Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12268?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=316>. Acesso em: 13 fev. 2022.

³³⁶ BRASIL, Projeto de Decreto Legislativo n. 217/2021, de autoria da Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2284007>. Acesso em: 13 fev. 2022.

³³⁷ OCDE. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2022.

bitributação. Tendo em vista que o Brasil se vale do termo “*impostos*”, poder-se-ia argumentar que os tratados brasileiros teriam afastado essa contribuição de seu escopo objetivo.

Como visto no tópico 1.1.2.1, as contribuições sociais podem ser classificadas como “*tributo*”, no nível dos acordos de bitributação, desde que não seja identificada uma conexão direta entre a cobrança e a obtenção de um benefício individual. Consequentemente, o termo “*tax*” possui um sentido autônomo, extraído da própria redação do artigo 2º, demais dispositivos da Convenção-Modelo, e dos documentos históricos da OCDE. Consiste em qualquer pagamento compulsório ao governo (Estado, subdivisões políticas e autoridades locais), sem benefício individual direto, que independe da denominação conferida pela legislação doméstica e da forma em que é cobrado (justamente a situação da CSL). Assim, é perfeitamente possível que outras exações tributárias estejam incluídas no conceito amplo de “*tax*”, como, por exemplo, as contribuições sociais³³⁸.

Dessa forma, como bem apontado por João Francisco BIANCO e Ramon Tomazela SANTOS³³⁹, o uso do termo “*imposto*” nos tratados brasileiros decorre de simples erro de tradução, por meio do qual o termo “*tax*”, constante na CM-OCDE, acabou sendo traduzido como “*imposto*”, e não “*tributo*”. Esse entendimento está em linha com o sentido autônomo de “*tributo*” referido acima e com a própria definição doméstica de tributo presente no artigo 3º, do Código Tributário Nacional³⁴⁰.

A doutrina brasileira é unânime quanto ao fato de a CSL ser um tributo “*substancialmente similar*” ao Imposto sobre a Renda, e, portanto, estar coberta, ao menos, pelos acordos de bitributação assinados antes de sua entrada em vigor³⁴¹.

³³⁸ No mesmo sentido, cf. VIDAL, Arnaldo Sampaio de Moraes. O conceito de tax nos tratados internacionais tributários: paradoxos e possibilidades de um esperanto jurídico fiscal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, v. VI, 2012, pp. 624-632.

³³⁹ BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. The Social Contribution on Net Profits and the Substantive Scope of Brazilian Tax Treaties – Treaty Override or Legislative Interpretation? **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, 2016. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 3.2.3.

³⁴⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 3º (“*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”).

³⁴¹ Cf. AMARO, Luciano. Os tratados internacionais e a contribuição sobre o lucro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 162-164; PONTES, Helenilson Cunha. A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 55; TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 614-615; ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e os Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. *In*: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. **Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 148-153; BIANCO, João Francisco; e SANTOS, Ramon Tomazela. Lei interna interpretativa de tratado internacional: possibilidade e consequências – o caso da CSLL e da Lei nº 13.202/2015. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; e BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd**

Assim, em relação aos tratados assinados antes da introdução da CSL, não restam dúvidas de que essa contribuição está coberta pelas cláusulas convencionais, em virtude da aplicação do “*teste de similaridade substancial*” previsto em todos os tratados brasileiros, o qual, como visto, é aplicado apenas a tributos novos (leia-se: introduzidos após a assinatura do tratado). Esse grupo é composto por 17 (dezesete) tratados³⁴², dentre eles, aqueles celebrados com Argentina e Bélgica que incluíram, por meio de protocolo e convenção adicional, respectivamente, a CSL em seu escopo objetivo. Como os tratados com Argentina e Bélgica foram assinados antes da introdução da CSL, a menção a essa contribuição, no protocolo e na convenção adicional, respectivamente, representa mero esclarecimento, sendo até desnecessária diante do “*teste de similaridade substancial*”. No mesmo sentido, é prescindível a inclusão da CSL nos novos protocolos firmados com Índia e Suécia e na nova convenção firmada com a Noruega, que aguardam aprovação pelo Congresso Nacional, já que os tratados foram assinados antes da introdução dessa contribuição.

Nada obstante, a doutrina diverge quanto à extensão do escopo objetivo nos acordos assinados após a introdução da CSL e que não a incluíram³⁴³, já que a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” não é possível nestes casos. Sobre este aspecto, foram identificadas três posições.

A *primeira corrente* sustenta que a CSL está coberta pelos acordos de bitributação brasileiros, independentemente de qualquer marco temporal, tendo em vista que se trata de tributo “*substancialmente similar*” ao “*imposto federal sobre a renda*”³⁴⁴. Embora reconheça

Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 155-178; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Brazil: Taxes Covered: Substantially Similar Taxes. In: LANG, Michael, *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019**. Amsterdam: IBFD, 2020; PRZEPIORKA, Michell, A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação – Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, 2020, pp. 226–246.

³⁴² ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-Bélgica (1972/2002); ADT Brasil-Canadá (1984); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Ecuador (1983); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Itália (1978); ADT Brasil-Japão (1967/1976); ADT Brasil-Luxemburgo (1978); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Suécia (1975).

³⁴³ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT-Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Portugal (2000); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010); ADT Brasil-Ucrânia (2002); ADT Brasil-Venezuela (2005).

³⁴⁴ AMARO, Luciano. Os tratados internacionais e a contribuição sobre o lucro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 162-164; PONTES, Helenilson Cunha. A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 47-55.

a existência de tratados celebrados após a criação da CSL, que não a mencionam na lista de tributos visados, Luciano AMARO afirma, sem maiores justificativas, que “*se esses mesmos tratados preveem a aplicação das normas convencionais aos impostos idênticos ou substancialmente semelhantes àquele, que a ele acresçam, parece-nos lógico que a contribuição sobre o lucro deva entender-se acrescida*”³⁴⁵.

Chegando a mesma conclusão, porém por raciocínio diverso, Helenilson PONTES busca extrair o sentido de renda de acordo com um contexto funcional dos tratados. Dessa forma, defende que, como o objetivo do tratado é evitar a dupla tributação da renda e que renda seria todo e qualquer acréscimo patrimonial disponível objeto de tributação pelos Estados Contratantes (lucro e renda possuem o mesmo núcleo intangível – acréscimo patrimonial), a CSL estaria coberta por todos os acordos de bitributação brasileiros³⁴⁶. Entendimento contrário, na visão do autor, violaria o propósito do tratado. Por outro lado, PONTES incorre em contradição ao também utilizar o argumento da “*substancial similaridade*” entre o Imposto sobre a Renda e a CSL, o qual claramente apresenta uma limitação temporal ignorada pelo autor.

Gabriel Lacerda TROIANELLI, por sua vez, chega a sustentar a aplicabilidade indistinta dos acordos de bitributação brasileiros não apenas à CSL, mas também a todas as contribuições sociais, incluindo a CIDE-Royalties, o PIS/COFINS, as contribuições sobre a folha de salários e a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)³⁴⁷. Consoante o autor, essas contribuições gravam um elemento da renda (receita), motivo pelo qual estariam cobertas pelo tratado. Apesar de admitir que a maior parte dos tratados brasileiros não inclui o correspondente ao artigo 2(2), CM-OCDE, que traz uma “*definição*” de tributos sobre a renda, TROIANELLI afirma que “*tal fato, todavia, não impede que a tributação da receita consista, em última análise, na tributação da renda bruta da empresa*”³⁴⁸.

Nessa linha, o autor vai buscar no Texto Constitucional e no artigo 43, CTN, especialmente nos parágrafos 1º e 2º inseridos pela Lei Complementar n. 104/2001, a justificativa para estender o escopo objetivo dos tratados às contribuições incidentes sobre a receita. Em resumo, pelo fato de a receita representar um elemento da renda, TROIANELLI

³⁴⁵ AMARO, *Ibid.*, p. 164.

³⁴⁶ PONTES, Helenilson Cunha. A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 51-55.

³⁴⁷ No mesmo sentido, cf. TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 614-616.

³⁴⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação às contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, pp. 134-136.

conclui que todas as contribuições sociais estariam cobertas pelo tratado. Todavia, este entendimento se mostra completamente equivocado, uma vez que desconsidera a estrutura escolhida pelos acordos de bitributação brasileiros, especialmente a adoção de uma lista taxativa de tributos visados e a ausência de dispositivo equivalente ao artigo 2(2), CM-OCDE. Além disso, emprega interpretação igualmente equivocada da expressão “*elementos da renda*”, a qual, como visto no capítulo 1, não se refere aos elementos do fluxo circular da renda, mas apenas às diferentes categorias de renda (dividendos, juros, royalties, entre outras).

Deste modo, essa primeira corrente entende que a similaridade entre a CSL e o IRPJ seria fator suficiente para incluí-la no escopo objetivo, principalmente em virtude de razões “*principiológicas*” não muito claras, de modo que essa contribuição estaria coberta por todos os acordos de bitributação brasileiros.

No entanto, essa corrente apresenta alguns problemas. Primeiro, ignora completamente a estrutura do escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros, já que afasta, sem maiores justificativas, o marco temporal escolhido expressamente pelos Estados Contratantes (data de assinatura do tratado). Por mais que a CSL seja, inequivocamente, um tributo “*substancialmente similar*” ao Imposto sobre a Renda, não é possível ignorar o texto do tratado, sob pena de violação aos princípios do *pacta sunt servanda* e da boa-fé, previstos na CVDT. Em segundo lugar, a adoção de uma conclusão generalista e principiológica desconsidera, indevidamente, as particularidades de cada tratado pátrio, colocando no mesmo balaio tratados que seguem uma interpretação restritiva (contêm apenas a lista de tributos visados e o “*teste de similaridade substancial*”) e tratados que possuem dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE (interpretação extensiva). Ainda, caso fosse aceito o argumento de que, diante do objetivo de evitar a dupla tributação da renda, a CSL estaria coberta por todos os tratados, sequer seria necessária a presença do artigo 2º, bastando o mero título da convenção para a delimitação do escopo objetivo. Dessa forma, a aludida corrente busca estender o escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros para além do acordado pelos Estados Contratantes, o que contraria a própria política nacional alinhada a uma interpretação restritiva.

Uma *segunda corrente* aduz que a adoção de bases universais para a CSL a partir de 1999 deve ser considerada o correto marco temporal para fins da presente discussão, uma vez que constitui um “*fato gerador novo (lucro ou rendimento no exterior) equiparável à*

instituição de tributo em adição àquele já existente”³⁴⁹. Sustenta-se, assim, que os tratados assinados após a Lei n. 7.689/1988 (introdução da CSL em bases territoriais) e antes da MP n. 1.858-7/1999 (extensão da CSL para bases universais) contemplam essa contribuição, por força do “*teste de similaridade substancial*”. Dessa maneira, além dos 17 (dezessete) tratados, assinados antes da edição da Lei n. 7.689/1988 e uniformemente apontados pela doutrina, os tratados celebrados entre este diploma legal e a MP n. 1.858-7/1999 também contemplam a CSL, quais sejam, aqueles celebrados com China, Coreia do Sul, Finlândia e Países Baixos³⁵⁰. Embora essa corrente mencione a MP n. 1.858-7/1999 como marco introdutório da universalização da CSL, a MP n. 1.858-6/1999, publicada um mês antes, já havia trazido a incidência dessa contribuição em bases universais.

De todo modo, tal raciocínio está perfeitamente alinhado ao “*teste de similaridade substancial*”, de modo que a MP n. 1.858-6/1999, ao consagrar a universalização da CSL, claramente modificou substancialmente o tributo existente até então (CSL territorial) e trouxe um novo adicional ao Imposto sobre a Renda. Por essa razão, esse diploma legal instituiu um novo fato gerador, com base de cálculo mais alargada, representando, portanto, um tributo “*em adição*” àquele existente no momento da assinatura dos tratados. O marco temporal para a inclusão da CSL no escopo objetivo dos tratados reside, portanto, não na Lei n. 7.689/1988, mas sim na MP n. 1.858-6/1999, de modo que todos os tratados celebrados antes da universalização contemplam essa contribuição à luz do “*teste de similaridade substancial*”.

Contudo, essa corrente pretende dar um passo além em relação aos tratados assinados após a universalização da CSL. Alberto XAVIER defende que a ausência de inclusão expressa da CSL na lista de tributos visados não afastaria sua abrangência pelo artigo 2º, uma vez que alguns tratados brasileiros incluem expressamente essa contribuição no protocolo. Segundo XAVIER, a inclusão no protocolo apresenta “*caráter meramente declaratório interpretativo, visando apenas esclarecer a real extensão do art. 2º*”, e não estender seu âmbito de aplicação, motivo pelo qual os demais tratados, assinados após a universalização da CSL e que não trazem essa contribuição em seus protocolos, também englobariam essa contribuição, sendo “*inimaginável que uma ‘interpretação’ oficial possa ser válida para um país (por exemplo, a Bélgica ou Portugal) e desconsiderada para outro*”³⁵¹.

Na mesma linha, Agostinho TAVOLARO entende que, pelo simples fato de o tratado

³⁴⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 143.

³⁵⁰ Cf. ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT-Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-Países Baixos (1990).

³⁵¹ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 142-144.

entre Brasil e Portugal, assinado em 16 de maio de 2000, incluir, em seu protocolo, a CSL como um dos tributos visados, essa previsão deveria ser estendida aos demais tratados brasileiros³⁵². Esse raciocínio é construído a despeito de o próprio autor reconhecer que o Brasil firmou, após o tratado com Portugal, protocolos com outros países que decidiram por não incluir a CSL.

Nesse contexto, XAVIER e TAVOLARO estão propondo, na prática, uma espécie de “*cláusula de nação mais favorecida às avessas*”, ignorando completamente a estrutura dos acordos de bitributação pátrios. A “*cláusula da nação mais favorecida*” é geralmente aplicada quando um tratado posterior traz condições melhores (por exemplo, definição mais restrita, alíquotas menores, entre outras), de modo que esses novos termos são estendidos ao tratado anterior que contém referida cláusula. Consiste, pois, em cláusula convencional que, sob certas condições, visa a garantir aos demais parceiros os mesmos benefícios concedidos a terceiros Estados em acordos posteriores³⁵³. A título exemplificativo, menciona-se o tratado entre Brasil e Israel, o qual, no item 2 de seu protocolo³⁵⁴, prevê que, caso o Brasil celebre, posteriormente, um tratado com um Terceiro Estado não situado na América Latina que exclua “*a assistência técnica e os serviços técnicos da definição de royalties*” ou fixe “*uma alíquota menor*”, a mesma disposição será aplicada ao tratado Brasil-Israel “*com efeito a partir da data em que a Convenção com o mencionado terceiro Estado entre em vigor*”.

Ora, a conclusão adotada por essa segunda corrente pretende fazer o caminho contrário (“*às avessas*”). Ou seja, a previsão relativa à cobertura da CSL, presente em tratados anteriores, seria estendida automaticamente aos demais acordos celebrados pelo Brasil em razão de sua natureza “*interpretativa*”.

Tal raciocínio também se assemelha aos chamados “*parallel treaties*”, por meio dos quais o intérprete se vale de um tratado para a interpretação de outro tratado celebrado pelo mesmo Estado³⁵⁵. Ou seja, busca-se interpretar o escopo objetivo dos acordos de bitributação

³⁵² TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos abrangidos pelos tratados de dupla tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, v. V, 2008, pp. 91-92.

³⁵³ Sobre a cláusula de nação mais favorecida nos acordos de bitributação, cf. JALAN, Nupur; MANZI, Gaetano; ARCIL, Gert Greve. Most Favoured Nation Clauses in Tax Treaties: Comparative Analysis and Main Issues. **World Tax Journal**, v. 14, n. 1, 2022. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

³⁵⁴ Cf. Item 2, protocolo ADT Brasil-Israel (2002): “*Todavia, se, de acordo com qualquer Convenção entre o Brasil e um terceiro Estado não situado na América Latina que entre em vigor depois que a presente Convenção esteja em vigor, o Brasil excluir a assistência técnica e os serviços técnicos da definição de royalties, ou concordar com uma alíquota menor, a mesma disposição se aplicará sob a presente Convenção, com efeito a partir da data em que a Convenção com o mencionado terceiro Estado entre em vigor*”.

³⁵⁵ Acerca do uso de “*parallel treaties*” na interpretação de tratados, cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, par. 112-117.

celebrados pelo Brasil após a edição da MP n. 1.858-6/1999 com base no acordo assinado com Portugal, mais especificamente no seu protocolo que inclui a CSL.

Ocorre que essa interpretação extensiva deve ser feita com cuidado, sob pena de desconsiderar o escopo objetivo escolhido expressamente pelos Estados Contratantes e, por consequência, o próprio caráter bilateral dos acordos de bitributação. Como discutido anteriormente, o Brasil possui diferentes estruturas para o artigo 2º, de modo que cada tratado é uma realidade própria e deve ser interpretado como tal³⁵⁶. Por essas razões, a inclusão da CSL no protocolo de alguns tratados brasileiros não se estende automaticamente aos demais tratados, ainda mais considerando que o Brasil assinou, posteriormente, protocolos que não contêm a CSL³⁵⁷.

Identifica-se, ainda, uma *terceira corrente*, segundo a qual os tratados anteriores a 1988 cobririam a CSL por força do artigo 2(4), porém os tratados assinados posteriormente apenas incluiriam a contribuição caso ela fosse mencionada expressamente. Essa conclusão parte do raciocínio de que os Estados Contratantes já teriam conhecimento da existência da CSL e escolheram expressamente por não a incluir, ou melhor, por restringir o escopo do tratado³⁵⁸. Caso quisessem inclui-la, os Estados deveriam ter listado a CSL expressamente no artigo 2º, ou, ao menos, indicado essa contribuição no protocolo. Dessa maneira, dentre os tratados assinados após a introdução da CSL (1988), apenas aqueles assinados com Portugal em 2001, Trinidad e Tobago em 2008, e Turquia em 2010 também cobririam a CSL, uma vez que ela está expressamente prevista em seus protocolos, afora, é claro, os tratados mais recentes que já incluem a CSL diretamente na lista de tributos visados.

Além de adotar marco temporal equivocado como já discutido acima, já que ignora a universalização da CSL com o advento da MP n. 1.858-6/1999, o referido entendimento contraria o efeito restritivo da lista de tributos visados, verificado quando os Estados Contratantes decidem excluir expressamente determinado tributo, que estaria coberto pelos

³⁵⁶ No mesmo sentido, cf. PRZEPIORKA, Michell, A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação – Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, 2020, pp. 235-236.

³⁵⁷ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Noruega (1980/2014).

³⁵⁸ ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e os Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. **Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 152; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020, v. II, pp. 1.227-1.238; 1.245-1.249; PRZEPIORKA, Michell, A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação – Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, 2020, p. 236.

artigos 2(1) e 2(2), da lista de tributos visados³⁵⁹. O efeito restritivo consubstancia uma limitação à aplicação dos parágrafos 1º e 2º. No entanto, tal efeito está presente tão somente quando há uma exclusão expressa de certo tributo por parte dos Estados Contratantes.

Dessa forma, a aplicação independente desses parágrafos, presentes em alguns tratados brasileiros, apenas é restringida caso os Estados Contratantes excluam expressamente determinado tributo da lista de tributos visados. Por outro lado, a mera omissão ou o esquecimento não afasta a inclusão de determinado tributo por meio dessa aplicação independente. Isso porque, ao incluir os parágrafos 1º e 2º, os Estados Contratantes decidiram claramente por uma interpretação extensiva, atribuindo um caráter ampliativo ao artigo 2º como um todo.

Vale dizer: a ausência da CSL na lista prevista no artigo 2(3) não conduz, imediatamente, à conclusão de que este tributo está excluído do escopo objetivo dos tratados, se ele se enquadrar nos artigos 2(1) e 2(2). A exclusão apenas se confirmará se existir manifestação expressa dos Estados Contratantes nesse sentido, conforme ressaltado pelo próprio Grupo de Trabalho nº 30 da OCDE³⁶⁰.

Nesse sentido, quando quis excluir certo tributo do escopo objetivo de seus tratados, o Brasil o fez expressamente, como, por exemplo, quanto às “*incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância*”³⁶¹. Isso significa que os Estados Contratantes decidiram expressamente limitar a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º, evidenciando o efeito restritivo do artigo 2(3).

Portanto, essa última corrente desconsidera os tratados brasileiros assinados entre a instituição da CSL (Lei n. 7.689/1988) e sua universalização (MP n. 1.858-6/1999)³⁶², bem como aqueles celebrados após a referida MP que não apontam essa contribuição na lista de tributos visados, mas que possuem, conjunta ou isoladamente, os dispositivos correspondentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE³⁶³. Em outras palavras, fecha, indevidamente, a primeira “*porta de acesso*” aos acordos de bitributação – a aplicação independente dos parágrafos 1º e

³⁵⁹ Tema analisado no tópico 1.2.1.

³⁶⁰ OCDE, Comitê Fiscal. Working Party no. 30 of the Fiscal Committee (Austria - Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

³⁶¹ Cf. ADT Brasil-Áustria (1975).

³⁶² Cf. ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT-Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-Países Baixos (1990).

³⁶³ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Ucrânia (2002).

2º, que pode, perfeitamente, contemplar a CSL.

2.2.1.2 Lei n. 13.202/2015: algo mudou?

Aparentemente, a polêmica em torno da inclusão da CSL nos acordos de bitributação brasileiros foi decidida com a edição da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015, cujo artigo 11 estabelece que “*para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL*”. Esse dispositivo foi replicado pela Súmula n. 140, do CARF, aprovada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em 03/09/2019³⁶⁴, à qual foi atribuído efeito vinculante para toda a administração tributária federal, nos termos da Portaria ME n. 410, de 16 de dezembro de 2020.

Dessa forma, a Lei n. 13.202/2015 colocaria uma pá de cal na divergência doutrinária quanto à inclusão da CSL no escopo objetivo dos acordos assinados após sua introdução pela Lei n. 7.689/1988.

João Francisco BIANCO e Ramon Tomazela SANTOS, ao analisarem se a Lei n. 13.202/2015 representa um “*treaty override*”³⁶⁵, concluíram que esse diploma legal constitui, em verdade, mera interpretação legislativa oficial do termo “*imposto federal sobre a renda*”, presente na lista de tributos visados dos tratados brasileiros, muito embora admitam que tal interpretação vincule tão somente o governo brasileiro, e não o outro Estado Contratante. Segundo esses autores, a inclusão da CSL, por meio de ato unilateral, não produz efeitos negativos ao outro Estado Contratante, uma vez que essa contribuição não é retida na fonte em pagamentos realizados a não-residentes. Como ela seria cobrada apenas sobre os lucros da empresa brasileira, o outro Estado Contratante não teria uma obrigação, dentro dos limites do tratado, de conceder um crédito pela CSL paga no Brasil. Essa obrigação poderia estar presente apenas no âmbito das legislações domésticas, por exemplo a concessão de um crédito indireto.

Por outro lado, BIANCO e SANTOS reconhecem a possibilidade de impacto no outro Estado Contratante apenas em “*situações excepcionais*”, como nos casos de um

³⁶⁴ BRASIL, CARF. Súmula n. 140 (“*Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL*”).

³⁶⁵ BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. The Social Contribution on Net Profits and the Substantive Scope of Brazilian Tax Treaties – Treaty Override or Legislative Interpretation? **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, 2016. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 5.3.

estabelecimento permanente situado no Brasil. Sobre este ponto, argumentam que, como o Brasil não possui um conceito doméstico de estabelecimento permanente, essa situação dificilmente seria verificada, sendo que o outro Estado Contratante não teria qualquer obrigação convencional de conceder um crédito. Dessa forma, a Lei n. 13.202/2015 estaria, segundo os autores, em linha com o objetivo do tratado de evitar a dupla tributação, bem como com uma interpretação dinâmica do termo “*imposto federal sobre a renda*” de acordo com a lei doméstica, evitando os “*resultados obscuros*” decorrentes de uma interpretação autônoma³⁶⁶.

Em relação aos tratados assinados antes da introdução da CSL, não há dúvidas quanto à natureza interpretativa da Lei n. 13.202/2015, a qual se mostra, inclusive, desnecessária diante do “*teste de similaridade substancial*” presente nestes tratados. De toda sorte, o raciocínio apresentado por BIANCO e SANTOS merece algumas críticas quando estendido aos tratados assinados após a introdução da CSL.

Primeiro, a suposta “*interpretação*” dada pela Lei n. 13.202/2015 aos acordos de bitributação assinados após a introdução da CSL contraria a própria redação do artigo 2º escolhida pelo Brasil e seus parceiros, especialmente em relação aos tratados que, ao excluirmos as disposições equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), adotam uma lista taxativa de tributos visados. Ao escolher essa estrutura, o Brasil segue uma interpretação restritiva dos tributos cobertos, de modo que, por mais que a lista de tributos remeta à legislação doméstica dos Estados Contratantes, a única “*porta de acesso*” ao escopo objetivo consiste no “*teste de similaridade substancial*”, o qual é aplicável apenas a tributos novos, ou seja, introduzidos após a assinatura do tratado. Nestes casos, não há espaço para interpretações extensivas. Um tributo, instituído após a assinatura do tratado, apenas estará coberto se ele for substancialmente similar aos tributos listados. Como a CSL foi introduzida antes destes tratados, não há possibilidade de sua inclusão automática. Admitir a extensão do escopo objetivo destes tratados significaria ignorar completamente a própria redação do artigo 2º, o equilíbrio convencional acordado expressamente pelos Estados Contratantes, e a política adotada pelo governo brasileiro.

No mesmo sentido, não há que se falar em interpretação dinâmica do termo “*imposto federal sobre a renda*” quando estamos diante de uma lista taxativa de tributos visados. Ao optar por uma interpretação restritiva na maior parte de seus tratados, o Brasil não deixou margens para a expansão do escopo objetivo de seus tratados, salvo através da aplicação do “*teste de similaridade substancial*” a tributos introduzidos após a assinatura do tratado.

³⁶⁶ *Ibid.*, item 5.3.

A suposta ausência de impacto da inclusão da CSL no outro Estado Contratante e o fato de inexistir retenção na fonte dessa contribuição também não se mostram argumentos suficientes para manter ato legislativo unilateral que amplia o escopo objetivo acordado pelos Estados, em frontal violação aos princípios do *pacta sunt servanda* e da boa-fé. Como BIANCO e SANTOS reconhecem, existem situações, ainda que excepcionais, nas quais, diante da caracterização de um estabelecimento permanente no Brasil, o Estado da residência estaria obrigado a conceder um alívio contra a dupla tributação em relação à CSL paga ao Fisco brasileiro.

Se, segundo os autores referidos acima, a CSL paga no Brasil não seria creditada, por força do tratado, no outro Estado Contratante, por que inclui-la no escopo objetivo do tratado? Se eventual obrigação de conceder crédito pela CSL paga no Brasil depende exclusivamente da legislação doméstica do outro Estado Contratante, e não do tratado, por que inclui-la? Afinal, eventual dupla tributação seria eliminada apenas por meio da legislação doméstica, subsistindo, no âmbito do tratado, apenas os casos nos quais a CSL compõe o lucro das empresas brasileiras, tributados exclusivamente no Estado da residência.

Nessa toada, não faz sentido dividir a análise em duas partes: (i) geral (a CSL incide sobre os lucros de empresas que são tributados exclusivamente no Estado da residência, inexistindo qualquer obrigação, pelo tratado, de evitar dupla tributação); e (ii) excepcional (estabelecimento permanente no Brasil). O tratado busca limitar a jurisdição de tributar dos Estados Contratantes, pouco importando o caráter geral ou excepcional das situações que contempla, o que pode ou não afetar o outro Estado Contratante. Eventuais impactos em cada Estado Contratante fazem parte do jogo de concessões durante as rodadas de negociação do tratado, sendo a incidência tributária matéria exclusiva do direito interno.

Se o Estado não possui tributação na fonte, isso é objeto exclusivo da legislação interna, cabendo ao tratado tão somente limitar o exercício da jurisdição de tributar. Ademais, o tratado é assinado com vistas a uma relação de longo prazo, não imediatista, buscando fornecer um aparato legal que seja aplicável muitos anos depois de sua assinatura e independente das naturais mudanças na legislação doméstica dos Estados Contratantes. Ou seja, se o Brasil, porventura, introduzir a incidência da CSL na fonte, o tratado já possuirá as ferramentas necessárias para o alívio da dupla tributação, o que claramente afeta o outro Estado Contratante.

Assim, o raciocínio ora rebatido parte de uma eventual impossibilidade de impacto no outro Estado Contratante para legitimar a interpretação conferida por uma medida legislativa unilateral. Decidir, anos depois, estender o escopo objetivo do tratado por meio de ato unilateral

perturba o equilíbrio definido pelos Estados e coloca em risco os princípios do *pacta sunt servanda* e da boa-fé. Abre-se uma porta para que os Estados Contratantes alterem o estipulado no tratado, sob o pretexto de que as situações de dupla tributação são excepcionais ou inexistentes. Vale dizer: permitir-se-ia a fuga de um potencial “*treaty override*” com o argumento de que as chances de dupla tributação ou de concessão de um crédito são praticamente inexistentes, não afetando, portanto, o outro Estado Contratante.

Nesse cenário, imagine-se que ambos os Estados Contratantes (A e B) possuam impostos sobre o patrimônio, com base de cálculo e fatos geradores semelhantes, e incluam os respectivos tributos na lista de tributos visados em seu tratado. Alguns anos depois da assinatura do tratado, o Estado Contratante A decide abolir seu imposto sobre patrimônio, constante na lista de tributos visados. A princípio, essa medida afastaria qualquer possibilidade de dupla tributação, já que apenas o Estado B tributaria aquela determinada situação. Por esse motivo, o Estado B, decide, unilateralmente, editar uma lei excluindo seu imposto sobre patrimônio do escopo objetivo do tratado, uma vez que não faria sentido mantê-lo diante da inexistência de quaisquer chances de dupla tributação (justamente um dos objetivos do tratado). Contudo, a mera extinção de um imposto em determinado Estado Contratante não conduz, automaticamente, à exclusão do imposto equivalente no outro Estado Contratante da lista de tributos visados pelo tratado.

Por fim, cumpre destacar que o Brasil celebrou, após a introdução da CSL e pouco antes da publicação da Lei n. 13.202/2015, protocolos que não incluem essa contribuição no escopo do artigo 2º. Menciona-se os protocolos firmados com a África do Sul em 31 de julho de 2015, Coreia do Sul em 24 de abril de 2015, Índia em 23 de março de 2011, e Noruega em 20 de fevereiro de 2014. Tal fato torna difícil acreditar que, meses antes de apresentar sua “*interpretação oficial*” do escopo objetivo do tratado por meio do referido diploma legal, o Brasil, em conjunto com outros países, decidiu não incluir a CSL nos novos protocolos, diferentemente do que fez em outros casos. Não à toa, o novo protocolo com a Índia, assinado em 2022, e a nova convenção firmada com a Noruega corrigem esse ponto e incluem expressamente essa contribuição em seu escopo objetivo.

Por essas razões, é bastante criticável a possibilidade de um Estado Contratante definir unilateralmente o escopo objetivo do tratado tanto para incluir quanto para excluir algum tributo. Essa postura coloca em risco o equilíbrio convencional e a própria bilateralidade do instrumento.

Deste modo, a Lei n. 13.202/2015 possui uma natureza dupla³⁶⁷. Confere, de um lado, uma interpretação legislativa aos tratados assinados antes da universalização da CSL pela MP n. 1.858-6/1999, o que pode ser visto como uma medida completamente desnecessária. De outro, apresenta uma natureza inovativa ao buscar ampliar o escopo objetivo dos acordos de bitributação assinados após esse diploma legal para além do acordado pelos Estados Contratantes.

Esse debate doutrinário acerca da inclusão da CSL e do alcance da Lei n. 13.202/2015 nos acordos de bitributação brasileiros também foi objeto de julgamentos no CARF, os quais apresentam uma pluralidade de argumentos que ora conduzem a conclusões favoráveis ao contribuinte, ora levam a resultados desfavoráveis.

2.2.1.3 O escopo objetivo dos acordos de bitributação e a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

A Receita Federal do Brasil (RFB) já se posicionou, por meio da Nota Técnica n. 41/2011, da Coordenação Geral de Tributação (COSIT), acerca da inclusão da CSL nos acordos de bitributação brasileiros. Apesar de reconhecer que o IRPJ e a CSL possuem a “*mesma natureza jurídica*”, com base justamente na doutrina de Alberto XAVIER examinada anteriormente, esta Nota concluiu que “*as regras decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL*”³⁶⁸.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 23/2008³⁶⁹ entendeu que a CSL não estaria coberta pelo tratado entre Brasil e Dinamarca. No caso concreto, uma pessoa jurídica residente no Brasil recebeu juros relativos à aquisição de títulos públicos emitidos pelo governo dinamarquês. Consoante o artigo 11(3), *b*, do tratado entre esses dois

³⁶⁷ No mesmo sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Brazil: Taxes Covered: Substantially Similar Taxes. In: LANG, Michael, *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019**. Amsterdam: IBFD, 2020, item 4.2; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, v. II, 2020, pp. 1.248-1.249; PRZEPIORKA, Michell, A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação – Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, 2020, p. 240.

³⁶⁸ Documento obtido através de pedido de acesso à informação formulado junto à Receita Federal do Brasil, com base na Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, por meio do sítio eletrônico <https://www.gov.br/acessoainformacao/pt-br>. Pedido realizado em 5 de março de 2022 e atendido com sucesso em 18 de março de 2022.

³⁶⁹ BRASIL, Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 23/2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=76819>. Acesso em: 27 fev. 2022.

países, os juros provenientes de títulos públicos são tributados exclusivamente no Estado Contratante emissor (neste caso, Dinamarca), de modo que tais montantes podem ser excluídos da apuração do lucro real no Brasil.

Ocorre que o Fisco Federal considerou que a CSL não está incluída no tratado entre Brasil e Dinamarca, “*por ter sido instituída posteriormente (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e não se enquadrar no parágrafo 2 do Artigo 2 da referida convenção*”. Por essa razão, os juros recebidos pela empresa brasileira não poderiam ser excluídos da apuração do lucro líquido, permitindo-se, todavia, a compensação do imposto de renda pago no exterior, até o limite do montante a título de CSL devido no Brasil, com base na legislação doméstica. Essa parte da manifestação fiscal chama a atenção positivamente, já que reconheceu, ao menos, um alívio da dupla tributação por meio de crédito do imposto pago na Dinamarca. É interessante destacar que esse caso ilustra a importância da correta delimitação do escopo objetivo do tratado tanto para a aplicação das cláusulas distributivas quanto para a aplicação de eventual método de alívio de dupla tributação.

A fim de afastar a cobertura dessa contribuição pelo tratado, a administração tributária adota duas fracas linhas argumentativas. Primeiro, sustenta “*a legislação interna tratar a CSLL como ‘contribuição’ e não como ‘imposto sobre a renda’*”, o que, como já demonstrado, não merece suporte. De acordo com uma interpretação autônoma do tratado, as cláusulas convencionais são aplicáveis ao gênero “*tributos*”, podendo perfeitamente contemplar contribuições, desde que não haja uma conexão direta entre a cobrança e a obtenção de um benefício individual (justamente o caso da CSL).

Além disso, o Fisco argumenta que a CSL não seria um tributo “*idêntico ou substancialmente similar*”, uma vez que “*a referida contribuição é destinada ao financiamento da seguridade social, portanto, trata-se de uma contribuição com fim específico e não um imposto, conforme definido na Convenção*”. O Fisco brasileiro elegeu, assim, a destinação do tributo como critério relevante e decisivo para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, o que se mostra completamente equivocado.

Essa posição desconsidera, indevidamente, o fato de o tratado entre Brasil e Dinamarca ter sido concluído em 27 de agosto de 1974, ou seja, muito antes da introdução da CSL (Lei n. 7.689/1988). A destinação do tributo é irrelevante para fins de aplicação do “*teste de similaridade substancial*” constante no artigo 2(2) do tratado, sendo determinantes o fato

gerador e a base de cálculo³⁷⁰, de modo que inexistem dúvidas quanto à substancial similaridade entre a CSL e o Imposto sobre a Renda, e, portanto, quanto a sua cobertura pelo tratado brasileiro com a Dinamarca.

A destinação específica da CSL também foi empregada como critério determinante em julgamento da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF³⁷¹. O caso envolvia autuação fiscal para a cobrança de valores a título de IRPJ e de CSL em virtude da falta de tributação de lucros disponibilizados por empresa controlada localizada na Argentina, nos termos do artigo 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Nesse contexto, um dos argumentos analisados pela Corte administrativa diz respeito à inclusão da CSL no tratado entre Brasil e Argentina. Não é objeto da presente dissertação analisar o regime brasileiro de tributação de lucros obtidos no exterior e suas potenciais ilegalidades/inconstitucionalidades, tema já largamente debatido pela doutrina brasileira³⁷².

A Corte entendeu que o tratado não seria aplicável à CSL, uma vez que “*apesar de guardar semelhança com o imposto de renda, possui base de cálculo própria, bem como destinação distinta*”. A Corte não nega a semelhança entre as formas de apuração do Imposto sobre a Renda e da CSL (ambos partem do lucro líquido do exercício), porém conclui que não é possível confundir essa contribuição com imposto, tendo em vista sua destinação estar afeta à finalidade específica de custeio da seguridade social. O acórdão chega, inclusive, a afirmar que a base de cálculo desses tributos é semelhante, mas não idêntica. Ora, o “*teste de similaridade substancial*” não exige, por sua própria natureza, identidade de bases de cálculo, mas apenas a “*substancial similaridade*”, a qual foi admitida pelo próprio Tribunal administrativo, evidenciando, assim, uma conclusão essencialmente contraditória.

Seguindo seu raciocínio equivocado, a Corte busca dar um passo maior que a perna. Isso porque, afirma que, mesmo que se pudesse entender a CSL como tributo “*substancialmente similar*” ao IRPJ, a notificação de mudanças significativas na legislação

³⁷⁰ Essa questão foi largamente discutida no tópico 1.3.2.

³⁷¹ BRASIL, CARF. Acórdão n. 1102-001.247 – Processo Administrativo n. 10880.729239/2011-11, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 25 de novembro de 2014. No mesmo sentido, cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-001.396 – Processo Administrativo n. 10980.724003/2011-61, rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos, sessão de 04 de março de 2015 (tratado com a Argentina).

³⁷² Sobre a tributação de lucros obtidos no exterior, a evolução da legislação e da jurisprudência brasileiras, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 7, 2003, pp. 303-330; BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007; BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A tributação direta do resultado de controladas indiretas no exterior: Problemas na aplicação da Lei 12.973/14. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário: em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 367-387; SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei nº 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

tributária deve ser entendida como um requisito para considerar esse novo tributo como também abrangido pelo tratado. Trata-se, todavia, de mero requisito formal que jamais pode obstaculizar a aplicação do tratado, sob pena de beneficiar o Estado Contratante por sua própria torpeza.

A declaração de voto apresentada pelo Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório traz, ainda, outro argumento igualmente incorreto e já rebatido na presente dissertação. Embora reconheça que “*é difícil dizer que a CSLL é substancialmente distinta do IRPJ*”, sustenta que o conceito do termo “*impostos*”, utilizado no artigo 2º do tratado, não contempla a CSL, a qual não é propriamente um “*imposto*”, mas sim uma contribuição, a teor da legislação brasileira, motivo pelo qual ela estaria fora do escopo objetivo do tratado.

Essa conclusão foi mantida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais³⁷³. Como entendeu que o tratado entre Brasil e Argentina não seria aplicado ao caso concreto, ficou superada a apreciação do mérito em relação à inclusão da CSL no tratado.

Observa-se, assim, que o CARF adotou a mesma conclusão e os mesmos argumentos equivocados que aqueles empregados na referida Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 23/2008. Vale dizer: conferiu, indevidamente, peso à destinação do tributo e importância literal ao emprego do termo “*impostos*” em vez de “*tributos*” para fins de aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

Contudo, em caso concreto idêntico àquele examinado na Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 23/2008³⁷⁴, o CARF chegou à conclusão diversa. O Fisco Federal lavrou Auto de Infração contra o Banco HSBC em virtude da exclusão, da base de cálculo da CSL, de rendimentos relativos a juros provenientes de títulos de dívida pública emitidas pelo governo austríaco, os quais seriam tributados exclusivamente no Estado emissor (Áustria), nos termos do artigo 11(3), *b*, do tratado.

Consoante a administração tributária, a incidência da CSL sobre tais rendimentos não era afastada pelo tratado entre Brasil e Áustria, na medida em que há referência apenas ao Imposto sobre a Renda. Além disso, alegou que nenhum protocolo ou convenção adicional foi firmado pelo Brasil com a Áustria após a instituição da CSL pela Lei n. 7.689/1988, tal como

³⁷³ BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-002.832 – Processo Administrativo n. 10880.729239/2011-11, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 12 de maio de 2017. Na mesma linha, cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1301-002.762 – Processo Administrativo n. 16682.720924/2011-03, rel. Cons. Roberto Silva Junior, sessão de 19 de fevereiro de 2018; CSRF. Acórdão n. 9101-004.583, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 04 de dezembro de 2019 (tratado com Chile).

³⁷⁴ BRASIL, CARF. Acórdão n. 1101-000.902 – Processo Administrativo n. 10980.722855/2011-13, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 12 de junho de 2013.

ocorreu em relação ao tratado com a Bélgica cuja convenção adicional incluiu a CSL entre os tributos visados.

O contribuinte sustentou, em suma, que (i) os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna; (ii) o tratado entre Brasil e Áustria é anterior à instituição da CSL, tributo substancialmente similar ao imposto de renda; (iii) a natureza jurídica do tributo deve ser aferida por sua hipótese de incidência e base de cálculo; e (iv) os tratados devem ser interpretados de acordo com o contexto e o objetivo em que são editados. A defesa contou com parecer do professor Alberto XAVIER favorável à inclusão da CSL no escopo objetivo do tratado.

Apesar de ter reconhecido que o termo “*imposto*”, utilizado no tratado entre Brasil e Áustria, deve ser interpretado como “*tributo*”, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal (DRJ) entendeu que a CSL tem base de cálculo própria em virtude dos ajustes decorrentes de adições, exclusões e compensações autorizadas na apuração do lucro real não serem automaticamente computáveis na sua base de cálculo, de modo que esta exação não é idêntica ou substancialmente similar ao Imposto sobre a Renda. Ademais, a DRJ ressaltou que, ainda que a CSL estivesse coberta pelo tratado, seria imprescindível a notificação de sua instituição pelas autoridades competentes. Por fim, destacou que, após a instituição da CSL, o Brasil celebrou acordos de bitributação com diversos países, abstendo-se de incluir essa contribuição no escopo objetivo, sendo que apenas alguns tratados trazem a CSL em seu protocolo ou convenção adicional.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte bem alegou que as pequenas diferenças de base de cálculo e a adoção de alíquotas distintas não retiram o fato de o IRPJ e a CSL serem substancialmente similares. Reforçou, ainda, que o Fisco brasileiro não pode invocar a falta de notificação, isto é, sua própria inércia para comunicar as autoridades austríacas acerca da criação da CSL como uma justificativa para a exclusão dessa contribuição do tratado entre Brasil e Áustria, sob pena de violação aos princípios da boa fé e do *pacta sunt servanda*.

A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção decidiu, corretamente, que a CSL é substancialmente similar ao IRPJ, em virtude do fato gerador e da base de cálculo destes tributos, concluindo que o tratado brasileiro com a Áustria também se aplica a essa contribuição³⁷⁵.

De toda sorte, importa examinar, ainda que brevemente, o voto vencido da

³⁷⁵ Em situação fática semelhante e com a mesma conclusão, cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-001.037 – Processo Administrativo n. 13502.720167/2011-42, rel. Cons. Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, sessão de 10 de setembro de 2013 (tratados com Áustria e Espanha).

Conselheira Relatora Edeli Pereira Bossa, tendo em vista a peculiaridade do argumento empregado para afastar a CSL do tratado. Segundo a Conselheira, o escopo dos acordos de bitributação celebrados pelo governo brasileiro está limitado pelo conceito constitucional de renda, o que eliminaria a equivalência entre o IRPJ e a CSL. Isso porque, o Brasil firmou posição em relação ao artigo 2º, CM-OCDE no sentido de que deseja utilizar, em seus tratados, uma definição de imposto de renda que esteja em consonância com a Constituição Federal, reservando o direito de não incluir o artigo 2(2), muito embora, como vimos, este dispositivo está presente em alguns tratados pátrios.

Em voto bastante confuso, reconhece-se, em determinado momento, que o IRPJ e a CSL são tributos *“materialmente semelhantes, por incidirem sobre o lucro da pessoa jurídica, sujeitarem-se às mesmas regras de periodicidade e vencimento (art. 57 da Lei nº 8.981/95)”* e estarem frequentemente *“associados em lançamentos tributários decorrentes de infrações que repercutem na base tributável de ambos, a ensejar uma decisão única para a solução dos litígios”*. Contudo, mais adiante, afirma-se que a Constituição Federal estabelece distinções significativas entre estes dois tributos, destacando a destinação específica dada à CSL como parte do *“novo contexto social reconhecido com a promulgação da Constituição Federal de 1988”*.

O voto vencido admite, ainda, a irrelevância da destinação legal do produto da arrecadação do tributo para determinar sua natureza jurídica, com base no artigo 4º, CTN. No entanto, arraigado à suposta importância do Texto Constitucional na análise em tela, conclui que *“caracterizar esta identidade entre tributos não só com diferente destinação constitucional, mas também submetidos a distinto regime tributário constitucional, ultrapassa os limites da interpretação e adentra à integração de suposta lacuna na norma que concede isenção”*.

Dessa forma, o voto parece caminhar para uma conclusão adequada e devidamente fundamentada, porém, de repente, faz uma mudança brusca motivada, aparentemente, pela atribuição equivocada de peso excessivo à destinação do tributo e ao regime tributário atribuído à CSL pela Constituição Federal.

De todo modo, prevaleceu o correto entendimento de que o IRPJ e a CSL representam tributos substancialmente similares, razão pela qual estão cobertos pelo tratado entre Brasil e Áustria, assinado antes da introdução dessa contribuição no ordenamento jurídico

brasileiro. Essa mesma conclusão foi adotada no famoso “*Caso Eagle*”³⁷⁶, que envolveu autuação fiscal para a cobrança de créditos tributários a título de IRPJ e de CSL em decorrência do não oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior (Espanha). Neste caso, a 1ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes também entendeu que o IRPJ e a CSL são tributos substancialmente similares, uma vez que incidem essencialmente sobre o lucro, sendo irrelevantes a denominação diversa e a destinação específica.

Ao examinar situação envolvendo tratado assinado após a introdução da CSL pela Lei n. 7.689/1988, a Corte administrativa concluiu que a contribuição está fora do escopo objetivo³⁷⁷. Embora tenha reconhecido a substancial similaridade com o IRPJ, o voto vencedor considerou que, como o tratado entre Brasil e Países Baixos é posterior à introdução da CSL, os Estados Contratantes optaram por excluir essa contribuição do tratado³⁷⁸. A decisão, neste caso, está alinhada à terceira corrente doutrinária exposta anteriormente, traçando um marco temporal (Lei n. 7.689/1988) para avaliar a cobertura ou não da CSL pelos tratados brasileiros.

Este entendimento se mostra equivocado. Como já demonstrado no presente estudo e alegado pelo próprio contribuinte no caso concreto, a CSL sofreu uma mudança substancial com a edição da MP n. 1.858-6, de 29 de junho de 1999, passando a incidir sobre bases universais. Dessa forma, o marco temporal correto reside na MP n. 1.858-6/1999, e não na Lei n. 7.689/1988, de modo que essa contribuição está coberta pelo tratado entre Brasil e Países Baixos, o qual foi assinado antes da universalização da CSL (8 de março de 1990), tal como bem exposto na declaração de voto apresentada pela Conselheira Nara Cristina Takeda Taga.

Todavia, a conclusão da Turma Ordinária foi mantida pela 1ª Turma Câmara Superior de Recursos Fiscais³⁷⁹. Em verdade, a CSRF sequer analisou a questão relativa à cobertura da CSL, uma vez que afastou a aplicação do tratado entre Brasil e Países Baixos no caso concreto como um todo. De todo modo, interessante destacar a ressalva feita pela Câmara Superior no sentido de que, caso o tratado fosse aplicável aos lucros obtidos por empresa

³⁷⁶ BRASIL, Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 101-95.802 – Processo Administrativo n. 16327.000112/2005-31, rel. Cons. Sandra Maria Faroni, sessão de 19 de outubro de 2006 (“*Caso Eagle*”); CSRF. Acórdão n. 9101-001.171 – Processo Administrativo n. 16327.000112/2005-31, rel. Cons. Valmir Sandri, sessão de 13 de setembro de 2011 (“*Caso Eagle*”). No mesmo sentido, cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1102-00.089 – Processo Administrativo n. 19515.002971/2004-54, rel. Cons. Sandra Maria Faroni, sessão de 5 de novembro de 2009 (“*Caso Aerolíneas Argentinas*”).

³⁷⁷ BRASIL, CARF. Acórdão n. 1101-000.836 – Processo Administrativo n. 12897.000757/2009-81, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 04 de dezembro de 2012.

³⁷⁸ Em caso envolvendo o mesmo tratado, também se decidiu pela não cobertura da CSL, conferindo-se peso à ausência de notificação (cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1302-001.629 – Processo Administrativo n. 16682.720429/2012-77, rel. Cons. Alberto Pinto Souza Junior, sessão de 03 de fevereiro de 2015; CSRF. Acórdão n. 9101-002.332, rel. Cons. Luís Flávio Neto, sessão de 04 de maio de 2016).

³⁷⁹ BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-003.924 – Processo Administrativo n. 12897.000757/2009-81, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 4 de dezembro de 2018.

brasileira no exterior, “*também seria aplicável para a tributação sobre a contribuição de seguridade social (conforme art. 11 da Lei n° 13.202/2015)*”.

O CARF também já teve a oportunidade de examinar a inclusão da CSL em tratado assinado após a MP 1.858-6/1999 (“*Caso Rexam*”)³⁸⁰. No caso concreto, o Fisco Federal lavrou Auto de Infração para a cobrança de montantes a título de IRPJ e de CSL decorrente do não oferecimento à tributação dos lucros auferidos por controlada domiciliada no Chile (Rexam Chile S/A).

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção decidiu que a CSL não está coberta pelas cláusulas convencionais, uma vez que o tratado entre Brasil e Chile apenas menciona o Imposto sobre a Renda. Além disso, aduziu que o tratado foi assinado após a introdução da CSL (neste caso, o marco temporal empregado foi a Lei n. 7.689/1988), o que impossibilita a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

Nessa linha, a Corte afirmou que “*se os convenientes pretendessem incluir a CSLL no âmbito da Convenção, fariam-no expressamente. Em outras palavras, se a Convenção houvesse sido firmada em data anterior à instituição da contribuição social, poder-se-ia até admitir que a ela também se aplicasse*”. Apesar de criticar alguns argumentos trazidos no caso em tela, Michell PRZEPIORKA concorda com a conclusão do Tribunal, na medida em que “*os negociadores brasileiros e chilenos já conheciam acerca da incidência da CSLL sobre bases universais, e se quisessem inclui-la, deveriam tê-lo feito expressamente no corpo do art. 2 ou, ao menos, no protocolo*”³⁸¹.

A despeito da inaplicabilidade do “*teste de similaridade substancial*” à CSL, o qual se restringe a tributos novos, não se pode ignorar o fato de que o tratado entre Brasil e Chile possui os dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE – primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo –, cuja aplicação apenas é limitada caso os Estados Contratantes excluam expressamente determinada exação da lista de tributos visados. Nesse sentido, o Tribunal administrativo deveria também ter analisado a aplicação dos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º do tratado, por meio dos quais é perfeitamente possível a cobertura da CSL pelo tratado brasileiro com o Chile. Sobre este ponto, destaca-se que a administração fiscal chilena já

³⁸⁰ BRASIL, CARF. Acórdão n. 1201-001.024 – Processo Administrativo n. 12897.000715/2009-41, rel. Cons. Marcelo Cuba Netto, sessão de 6 de maio de 2014 (“*Caso Rexam*”).

³⁸¹ PRZEPIORKA, Michell, A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação – Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, 2020, p. 236.

reconheceu que a CSL está coberta pelo acordo com o Brasil em virtude justamente da aplicação dos artigos 2(1) e 2(2)³⁸². Desse modo, no novo protocolo assinado pelos países em 3 de março de 2022³⁸³, não há menção à CSL nem qualquer alteração no escopo objetivo do tratado. Esse protocolo ainda aguarda aprovação pelo Congresso Nacional.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a decisão acima, rejeitando, por voto de qualidade, o Recurso Voluntário interposto pela contribuinte³⁸⁴. Assim como no caso envolvendo o tratado com os Países Baixos, a 1ª Turma da CSRF sequer analisou a controvérsia em tela, já que entendeu pela inaplicabilidade do tratado entre Brasil e Chile, restando superada a questão sobre a CSL³⁸⁵.

De todo modo, cumpre destacar a declaração de voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, que, ao dar provimento ao Recurso Especial, concluiu pela aplicação do tratado à CSL em virtude da Lei n. 13.202/2015. Essa observação indica uma nova fase do CARF no tocante à inclusão da CSL nos acordos de bitributação brasileiros. A partir da edição da Lei n. 13.202/2015, cujo artigo 11 supostamente conferiu uma “*interpretação oficial*” de que a CSL está coberta por todos os tratados pátrios, foram afastadas quaisquer divergências sobre o tema no âmbito administrativo.

Nesse contexto, vale mencionar julgamento que acabou sendo reformado pela Câmara Superior justamente em razão da Lei n. 13.202/2015. A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara havia decidido que a CSL está fora do escopo objetivo dos tratados brasileiros com Áustria e Espanha, celebrados antes de sua introdução, tendo em vista que o governo brasileiro não notificou os parceiros a respeito da instituição dessa contribuição³⁸⁶. Tal decisão

³⁸² CHILE. Departamento de Normas Internacionales, Subdirección Normativa, Ofício n. 869, de 5 de abril de 2016. Disponível em: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/otras/ja869.htm>. Acesso em: 12 jul. 2020.

³⁸³ BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Santiago, em 3 de abril de 2001. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12552?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=57>. Acesso em: 2 ago. 2022.

³⁸⁴ BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-002.561 – Processo Administrativo n. 12897.000715/2009-41, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 9 de fevereiro de 2017 (“*Caso Rexam*”).

³⁸⁵ Na mesma linha, cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1201-001.779 – Processo Administrativo n. 16561.720057/2011-74, rel. Cons. Roberto Caparroz de Almeida, sessão de 21 de junho de 2017 (tratado com o Equador) – a CSRF reformou esse entendimento (Acórdão n. 9101-005.808, rel. Cons. Lívia de Carli Germano, sessão de 06 de outubro de 2021); CARF. Acórdão n. 1301-003.770 – Processo Administrativo n. 16682.722218/2017-83, rel. Cons. Amélia Wakako Morishita Yamamoto, sessão de 20 de março de 2019 (tratados com Áustria e Países Baixos); CARF. Acórdão n. 1401-002.198 – Processo Administrativo n. 16561.720035/2012-95, rel. Cons. Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, sessão de 21 de fevereiro de 2018; CSRF. Acórdão n. 9101-004.763, rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, sessão de 05 de fevereiro de 2020 (tratado com a Áustria).

³⁸⁶ BRASIL, CARF. Acórdão n. 1302-001.620 – Processo Administrativo n. 19515.721533/2012-07, rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior, sessão de 3 de fevereiro de 2015 (“*Caso Duratex*”).

equivocada foi afastada pela Câmara Superior, a qual entendeu pela cobertura da CSL em virtude da aplicação retroativa da Lei n. 13.202/2015³⁸⁷. Importa destacar que a aplicação da Lei n. 13.202/2015 é completamente desnecessária neste caso, uma vez que tais tratados foram assinados antes da introdução da CSL, razão pela qual bastaria o “*teste de similaridade substancial*” para assegurar a cobertura dessa contribuição.

Na mesma toada, interessante examinar o “*Caso Votorantim*”, julgado após a edição da Lei n. 13.202/2015³⁸⁸. Trata-se de Auto de Infração relativo a não inclusão na base de cálculo da CSL dos valores apurados pela contribuinte a título de juros pagos em remuneração a títulos públicos emitidos por Áustria, Dinamarca e Espanha (mesma situação fática da Solução de Consulta mencionada acima e de outros julgamentos realizados pelo CARF).

Segundo a autoridade fiscal, a CSL estaria fora do escopo objetivo dos tratados, alegando, em suma, os seguintes pontos: (i) isenções devem ser interpretadas literalmente, nos termos do artigo 111, CTN; (ii) a CSL não substitui nem adiciona o IRPJ (bases de cálculo distintas); (iv) tratados após a instituição dessa contribuição não a incluíram automaticamente no escopo objetivo; (v) exigência de notificação para a aplicação do tratado; e (vi) posição brasileira quanto ao artigo 2º, CM-OCDE.

Um argumento fazendário que merece destaque separado diz respeito à natureza da Lei n. 13.202/2015. O Fisco Federal alegou que tal diploma legal possui natureza inovativa, e não interpretativa. Como já discutido na presente dissertação, esse diploma legal confere uma interpretação apenas em relação aos tratados assinados antes da introdução da CSL, mas não quanto àqueles firmados posteriormente (inovação).

O contribuinte, por sua vez, rebateu no sentido que os tratados com Áustria, Dinamarca e Espanha se aplicam à CSL. Isso porque, foram celebrados antes da instituição

³⁸⁷ BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-002.598 – Processo Administrativo n. 19515.721533/2012-07, rel. Cons. Luís Flávio Neto, sessão de 15 de março de 2017 (“*Caso Duratex*”). No mesmo sentido, cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1302-002.935 – Processo Administrativo n. 16682.722750/2016-10, rel. Cons. Flávia Machado Vilhena Dias, sessão de 25 de julho de 2018 (tratado com Países Baixos); CARF. Acórdão n. 1402-002.388 – Processo Administrativo n. 16643.720021/2011-81, rel. Cons. Luiz Augusto de Souza Gonçalves, sessão de 14 de fevereiro de 2017 (tratado com a Argentina); CSRF. Acórdão n. 9101-003.664 – Processo Administrativo n. 16643.720021/2011-81, rel. Cons. Luís Flávio Neto, sessão de 04 de julho de 2018; CARF. Acórdão n. 1302-003.149 – Processo Administrativo n. 16643.720059/2013-15, rel. Cons. Rogério Aparecido Gil, sessão de 16 de outubro de 2018 (“*Caso Ambev*”).

³⁸⁸ BRASIL, CARF. Acórdão n. 1301-002.817 – Processo Administrativo n. 16327.721302/2014-86, rel. Cons. Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, sessão de 12 de março de 2018 (“*Caso Votorantim*”). Sobre este julgamento, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Brazil: Taxes Covered: Substantially Similar Taxes. In: LANG, Michael, *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019**. Amsterdam: IBFD, 2020.

dessa contribuição, a qual é substancialmente similar ao IRPJ (fato gerador e base de cálculo semelhantes). Além disso, argumentou que o emprego do termo “*impostos*” no tratado contempla a CSL enquanto uma espécie de “*tributo*”. Por fim, destacou que a falta de notificação pelo Brasil não obsta a aplicação dos tratados à CSL. Em relação ao argumento fazendário acerca do artigo 111, CTN, o contribuinte aduziu corretamente que os tratados não modificam a legislação doméstica, mas tão somente limitam o exercício da jurisdição de tributar dos Estados Contratantes, motivo pelo qual esse dispositivo é irrelevante para fins de interpretação e aplicação das cláusulas convencionais.

O CARF deu provimento parcial ao Recurso Voluntário por unanimidade, empregando como critério para avaliar a “*substancial similaridade*” a base de cálculo, e não a destinação. Considerou, ainda, a natureza interpretativa da Lei n. 13.202/2015, atribuindo-lhe efeitos retroativos³⁸⁹. Novamente, a referência a este diploma legal se mostra dispensável, uma vez que os tratados em tela foram firmados antes da instituição da CSL, razão pela qual essa contribuição já está coberta por força do “*teste de similaridade substancial*”.

Diante dessa novel legislação e das decisões que a sucederam, a 1ª Turma da CSRF aprovou a Súmula n. 140, a qual simplesmente replica o artigo 11, da Lei n. 13.202/2015. Como se trata de entendimento vinculante a toda administração tributária federal, a questão relativa à inclusão da CSL nos tratados brasileiros resta superada na jurisprudência administrativa³⁹⁰, o que não retira, contudo, a importância de discutir sua validade no campo acadêmico.

Consequentemente, a CSRF passou a não conhecer de Recursos Especiais em virtude da aplicação do aludido entendimento sumulado³⁹¹. O Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n. 343/2015, estabelece que não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento sumulado de jurisprudência do

³⁸⁹ No mesmo sentido, cf. BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-002.008 – Processo Administrativo n. 16327.720511/2015-93, rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, sessão de 26 de julho de 2017 (tratado com Dinamarca e Espanha); CARF. Acórdão n. 1201-003.686 – Processo Administrativo n. 19515.004211/2010-20, rel. Cons. Gisele Barra Bossa, sessão de 11 de março de 2020 (tratado de transporte aéreo com a Colômbia).

³⁹⁰ Julgados que aplicaram a Súmula CARF nº 140: BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-005.808 – Processo Administrativo n. 16561.720057/2011-74, rel. Cons. Livia De Carli Germano, sessão de 06 de outubro de 2021 (tratado com o Equador); CSRF. Acórdão n. 9101-005.809 – Processo Administrativo n. 16561.000065/2009-86, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 06 de outubro de 2021 (tratado com a Argentina); CSRF. Acórdão n. 9101-005.846 – Processo Administrativo n. 12448.738575/2011-90, rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, sessão de 12 de novembro de 2021 (tratado com a Espanha); CSRF. Acórdão n. 9101-006.243 – Processo Administrativo n. 16643.720059/2013-15, rel. Cons. Livia De Carli Germano, sessão de 9 de agosto de 2022 (“*Caso Ambev*”); CSRF. Acórdão n. 9101-006.102 – Processo Administrativo n. 16561.720135/2015-64, rel. Cons. Andréa Duek Simantob, sessão de 11 de maio de 2022 (tratado com Países Baixos); CSRF. Acórdão n. 9101-006.097 – Processo Administrativo n. 16561.720063/2014-74, rel. Cons. Livia de Carli Germano, sessão de 11 de maio de 2022 (tratado com Luxemburgo e Espanha); CSRF. Acórdão n. 9101-006.246 – Processo Administrativo n. 16682.722218/2017-83, rel. Cons. Livia de Carli Germano, sessão de 09 de agosto de 2022 (tratado com Áustria).

³⁹¹ BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-004.834 – Processo Administrativo n. 19515.002971/2004-54, rel. Cons. Livia de Carli Germano, sessão de 04 de março de 2020 (“*Caso Aerolíneas Argentinas*”).

CARF, ainda que a Súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso (Anexo II, artigo 67, parágrafo 3º).

A partir dessa incursão jurisprudencial, é possível fazer três observações.

Primeiro, em relação aos casos envolvendo tratados firmados antes da introdução da CSL pela Lei n. 7.689/1988, o CARF não apresenta uma posição muito clara quanto à cobertura dessa contribuição, inclusive quando examina os mesmos tratados em diferentes oportunidades. Ora caminha-se para um desfecho favorável, considerando a CSL como tributo substancialmente similar ao IRPJ, em razão do fato gerador e da base de cálculo; ora chega-se a resultado desfavorável, atribuindo-se peso equivocado à destinação do produto da arrecadação, ao regime tributário conferido pela Constituição Federal, ao emprego do termo “*impostos*” nos tratados brasileiros, e à necessidade de notificação do outro Estado Contratante. De toda sorte, interessante destacar que, até 2014, as decisões identificadas pelo presente estudo, que analisaram os tratados celebrados antes da instituição da CSL, foram favoráveis ao contribuinte³⁹², porém, entre 2014 e o final de 2015 (até a edição da Lei n. 13.202/2015), todas as decisões foram desfavoráveis³⁹³.

Em segundo lugar, verifica-se que o Tribunal administrativo rechaça a inclusão da CSL nos acordos de bitributação brasileiros assinados após a Lei n. 7.689/1988, tal como nos casos dos tratados com Chile e Países Baixos. Nestas situações, o principal argumento é de que os Estados Contratantes poderiam ter incluído a contribuição na lista de tributos visados, mas escolheram não a incluir.

Com a edição da Lei n. 13.202/2015 e da Súmula n. 140, o CARF passou a admitir a inclusão da CSL em todos os tratados brasileiros, independentemente de quando foram

³⁹² Um total de 5 (cinco) decisões favoráveis, na parte da CSL, anteriores a 2014: BRASIL, Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 101-95.802 – Processo Administrativo n. 16327.000112/2005-31, rel. Cons. Sandra Maria Faroni, sessão de 19 de outubro de 2006 (“*Caso Eagle*”); CSRF. Acórdão n. 9101-001.171 – Processo Administrativo n. 16327.000112/2005-31, rel. Cons. Valmir Sandri, sessão de 13 de setembro de 2011 (“*Caso Eagle*”); CARF. Acórdão n. 1102-00.089 – Processo Administrativo n. 19515.002971/2004-54, rel. Cons. Sandra Maria Faroni, sessão de 5 de novembro de 2009 (“*Caso Aerolíneas Argentinas*”); CARF. Acórdão n. 1101-000.902 – Processo Administrativo n. 10980.722855/2011-13, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 12 de junho de 2013; Acórdão n. 1401-001.037 – Processo Administrativo n. 13502.720167/2011-42, rel. Cons. Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, sessão de 10 de setembro de 2013.

³⁹³ Um total de 4 (quatro) decisões desfavoráveis entre 2014 e a edição da Lei n. 13.202/2015: BRASIL, CARF. Acórdão n. 1102-001.247 – Processo Administrativo n. 10880.729239/2011-11, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 25 de novembro de 2014; Acórdão n. 1401-001.396 – Processo Administrativo n. 10980.724003/2011-61, rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos, sessão de 04 de março de 2015; Acórdão n. 1302-001.620 – Processo Administrativo n. 19515.721533/2012-07, rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior, sessão de 3 de fevereiro de 2015 (“*Caso Duratex*”); CARF. Acórdão n. 1402-001.713 – Processo Administrativo n. 16561.000065/2009-86, rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto, sessão de 03 de junho de 2014.

concluídos. Como se trata de entendimento sumulado vinculante à toda administração tributária federal, os Auditores Fiscais estão proibidos de lavrar Autos de Infração em sentido contrário, razão pela qual dificilmente teremos novas discussões sobre o tema.

2.2.1.4 Posição Pessoal

Diante da análise crítica da doutrina e jurisprudência brasileiras quanto à inclusão da CSL no escopo objetivo dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, cumpre sintetizar a visão alternativa ora proposta. Essa posição reúne, em parte, elementos e argumentos empregados nas correntes expostas acima, porém busca um melhor alinhamento com as diferentes estruturas de artigo 2º adotadas pelo Brasil em sua rede de tratados.

De início, importa apresentar uma primeira divergência quanto ao marco temporal empregado nessas discussões. A doutrina considera, normalmente, a data de entrada em vigor da CSL como o dia 1º de janeiro de 1989, já que a Lei n. 7.689 foi publicada em 15 de dezembro de 1988. A partir da adoção desse marco temporal, a CSL estaria, a princípio, fora do escopo objetivo do tratado com a Coreia do Sul, celebrado em 7 de março de 1989, poucos meses após a criação dessa contribuição.

O artigo 8º, da Lei n. 7.689/1988 previa que *“a contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988”*. Esse dispositivo foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 15-2³⁹⁴ e do Recurso Extraordinário (RE) n. 146.733³⁹⁵, em virtude de violação ao artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal (princípio da irretroatividade). Posteriormente, tal previsão teve sua execução suspensa pela Resolução n. 11, de 4 de abril de 1995, do Senado Federal.

Nesse passo, a data de entrada em vigor da CSL deveria ser, ao menos, o dia 15 de março de 1989. Isso porque, (i) a Lei n. 7.689/1988 foi publicada em 15 de dezembro de 1988 e (ii) as contribuições sociais estão sujeitas ao princípio da noventena, na forma dos artigos 150, III, “c” e 195, parágrafo 6º, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil. Vale dizer: as contribuições apenas podem ser cobradas 90 (noventa) dias após a data de publicação da lei que as introduziu ou majorou. Embora o artigo 150, III, “c”, que traz o princípio da noventena, tenha sido introduzido apenas com a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de

³⁹⁴ BRASIL, STF. ADI n. 15-2/DF, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 14 de junho de 2007.

³⁹⁵ BRASIL, STF. RE n. 146.733, Tribunal Pleno, rel. Min. Moreira Alves, julgado em 29 de junho de 1992.

dezembro de 2003, o artigo 195, parágrafo 6º, que aplica a noventena para as contribuições sociais, está presente desde o texto original da Carta Magna.

De toda sorte, como já adiantado, a MP n. 1.858-6, de 29 de junho de 1999, introduziu a CSL em bases universais, o que representa um novo adicional ao Imposto sobre a Renda, e uma modificação substancial da CSL existente até então. Dessa forma, os tratados assinados pelo Brasil entre a entrada em vigor da Lei n. 7.689/1988 (15 de março de 1989) e a entrada em vigor da MP n. 1.858-6/1999 (27 de setembro de 1999³⁹⁶) também contemplam a CSL, quais sejam, aqueles celebrados com China, Finlândia e Países Baixos.

Em resumo, a CSL está coberta pelos 21 (vinte e um) tratados assinados antes da MP n. 1.858-6/1999³⁹⁷, através da aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, independentemente da presença dos correspondentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE. Isto é, aplica-se a “*segunda porta de acesso*” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação. Sobre este ponto, vale destacar que a inclusão da CSL nos protocolos recém assinados com China e Índia se mostra desnecessária, tendo em vista a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” (tratados foram celebrados antes da MP).

Acrescenta-se a esse grupo os tratados com Portugal, Trinidad e Tobago, e Turquia, firmados após a MP n. 1.858-6/1999, mas que incluíram, em seus protocolos, a CSL, bem como os tratados recém-assinados com Colômbia, Emirados Árabes Unidos, Polônia, Reino Unido, Singapura, Suíça e Uruguai que trouxeram essa contribuição diretamente no artigo 2º³⁹⁸. Dessa forma, temos um total de 31 (trinta e um) tratados brasileiros que englobam a CSL, seja por força do “*teste de similaridade substancial*”, por referência expressa em protocolo ou convenção adicional, ou por inclusão direta na lista de tributos visados. Vale recordar, aqui, que os tratados com Colômbia, Polônia e Uruguai ainda aguardam aprovação do Congresso Nacional.

³⁹⁶ Neste caso, aplica-se o mesmo raciocínio acima. A CSL em bases universais entra em vigor apenas noventa dias após a publicação da lei que a introduziu.

³⁹⁷ Cf. ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-Bélgica (1972/2002); ADT Brasil-Canadá (1984); ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Ecuador (1983); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT-Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Itália (1978); ADT Brasil-Japão (1967/1976); ADT Brasil-Luxemburgo (1978); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Suécia (1975).

³⁹⁸ Cf. ADT Brasil-Colômbia (2022); ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018); ADT Brasil-Polônia (2022); ADT Brasil-Reino Unido (2022); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suíça (2018); ADT Brasil-Uruguai (2019).

No entanto, existem 8 (oito) tratados brasileiros, assinados após a MP n. 1.858-6/1999, que não incluíram a CSL no corpo do artigo 2º, em seus protocolos ou convenção adicional (África do Sul, Chile, Israel, México, Peru, Rússia, Ucrânia e Venezuela)³⁹⁹. Nestes casos, importa identificar quais desses tratados possuem os equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE – primeira “*porta de acesso*” –, os quais não estão sujeitos a qualquer limitação temporal (data de assinatura do tratado). Isso porque, a adoção de uma lista taxativa retira a possibilidade de inclusão de um tributo que não tenha sido listado expressamente pelos Estados Contratantes, a menos que tenha sido introduzido após a assinatura do tratado e seja “*idêntico ou substancialmente similar*” aos tributos listados.

Nesse sentido, a CSL está fora do escopo objetivo dos tratados com Israel, Rússia e Venezuela, uma vez que estes foram assinados após a MP n. 1.858-6/1999 e carecem dos dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE. A única “*porta de acesso*” consiste no “*teste de similaridade substancial*”, aplicável exclusivamente a tributos novos. Sobre este ponto, não há que se falar na aplicação na Lei n. 13.202/2015, a qual, como vimos, desconsidera, unilateralmente, a interpretação restritiva e o equilíbrio convencional acordados pelos Estados Contratantes.

Dentro desse grupo de 8 (oito) tratados, apenas aqueles firmados com África do Sul, Chile, México, Peru e Ucrânia possuem os parágrafos 1º, 2º, ou ambos, o que possibilita a cobertura de tributos existentes ao tempo da assinatura do tratado, desde que incidam essencialmente sobre a renda e que não tenham sido excluídos expressamente da lista de tributos visados. Como demonstrado anteriormente, o fato de os Estados Contratantes esquecerem de listar certo tributo não afasta a possibilidade de aplicação dos parágrafos 1º e 2º, a menos que existam evidências de que os Estados quiseram excluir tal tributo do escopo objetivo do tratado.

De todo modo, ao incluírem os parágrafos 1º, 2º, ou ambos, é evidente que os Estados Contratantes quiseram conferir um caráter ampliativo ao escopo objetivo de seus acordos de bitributação. Dessa forma, é plenamente possível que os tratados com África do Sul, Chile, México, Peru e Ucrânia incluam a CSL, ainda que tenham sido celebrados após a MP n. 1.858-6/1999 e careçam de qualquer previsão no protocolo, haja vista que essa contribuição incide, inequivocamente, sobre a renda, tendo fato gerador e base de cálculo equiparáveis ao Imposto sobre a Renda.

Nessa linha, destaca-se, novamente, o caso do tratado com o Chile. O próprio Fisco

³⁹⁹ Cf. ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT-Brasil-Ucrânia (2002); ADT Brasil-Venezuela (2005).

chileno esclareceu, por meio do Ofício nº 869⁴⁰⁰, que a CSL está coberta pelo acordo com o Brasil em virtude da aplicação dos artigos 2(1) e 2(2). Assim, a notificação enviada pela administração brasileira acerca da edição da Lei n. 13.202/15 funcionou como simples esclarecimento quanto ao escopo objetivo do tratado.

Todavia, cumpre fazer uma ressalva importante quanto ao tratado celebrado com a África do Sul. Em 31 de julho de 2015, o Brasil e o governo sul-africano firmaram um protocolo que inclui tão somente um novo dispositivo relativo à troca de informações. Ou seja, diferentemente do que ocorreu em outros protocolos, nada se falou sobre a inclusão da CSL no escopo objetivo do tratado, muito embora, poucos meses depois, o Brasil tenha editado a criticável Lei n. 13.202/2015, alargando, unilateralmente, a balança convencional. Nessa toada, é difícil acreditar que os Estados Contratantes tenham esquecido, pela segunda vez, de incluir essa contribuição na lista de tributos visados. Esse cenário impõe óbices à inclusão da CSL do escopo objetivo do tratado entre Brasil e África do Sul, o que consubstancia o efeito restritivo da lista de tributos visados discutido anteriormente.

Em suma, a CSL está coberta por 35 (trinta e cinco) tratados brasileiros em virtude de quatro fatores:

- (i) aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, tendo como marco temporal a entrada em vigor da MP n. 1.858-6/1999 (27 de setembro de 1999) – Argentina; Áustria; Bélgica; Canadá; China; Coreia do Sul; Dinamarca; Equador; Eslováquia/República Tcheca; Espanha; Filipinas; Finlândia; França; Hungria; Índia; Itália; Japão; Luxemburgo; Noruega; Países Baixos; Suécia;
- (ii) inclusão dessa contribuição através de protocolo ou convenção adicional – Portugal, Trinidad e Tobago, e Turquia;
- (iii) inclusão expressa da CSL na lista de tributos visados – Colômbia; Emirados Árabes Unidos, Polônia, Reino Unido, Singapura, Suíça e Uruguai; e
- (iv) aplicação dos parágrafos 1º e 2º, uma vez que a CSL apresenta fato gerador e base de cálculo equivalentes ao Imposto sobre a Renda, consagrando o efeito ampliativo do artigo 2º – Chile, México, Peru e

⁴⁰⁰ CHILE. Departamento de Normas Internacionales, Subdirección Normativa, Ofício n. 869, de 5 de abril de 2016. Disponível em: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/otras/ja869.htm>. Acesso em: 12 jul. 2020.

Ucrânia.

Dessa maneira, a rede brasileira apresenta apenas quatro tratados que não contemplam a CSL, por dois motivos distintos. Primeiro, em razão de aparente manifestação expressa dos Estados Contratantes acerca da exclusão da CSL do escopo objetivo, isto é, efeito restritivo da lista de tributos visados (África do Sul). Em segundo lugar, em virtude da adoção de lista taxativa e da ausência dos dispositivos correspondentes aos artigos 2(1) e 2(2) – Israel, Rússia e Venezuela.

Embora a produção de efeitos diversos dentro de uma mesma rede de tratados seja, muitas vezes, indesejável, especialmente em relação ao escopo objetivo, não se pode ignorar a estrutura escolhida para o artigo 2º e o caráter bilateral do tratado, sob pena de desequilibrar a balança de concessões recíprocas acordada pelos Estados Contratantes. Por essa razão, é recomendável que o Brasil, em vez de confiar numa suposta “*interpretação oficial*” conferida pela Lei n. 13.202/2015, esclareça o escopo objetivo de seus tratados com África do Sul, Israel, Rússia e Venezuela, através de protocolos ou, até mesmo, de comunicações oficiais bilaterais, tal como ocorreu no caso chileno e, mais recentemente, nos protocolos firmados com a China e a Índia.

2.2.2 *A CIDE-Remessas nos acordos de bitributação brasileiros*

Outro caso que merece análise na presente dissertação diz respeito à CIDE-Remessas. Embora não tenha recebido a mesma atenção doutrinária e jurisprudencial dada à CSL, é importante examinar se a CIDE-Remessas está coberta pelos acordos de bitributação brasileiros, especialmente por se tratar de importante elemento da tributação na fonte brasileira. Cabe destacar que as mesmas premissas adotadas para o exame da CSL serão aplicadas para o caso da CIDE-Remessas.

Não se pretende, aqui, ingressar nas discussões relativas à (in)constitucionalidade deste tributo em face dos artigos 146, III, e 149, da Constituição Federal⁴⁰¹. Sobre esta matéria, aguarda-se o julgamento do RE n. 928.943 (Tema n. 914) pelo Supremo Tribunal Federal⁴⁰². Nesta parte, almeja-se tão somente verificar a compatibilidade deste tributo com o artigo 2º,

⁴⁰¹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 89, fev./2003, pp. 71-84; GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 15, 2007.

⁴⁰² BRASIL, STF. RE n. 928.943, rel. Min. Luiz Fux.

dos acordos de bitributação brasileiros.

Inicialmente, a Medida Provisória n. 2.062-60, de 30 de novembro de 2000 estabelecia, em seu artigo 3º, parágrafo 1º⁴⁰³, a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties de qualquer natureza. Esse imposto incidia à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), porém apenas para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001.

A aludida Medida Provisória previa, ainda, que, quando fosse instituída uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre as mesmas importâncias referidas acima, a alíquota de IRRF seria reduzida de 25% (vinte e cinco por cento)⁴⁰⁴ para 15% (quinze por cento).

Nesse contexto, a Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000 instituiu a CIDE-Royalties, à alíquota de 10% (dez por cento). Tal contribuição incide sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de licenças de uso e outros contratos de transferência de tecnologia.

Diante da instituição da CIDE-Royalties, a Medida Provisória n. 2.062-63, de 23 de fevereiro de 2001 reduziu a alíquota de IRRF para 15%. Ocorre que a base de cálculo do IRRF, definida por esta Medida Provisória, era mais ampla do que a base de cálculo da CIDE-Royalties instituída pela Lei n. 10.168/2000, na medida em que incluía também serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como os royalties de qualquer natureza.

Dessa forma, foi editada a Lei n. 10.332, de 19 de dezembro de 2001 que inseriu o parágrafo 2º no artigo 2º, da Lei n. 10.168/2000. A CIDE passou, então, a ser exigida sobre *“contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior”*, bem como sobre *“pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”*.

Como um evidente mecanismo de compensação, este diploma legal introduziu o

⁴⁰³ BRASIL, Medida Provisória n. 2.062-60/2000, art. 3, parágrafo 1º (*“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties, de qualquer natureza. § 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de janeiro de 2001, a alíquota de que trata o caput passa a ser de vinte e cinco por cento”*).

⁴⁰⁴ BRASIL, Lei n. 9.779/1999, art. 7 (*“Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento”*).

artigo 2º-A na Lei n. 10.168/2000. Segundo este dispositivo, “fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes”. Assim, surgiu a chamada CIDE-Remessas, cujo fato gerador é o mesmo do IRRF.

Com efeito, em um primeiro momento, a contribuição alcançava os negócios que envolvessem um conteúdo tecnológico⁴⁰⁵ e pelos quais ocorresse a transferência de tecnologia (CIDE-Royalties). Posteriormente, o legislador ordinário ampliou esse campo de incidência, de modo a abranger também serviços técnicos e de assistência administrativa, além de royalties a qualquer título (CIDE-Remessas).

Observa-se, pois, que o legislador ordinário federal reduziu, de um lado, a alíquota aplicável a título de IRRF de 25% (vinte e cinco por cento) para 15% (quinze por cento), e fixou, de outro, a incidência da CIDE justamente à alíquota de 10% (dez por cento).

O cenário histórico-legislativo narrado acima evidencia que a redução da alíquota de IRRF buscou se enquadrar nos limites previstos pelos acordos de bitributação brasileiros, cuja alíquota máxima é, normalmente, de 15% (quinze por cento). Por meio desse artifício, assegurou-se uma arrecadação tributária adicional de 10% (dez por cento), bem como se afastou a obrigatoriedade de repasses das receitas tributárias aos Estados, Distrito Federal e Municípios, tal como ocorre no caso de impostos.

Dessa forma, a criação da CIDE-Remessas teve como único objetivo manter a mesma arrecadação tributária que seria alcançada com um IRRF à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) caso o Brasil não tivesse firmado compromissos com diversos países para a eliminação da dupla tributação. Cuida-se, portanto, do famoso “*jeitinho*” brasileiro para exercer sua jurisdição de tributar sem as limitações usuais impostas pelos tratados. Sérgio André ROCHA chega a falar em “*planejamento tributário estatal abusivo*” por parte do Estado brasileiro, na medida em que representa “*um esquema unilateral para alcançar um objetivo que contradiz ou viola a intenção de um tratado internacional*”⁴⁰⁶.

⁴⁰⁵ Sobre este aspecto, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta n. 97, de 3 de abril de 2014, manifestou posição no sentido de que a CIDE incide mesmo em contratos que não possuam conteúdo tecnológico. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=51827>. Acesso em: 24 mar. 2022.

⁴⁰⁶ ROCHA, Sérgio André. **Estudos de direito tributário internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 19-45. Na mesma linha, cf. GODOI, Marciano Seabra. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 15, 2007, pp. 81-100; ALVES, Raquel de Andrade Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. As CIDE-Royalties e os tratados internacionais contra a bitributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 10, n. 1, 2015, pp. 118-119.

Essa postura brasileira de desequilibrar unilateralmente o balanço de seus tratados é apontada como um dos principais fatores que levaram à denúncia do tratado entre Brasil e Alemanha, primeira vez que o governo alemão se valeu desse procedimento em sua larga rede de acordos de bitributação⁴⁰⁷.

Não obstante haja uma clara tentativa de deslocamento unilateral do equilíbrio acordado pelo Brasil em seus acordos de bitributação, fato é que a CIDE-Remessas representa tributo substancialmente similar ao Imposto sobre a Renda.

2.2.2.1 A CIDE-Remessas e o escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros

Como já demonstrado na presente dissertação, um mesmo tributo pode estar coberto por determinado tratado, mas não por outro, já que depende da estrutura do artigo 2º adotada por cada convenção. Existem duas portas de acesso ao escopo objetivo dos acordos de bitributação: (i) a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º; e (ii) o “*teste de similaridade substancial*”.

Dessa maneira, o enquadramento da CIDE-Remessas nos acordos de bitributação brasileiros depende da estrutura de cada um dos tratados, notadamente da aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Por esta razão, divide-se a rede brasileira em dois grupos: (i) acordos assinados antes da edição da Lei n. 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que instituiu essa contribuição; e (ii) acordos assinados após a edição deste diploma legal.

O primeiro grupo é formado por 23 (vinte e três) tratados⁴⁰⁸. Neste grupo, o principal meio de incluir um tributo, criado após a assinatura do tratado, em seu escopo objetivo é através do “*teste de similaridade substancial*”. No segundo grupo, composto por 16

⁴⁰⁷ Sobre a denúncia do tratado entre Brasil e Alemanha, cf. CASTELON, Marta Oliveros. Perspectivas de novo acordo de bitributação Brasil-Alemanha. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 3, n. 8, 2008, pp. 158-170; OEPEN, Wolfgang. A Alemanha denuncia seu tratado de dupla tributação com o Brasil – razões e consequências da denúncia do tratado sob um ponto de vista alemão. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 1, n. 1, 2005, pp. 212-220.

⁴⁰⁸ ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-Bélgica (1972/2002); ADT Brasil-Canadá (1984); ADT Brasil-Chile (2001); ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Ecuador (1983); ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT-Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Itália (1978); ADT Brasil-Japão (1967/1976); ADT Brasil-Luxemburgo (1978); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Portugal (2000); ADT Brasil-Suécia (1975).

(dezesseis) acordos⁴⁰⁹, a presença de dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2) se mostra fundamental.

Neste ponto, esclarece-se que a presente dissertação adota como marco temporal a Lei n. 10.332/2001, tendo em vista que, apenas com o advento deste diploma legal, a CIDE adquiriu sua base de cálculo ampla e equivalente à base de cálculo do IRRF.

Considerando que o Brasil adota uma lista exaustiva na maior parte de seus tratados, qualquer tributo não listado no artigo 2(3), ainda que incidente sobre a renda ou capital, não integrará o escopo objetivo do tratado, a menos que seja substancialmente similar ao “*imposto federal sobre a renda*” ou à CSL nos tratados em que ela foi incluída na lista de tributos visados.

Como examinado no capítulo 1, a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” consiste em verificar não se um tributo é similar a outro, porque sempre existirão semelhanças, mas sim identificar, dentro do sistema tributário, qual tributo mais se aproxima daquele criado após a conclusão dos tratados. Cumpre avaliar, assim, se a CIDE-Remessas é “*substancialmente similar*” ao “*imposto federal sobre a renda*” ou à CSL.

A aplicação desse teste se pauta pela essência do tributo, e não por questões formais (forma de cobrança, obrigações acessórias, fiscalização, destinação, sujeito passivo, entre outras). Nesse sentido, limita-se ao objeto da tributação e à base de cálculo do tributo, já que esses elementos permitem distinguir materialmente determinado tributo dos demais.

Mesmo raciocínio foi empregado por Luís Eduardo SCHOUERI. Ao analisar o Imposto sobre Serviços – ISS, SCHOUERI afirmou que “*o fato de o ‘novo’ ISS ser próximo do imposto de renda não exclui o fato de que o imposto também é próximo do ‘velho’ ISS, já existente quando da celebração dos tratados de bitributação, mas ali não incluídos*”. Concluiu, ainda, que “*para determinar se um imposto novo é substancialmente semelhante ao imposto de renda (objeto dos acordos de bitributação), deve-se considerar a totalidade do sistema tributário*”⁴¹⁰.

No caso sob análise, a Lei n. 10.168/2000 instituiu uma CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento), incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de licenças de uso e outros contratos de transferência de tecnologia. Todavia, existia um descompasso entre o

⁴⁰⁹ ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Colômbia (2022); ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Polônia (2022); ADT Brasil-Reino Unido (2022); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suíça (2018); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010); ADT Brasil-Ucrânia (2002); ADT Brasil-Uruguai (2019); ADT Brasil-Venezuela (2005).

⁴¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 100, jan./2004, p. 50.

objeto de tributação da CIDE e o objeto de tributação do IRRF, o qual incluía também serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como os royalties de qualquer natureza.

A fim de uniformizar o campo de incidência desses dois tributos, sobreveio a Lei n. 10.332/2001 que, ao alterar a Lei n. 10.168/2000, estabeleceu que a CIDE também incidiria sobre “*contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior*” e “*royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior*”. Como forma de compensar a criação da CIDE e a ampliação de seu escopo, a Lei n. 10.332/2001 reduziu a alíquota do IRRF para 15% (quinze por cento).

Nota-se, pois, que o fato gerador, tanto do IRRF, quando da CIDE-Remessas é essencialmente o mesmo, de modo que essa contribuição representa apenas um complemento do IRRF dantes existente à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), tal como ocorre entre o IRPJ e a CSL. Diferenças relativas à destinação do produto da arrecadação, ao cálculo efetivo do tributo devido, e ao sujeito passivo são irrelevantes para fins de aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

Na contramão desse raciocínio, João Francisco BIANCO coloca importância na identidade de contribuintes, uma vez que, como os tratados visam a evitar a bitributação jurídica internacional, “*qualquer novo imposto, que não tenha como contribuinte a pessoa beneficiária do rendimento ou do ganho, não poderá ser considerado um tributo substancialmente semelhante ao imposto de renda e, por consequência, não será alcançado pelo artigo 2º da Convenção Modelo, podendo ser livremente instituído pelos Estados Contratantes*”⁴¹¹. Na visão de BIANCO, a dupla tributação que o tratado visa a prevenir é aquela que exige a identidade de contribuintes (jurídica). Caso contrário, estaríamos diante de dupla tributação econômica, a qual fugiria do escopo do tratado⁴¹².

Segundo BIANCO, o contribuinte dessa contribuição é a pessoa jurídica que pagar, creditar, empregar, entregar ou remeter royalties, a qualquer título, a beneficiário residente ou domiciliado no exterior (pessoa jurídica brasileira). No caso do IRRF, o beneficiário residente ou domiciliado no exterior é o contribuinte. Nessa linha, a CIDE estaria fora do escopo objetivo

⁴¹¹ BIANCO, João Francisco. A CIDE sobre royalties e os tratados internacionais contra a dupla tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, p. 259.

⁴¹² Sobre a bitributação econômica à luz dos tratados, cf. SANTOS, Ramon Tomazela. **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária v. XLI).

dos tratados.

BIANCO vai além ao afirmar que essa contribuição sequer é substancialmente similar ao imposto sobre a renda, uma vez que “*o imposto de renda tem por elemento objetivo do seu fato gerador a aquisição da disponibilidade do rendimento, enquanto a Cide tem por pressuposto a transferência de conhecimentos tecnológicos do exterior*”⁴¹³. Dessa forma, diante da ausência de identidades dos contribuintes destes tributos, a CIDE-Royalties não estaria coberta pelos acordos de bitributação, tratando-se de fenômeno completamente diverso e que não guarda qualquer semelhança com o IRRF.

Em sentido contrário, Raquel de Andrade Vieira ALVES e Gustavo da Gama Vital de OLIVEIRA, ao defenderem a inclusão da CIDE-Royalties nos acordos de bitributação pátrios, entendem que “*há verdadeira identidade entre o sujeito passivo da Cide-royalties e o do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos efetuados a residente no exterior, nas hipóteses previstas pela Lei n.º 10.168/00*”⁴¹⁴. Embora não tenham analisado os tratados assinados após a instituição dessa contribuição, ALVES e OLIVEIRA afirmam que a CIDE é tributo substancialmente similar ao IRRF, já que possuem os mesmos sujeitos passivos, as mesmas bases de cálculo e os mesmos fatos geradores, estando, assim, coberta pelos tratados pátrios⁴¹⁵.

Não obstante o artigo 2º, da Lei n. 10.168/2000 preveja que a CIDE é devida pela pessoa jurídica brasileira, fato é que essa contribuição apresenta a mesma operacionalidade do IRRF, fazendo parte da tradicional tributação na fonte brasileira. Trata-se de um adicional do Imposto sobre a Renda cobrado do residente no exterior, atuando a pessoa jurídica no Brasil como mero substituto tributário⁴¹⁶. Não à toa, a constitucionalidade da CIDE está sendo questionada perante o Supremo Tribunal Federal (RE n. 928.943), justamente por complementar a função desempenhada pelo IRRF.

De toda sorte, como largamente defendido na presente dissertação, o sujeito passivo

⁴¹³ BIANCO, João Francisco. A CIDE sobre royalties e os tratados internacionais contra a dupla tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, p. 262.

⁴¹⁴ ALVES, Raquel de Andrade Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. As CIDE-Royalties e os tratados internacionais contra a bitributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 10, n. 1, 2015, p. 112.

⁴¹⁵ Na mesma linha, cf. VENTURA, Gustavo Henrique Vasconcelos. A CIDE Royalties e sua relação com os tratados internacionais. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, v. III, 2005, pp. 701-720 (entende que o contribuinte da CIDE é a pessoa jurídica no Brasil, porém defende a semelhança dessa contribuição com o Imposto sobre a Renda, em razão do critério material e quantitativo, e sua cobertura pelos tratados brasileiros).

⁴¹⁶ No mesmo sentido, cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 89, fev/2003, p. 77.

(responsável ou contribuinte) não constitui fator decisivo para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, isto é, para verificar se determinado tributo, instituído após a assinatura do tratado, está coberto.

Ao examinar a estrutura, o fato gerador e a base de cálculo da CIDE-Remessas, percebe-se que essa contribuição foi instituída, claramente, em adição ao IRRF. Tal fato demonstra, por si só, a substancial similaridade entre esses tributos, o que deixa claro que os acordos de bitributação celebrados antes da edição da Lei n. 10.332/2001 se aplicam à CIDE-Remessas.

Caso se admita que a CIDE-Remessas está fora do escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros, permitir-se-ia o desequilíbrio unilateral das cláusulas convencionais, sob o mero pretexto de que essa contribuição possui contribuinte diverso do IRRF e, por essa razão, não é substancialmente similar a ele.

Nesse sentido, a discussão sobre quem é o sujeito passivo da CIDE perde relevância diante da sua substancial similaridade com o Imposto sobre a Renda, a qual decorre não apenas das disposições legais, mas também do movimento legislativo que culminou na sua criação. Sendo assim, as remessas realizadas para países com os quais o Brasil tenha celebrado acordo de bitributação antes da edição da Lei n. 10.332/2001 (primeiro grupo) sujeitam-se às cláusulas convencionais, razão pela qual sua incidência conjunta com o IRRF não pode ultrapassar o limite imposto pelos tratados.

No entanto, em relação ao *segundo grupo* de tratados – assinados após a Lei n. 10.332/2001 – há maiores dúvidas sobre se a CIDE estaria enquadrada no escopo objetivo dos tratados. Isso porque, tal contribuição foi instituída antes da assinatura desses acordos de bitributação, o que leva a crer que os Estados Contratantes escolheram não incluir a CIDE na lista taxativa de tributos visados constante no artigo 2(3).

Assim, seria possível, em uma primeira e rápida análise, afirmar que a CIDE-Remessas não está coberta pelos acordos de bitributação assinados pelo Brasil após a edição da Lei n. 10.332/2001.

Ocorre que a ausência de um tributo na lista prevista no artigo 2(3) não significa que este tributo está excluído do escopo objetivo dos tratados se ele se enquadrar nos artigos 2(1) e 2(2). Tal visão é alterada apenas se existirem evidências suficientes que comprovem a intenção dos Estados Contratantes em excluir certo tributo do escopo do tratado, o que demanda uma análise caso a caso dos documentos trocados entre os países durante as rodadas de

negociação. Vale dizer: a mera exclusão (ou melhor, a não menção) de um tributo da lista constante no parágrafo 3º não pode afastar a aplicabilidade dos parágrafos 1º e 2º, sendo indispensável a referência expressa pelos Estados Contratantes.

Com efeito, a CIDE-Remessas apenas poderia estar coberta pelos tratados brasileiros assinados após a Lei n. 10.332/01 (segundo grupo) por meio da aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2) – primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação.

Dentre os 16 (dezesesseis) tratados que compõem esse segundo grupo, apenas Emirados Árabes Unidos, Israel, Rússia, Trinidad e Tobago, Turquia e Venezuela não possuem os parágrafos 1º e 2º. Isso quer dizer que esses tratados não cobrem a CIDE-Remessas, uma vez que (i) carecem dos parágrafos 1º e 2º (“*primeira porta de acesso*”); (ii) adotam uma lista taxativa no parágrafo 3º; e (iii) a única porta de acesso a estes tratados é o “*teste de similaridade substancial*”, o qual está restrito a tributos novos, ou seja, instituídos após a assinatura dos tratados.

No tocante aos demais tratados do segundo grupo – África do Sul, Colômbia, México, Peru, Polônia, Reino Unido, Singapura, Suíça, Ucrânia e Uruguai – a primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo permanece aberta, isto é, há a possibilidade de aplicação dos parágrafos 1º e 2º.

Nesse sentido, a presença dos artigos 2(1) e 2(2), tanto em conjunto quanto separados, permite que os tributos incidentes sobre a renda ou sobre os elementos da renda estejam cobertos pelos acordos de bitributação. Como visto, a CIDE-Remessas incide, essencialmente, sobre a renda (“*valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior*”), enquadrando-se, portanto, nos limites materiais fixados pelos parágrafos 1º e 2º. Trata-se de tributo incidente sobre a renda, o qual está protegido pelo escopo objetivo dos tratados.

Deste modo, os acordos de bitributação brasileiros, que foram assinados antes da Lei n. 10.332/01, e aqueles celebrados após esse diploma legal e que possuem os parágrafos 1º, 2º ou ambos, contemplam a CIDE-Remessas, de modo que a incidência dessa contribuição e do IRRF não pode ultrapassar os limites à jurisdição de tributar definidos pelo Brasil e seus parceiros.

2.2.3 *Outros tributos e os acordos de bitributação*

A cobertura de outros tributos (como, PIS/COFINS, CPMF, ISS) pelos acordos de

bitributação é bastante questionável, na medida em que eles não se aproximam de um imposto sobre a renda. De todo modo, alguns já foram objeto de decisões judiciais, motivo pelo qual vale uma breve análise desses julgamentos.

O Poder Judiciário não chegou a discutir a inclusão da CSL e da CIDE-Remessas no escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros. Contudo, a presente dissertação identificou apenas poucos casos envolvendo companhias aéreas que buscavam a isenção de CPMF por meio da aplicação dos tratados brasileiros⁴¹⁷.

A Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região concluiu que a CPMF não está coberta pelo tratado entre Brasil e Países Baixos, já que não consiste em tributo “*substancialmente similar*” ao imposto sobre a renda (fatos geradores e bases de cálculo distintos)⁴¹⁸. Sem ingressar no mérito da questão, o Superior Tribunal de Justiça manteve a decisão ao negar provimento ao Agravo em Recurso Especial interposto pela contribuinte⁴¹⁹. O pleito do contribuinte teve o mesmo destino no Supremo Tribunal Federal⁴²⁰.

A mesma conclusão e os mesmos argumentos foram empregados pela Terceira Turma do TRF3ª Região, afastando a CPMF do tratado brasileiro com a Coreia do Sul⁴²¹. Neste caso, o Superior Tribunal de Justiça também não ingressou no mérito, negando seguimento ao Recurso Especial da contribuinte⁴²².

Em caso da companhia aérea Lufthansa, o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o antigo acordo de bitributação entre Brasil e Alemanha, decidiu que a CPMF não está coberta pelas cláusulas convencionais⁴²³. Com base na “*identidade do elemento material do fato gerador*”, a Corte sustentou que “*a tributação pela CPMF não se trata de tributação sobre a aquisição de lucro ou renda (tributação abrangida pelo acordo), mas sim tributação sobre a*

⁴¹⁷ Sobre tributo semelhante à luz do artigo 2º, cf. GUILLINTA, Esteban Montenegro; SCREPANTE, Mirna Solange. Chapter 1: Peru: Financial Transactions Tax within the Scope of the OECD Model Convention? *In*: ESSERS, Peter H. J., *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**, Books IBFD, 2021.

⁴¹⁸ BRASIL, TRF2. Apelação n. 0023819-03.2002.4.02.0000, rel. Des. José F. Neves Neto, julgado em 12 de abril de 2011. No mesmo sentido, BRASIL, TRF2. Apelação n. 0005507-06.2005.4.02.5001, rel. Juíza Federal Convocada Geraldine Pinto Vital de Castro, julgado em 3 de julho de 2012 (tratado com a Espanha); TRF2. Apelação n. 0016414-81.2000.4.02.0000, rel. Juiz Federal Convocado José Antônio Lisboa Neiva, julgado em 26 de junho de 2006 (tratado com Venezuela); TRF2. Embargos Infringentes em Apelação n. 0012915-55.2001.4.02.0000, rel. Des. Tânia Heine, julgado em 11 de maio de 2006 (acordo sobre transporte aéreo com a Colômbia).

⁴¹⁹ BRASIL, STJ. AREsp n. 715.693/RJ, rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 1º de outubro de 2015.

⁴²⁰ BRASIL, STF. ARE n. 955.262/RJ, rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 28 de junho de 2016.

⁴²¹ BRASIL, TRF3. Apelação n. 0031549-47.1997.4.03.6100, rel. Des. Cecília Marcondes, julgado em 8 de março de 2006.

⁴²² BRASIL, STJ. Ag n. 1.139.922/SP, rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26 de maio de 2009.

⁴²³ BRASIL, STJ. REsp n. 1.216.610/RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26 de maio de 2015.

circulação, no caso, circulação escritural ou física de valores (tributação não abrangida pelo acordo)”.

Apesar da escassez de casos no Poder Judiciário sobre o escopo objetivo dos tratados brasileiros, os poucos julgamentos existentes demonstram, ainda que sucintamente, o emprego do fato gerador e da base de cálculo como critérios decisivos para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”.

2.3 Síntese conclusiva do capítulo

Os acordos de bitributação brasileiros se distanciam do artigo 2º, CM-OCDE em diferentes aspectos, de modo que a análise da estrutura escolhida pelo Brasil para o escopo objetivo se mostra indispensável.

A maioria dos tratados brasileiros não possui os dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, optando por uma lista taxativa de tributos visados. Isto é, o Brasil segue uma interpretação restritiva, sendo que a única “*porta de acesso*” ao escopo objetivo consiste no “*teste de similaridade substancial*”, presente em todos os tratados pátrios e aplicável apenas a tributos novos.

As principais divergências em relação ao artigo 2(1), CM-OCDE envolvem três elementos. O primeiro se refere à ausência de menção aos tributos sobre o capital, com exceção dos tratados com Argentina, Reino Unido e Uruguai. O segundo diz respeito à exclusão da referência às subdivisões políticas e autoridades administrativas. Por fim, a ausência de menção à irrelevância das formas de cobrança do tributo para fins de aplicação do tratado.

O artigo 2(2), por sua vez, está presente em apenas 8 (oito) tratados brasileiros, porém apresenta, ao menos, quatro versões diferentes. Esse dispositivo também foi incluído pelo novo protocolo que altera o tratado entre Brasil e China

A natureza taxativa da lista de tributos visados nos tratados brasileiros é marcada pela ausência da expressão “*em particular*”, presente no artigo 2(3), CM-OCDE. Todos os tratados brasileiros possuem o artigo 2(4), CM-OCDE que traz o chamado “*teste de similaridade substancial*”, com pequenas diferenças em relação à CM-OCDE.

Essa estrutura do escopo objetivo dos acordos brasileiros é colocada à prova em dois casos limítrofes: a CSL; e a CIDE-Remessas. Outros tributos, como PIS/COFINS e CPMF, foram analisados pelo Poder Judiciário, porém receberam menor atenção nesse trabalho, uma vez que estão, claramente, fora dos tratados brasileiros.

Há um consenso doutrinário quanto à “*substancialmente similaridade*” entre o IRPJ e a CSL, bem como em relação à cobertura dessa contribuição pelos acordos de bitributação celebrados antes de sua introdução (Lei n. 7.689/1988). No entanto, no tocante aos tratados assinados após esse diploma legal, a doutrina se divide em três correntes que ora seguem marcos temporais diversos, ora defendem a inclusão desse tributo em todos os tratados brasileiros.

Sobre esse aspecto, a jurisprudência administrativa também possui três fases, caminhando ora para decisões favoráveis aos contribuintes, ora para decisões desfavoráveis. Esse cenário foi encerrado com a edição da Lei n. 13.202/2015 e da Súmula CARF n. 140, que reconheceram a cobertura da CSL por todos os tratados brasileiros. De toda sorte, importa destacar que esse diploma legal merece crítica por se tratar de um veículo que desequilibra unilateralmente a balança convencional. Ele possui uma natureza dupla: interpretativa para os tratados assinados antes da universalização da CSL pela MP n. 1.858-6/1999; e inovativa para os acordos de bitributação assinados após essa Medida Provisória.

Nesse contexto, a presente dissertação sustenta que a CSL está coberta por 35 (trinta e cinco) tratados brasileiros em virtude de quatro fatores. Primeiro, a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, tendo como marco temporal a entrada em vigor da MP n. 1.858-6/1999. O segundo fator é a inclusão dessa contribuição através de protocolo ou convenção adicional. Terceiro, a inclusão expressa da CSL na lista de tributos visados. Destaca-se, ainda, a aplicação dos parágrafos 1º e 2º, uma vez que a CSL apresenta fato gerador e base de cálculo equivalentes ao Imposto sobre a Renda, consagrando o efeito ampliativo do artigo 2º.

Apenas quatro tratados não contemplam a CSL, por dois motivos distintos. Primeiro, em razão de aparente manifestação expressa dos Estados Contratantes acerca da exclusão da CSL do escopo objetivo, isto é, o efeito restritivo da lista de tributos visados (África do Sul). Em segundo lugar, em virtude da adoção de lista taxativa e da ausência dos dispositivos correspondentes aos artigos 2(1) e 2(2) – Israel, Rússia e Venezuela.

O último caso analisado nesse capítulo envolve a CIDE-Remessas, a qual consiste em tributo “*substancialmente similar*” ao IRRF. Tal contribuição está coberta tanto pelos tratados assinados antes da Lei n. 10.332/2001, quanto pelos tratados celebrados após a edição desse diploma legal e que possuem os parágrafos 1º, 2º ou ambos. Somente os tratados com Emirados Árabes Unidos, Israel, Rússia, Trinidad e Tobago, Turquia e Venezuela não cobrem esse tributo, tendo em vista que (i) carecem dos parágrafos 1º e 2º (“*primeira porta de acesso*”);

(ii) adotam uma lista taxativa no parágrafo 3º; e (iii) a única porta de acesso a estes tratados é o “*teste de similaridade substancial*”, aplicável tão somente a tributos novos.

Deste modo, o exame do escopo objetivo dos tratados brasileiros e de suas divergências em relação à CM-OCDE ilustram a interpretação restritiva seguida pelo Brasil, bem como a concreta possibilidade de determinado tributo estar coberto pelo tratado assinado com o Estado A, mas não por aquele celebrado com o Estado B. Tudo depende da estrutura escolhida pelos Estados Contratantes, o que reforça o caráter bilateral, ou seja, cada tratado compõe uma realidade particular.

Os tributos visados pelos acordos de bitributação dependem não apenas da estrutura de escopo objetivo adotada pelos Estados Contratantes, mas também da natureza do tributo em exame. Nesse passo, a tributação da economia digital traz importantes desafios aos acordos de bitributação, em especial ao escopo objetivo, na medida em que diversos países ao redor do globo introduziram ou pretendem introduzir medidas unilaterais cuja natureza híbrida coloca em dúvida sua cobertura pelas cláusulas convencionais e, portanto, possibilita uma tributação ilimitada, sem a eliminação de eventual dupla tributação.

CAPÍTULO 3

3. OS “DIGITAL SERVICES TAXES” E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Na década de 1990, David TILLINGHAST já alertava para o surgimento de uma economia digital e globalizada, marcada pela facilidade no oferecimento de bens e serviços, bem como pelo emprego contínuo de ativos intangíveis⁴²⁴. Dentro deste cenário, negócios são realizados em uma velocidade muito maior, e sem a necessidade de presença física no território economicamente explorado, com o potencial deslocamento dos lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação.

Existem diversos modelos de negócio relacionados à economia digital, porém todos eles possuem em comum a criação de valor descentralizada e desvinculada de uma presença física⁴²⁵. Essa característica levanta dúvidas sobre como tributar as transações realizadas pelos agentes deste mercado, aumentando o desafio de definir qual política fiscal deve ser adotada dentro de um mercado digitalizado.

Por essa razão, organismos internacionais, como OCDE, ONU e Comissão Europeia, apresentaram diferentes alternativas para a tributação da economia digital. Nada obstante os esforços despendidos na obtenção de um consenso internacional, muitos países se anteciparam e introduziram medidas unilaterais, com destaque para os DSTs – tributos incidentes sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços digitais – os quais podem permanecer mais tempo do que o previsto⁴²⁶.

Nesse passo, após um breve exame das alternativas para a tributação da economia digital apresentadas pelas organizações internacionais referidas acima, o presente capítulo pretende examinar os DSTs instituídos ao redor do globo, a fim de identificar suas principais características e diferenças. Além disso, cumpre analisar as propostas brasileiras para a tributação da economia digital.

⁴²⁴ TILLINGHAST, David. The impact of the Internet on the taxation of international transactions. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, v. 50, n. 11/12, 1996, pp. 524-526.

⁴²⁵ Cf. ELLIFFE, Craig. **Taxing the Digital Economy: theory, policy and practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 2021, pp. 66-83; SINNIG, Julia. **Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation**. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2022, pp. 87-136.

⁴²⁶ Nesse sentido, cf. AVI-YONAH, Reuven; KIM, Young Ran (Christine); SAM, Karen. A New Framework for Digital Taxation. **Harvard International Law Journal**, v. 63, 2022.

3.1 Uma breve releitura histórica das discussões sobre a tributação da economia digital

O descompasso entre o desenvolvimento da economia digital, com a eliminação das fronteiras físicas, e a adequação da legislação tributária tanto no nível doméstico quanto no nível internacional foi apontado, inicialmente, em um relatório divulgado pela OCDE no final da década de 1990⁴²⁷. Esse relatório já externava a preocupação com a competição entre os países e o deslocamento da carga tributária para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação.

Na mesma época, foi divulgado o relatório “*A borderless world: Realising the potential of global electronic commerce*” durante a conferência de Ottawa, no Canadá⁴²⁸. Diante do rápido desenvolvimento e da disseminação do comércio eletrônico, a OCDE ressaltou a importância de uma “*abordagem ampla e colaborativa*” por parte dos diferentes agentes envolvidos (governos, empresas e organizações internacionais) para garantir um ambiente estável e previsível. No entanto, esse documento praticamente nada disse sobre os impactos tributários, o que foi tratado, de forma bastante incipiente, em estudo separado⁴²⁹.

Após a Conferência de Ottawa, diversos estudos foram conduzidos pela OCDE para o enfrentamento dos desafios tributários decorrentes da expansão do comércio eletrônico, tanto sob a perspectiva da tributação sobre o consumo, quanto da tributação sobre a renda⁴³⁰. Esse processo culminou no relatório “*Are The Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*”, divulgado em 2004, que promoveu uma avaliação crítica dos acordos de bitributação à luz do comércio eletrônico, e ofereceu alternativas para a tributação dos lucros de empresas, tais como a criação de um novo nexo – “*electronic (virtual) permanent establishment*”⁴³¹.

Ocorre que entre o relatório “*Are The Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*” e o Relatório Final da Ação n. 1 do Projeto BEPS⁴³² transcorreram mais de 10 (dez) anos sem avanços concretos. Neste ínterim, diversas

⁴²⁷ OCDE. Harmful Tax Competition: an emerging global issue. Paris, 1998, pp. 13-18. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴²⁸ OCDE. A borderless world: Realising the potential of global electronic commerce. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf). Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴²⁹ OCDE. Electronic commerce: Taxation framework conditions. 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴³⁰ Cf. MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, pp. 90-91.

⁴³¹ OCDE. Are The Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? OECD Publishing, 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴³² OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 12 abr. 2022.

multinacionais se aproveitaram da ausência de regras claras no campo internacional, estruturando seus negócios com vistas a reduzir sua carga tributária efetiva. Essa prática recebeu grande reprovação popular e, em conjunto com a crise financeira de 2008, desembocou no aludido Projeto BEPS⁴³³.

No Relatório Final da Ação n. 1⁴³⁴, afastou-se a possibilidade de tratamento diferenciado da economia digital em relação aos setores tradicionais (“*ring-fence*”), bem como se discutiram três principais reformas: (i) extensão do nexo para tributação na fonte – “*presença econômica significativa*”; (ii) retenções em transações digitais; ou (iii) “*equalisation levy*” (tributos sobre a receita bruta). Entretanto, a OCDE não fez nenhuma recomendação, indicando a ausência, naquele momento, de consenso entre os países participantes do Projeto. A despeito de rejeitar o tratamento distinto para a economia digital, um dos principais focos, no âmbito de implementação do BEPS, consiste na alocação de jurisdição sobre a tributação da economia digital em vez de simplesmente definir critérios gerais dissociados de uma presença física e aplicáveis à economia como um todo⁴³⁵.

Dando sequência aos trabalhos desenvolvidos pelo *Inclusive Framework* – iniciativa para o estudo e a implementação do Projeto BEPS – a OCDE apresentou um relatório preliminar sobre a tributação da economia digital⁴³⁶. Segundo esse documento, embora tenha sido reconhecida a dificuldade política em torno da matéria, reafirmou-se o compromisso de construir uma solução consensual.

Após a realização de consultas públicas, a OCDE lançou, em maio de 2019,

⁴³³ Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, 2014, pp. 55-115.

⁴³⁴ OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015, pp. 106-117, 142. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴³⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. V. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 36-37; GALENDI JÚNIOR., Ricardo André; GALDINO, Guilherme Silva. Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação de jurisdição. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 292-293; BRAUNER, Yariv; BÁEZ MORENO, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy. **WU International Taxation Research Paper Series**, n. 14, 2015. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2591830>. Acesso em: 12 abr. 2022; HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. **WU International Taxation Research Paper Series**, 2015. Disponível em: <https://epub.wu.ac.at/4509/4/SSRN-id2591829.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2021.

⁴³⁶ OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en. Acesso em: 12 abr. 2022.

documento intitulado “*Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*” para a divulgação de um relatório final em 2020 que traria as bases para essa saída consensual⁴³⁷. Como resultado dos trabalhos realizados pelo *Inclusive Framework*, surgiu o “*Unified Approach*” (BEPS 2.0) que propõe uma alternativa para a tributação internacional com base em dois pilares. Primeiro, a alocação dos lucros nas jurisdições e as regras de conexão (Pilar 1). Em segundo lugar, a definição de regras que possibilitem a algumas jurisdições o direito de tributar (“*tax back*”) em situações nas quais o outro Estado não exerceu seu direito de tributar, ou o pagamento está sujeito a baixos níveis de tributação efetiva, fixando uma tributação global mínima (Pilar 2). No final de 2020, a OCDE divulgou os *Blueprints* do Pilar 1⁴³⁸ e do Pilar 2⁴³⁹, documentos de mais de duzentas páginas cada, que adicionaram detalhes e complexidade à proposta publicada em 2019.

Dentro desse contexto, outras organizações também apresentaram alternativas. A Comissão Europeia favoreceu, inicialmente, a criação de um novo imposto sobre determinados serviços digitais (“*Digital Services Tax*”) como medida provisória⁴⁴⁰, antes de acordar uma definição do que é estabelecimento permanente digital (“*significant digital presence*”) como objetivo da política fiscal a longo prazo⁴⁴¹. Embora essa proposta não tenha ido adiante, ela serviu como base para que diversos países europeus introduzissem seus próprios “*tributos digitais*”.

Enquanto a OCDE continuava seus esforços para a obtenção de um consenso

⁴³⁷ OCDE. *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴³⁸ OCDE. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-en/1/1/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en&csp_=71b32056ea489ac3c26f0ea639f0fb6e&itemGO=oecd&itemContentType=book. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴³⁹ OCDE. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/abb4c3d1-en/index.html?itemId=/content/publication/abb4c3d1-en>. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴⁴⁰ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. COM (2018), 148 final 2018/0073, Brussels, 21 Mar. 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴⁴¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence**. COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), Brussels, 21 Mar. 2018. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0017.02/DOC_1&format=PDF. Acesso em: 12 abr. 2022.

internacional em torno de seus dois pilares, a União Europeia discutiu, novamente, a adoção de soluções próprias para os desafios da economia digital, independentemente dos trabalhos conduzidos pelo *Inclusive Framework*. Em 23 de março de 2021, a Comissão de Assuntos Econômicos e Monetários do Parlamento Europeu (*European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs – ECON*) apresentou uma proposta de resolução intitulada “*Digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax*”⁴⁴². Essa resolução foi aprovada em 28 de abril de 2021⁴⁴³, estabelecendo a posição do Parlamento Europeu antes das negociações finais sobre uma reforma global no âmbito do *Inclusive Framework* da OCDE.

Esse documento observa que as regras tributárias internacionais existentes, principalmente aquelas focadas em umnexo caracterizado por uma presença física, não são mais adequadas para uma economia globalizada e digitalizada. Sendo assim, seria necessário introduzir o conceito de estabelecimento permanente virtual, por meio do qual o nexofiscal seria verificado por meio da localização das plataformas online e dos consumidores de serviços digitais. Para tanto, ressalta a necessidade de um acordo internacional com vistas a construir um sistema tributário justo e eficiente, concentrando-se em três áreas: (i) enfrentar os desafios decorrentes da digitalização da economia; (ii) um acordo multilateral como a forma preferida, mas não a única; e (iii) ação imediata da União Europeia, independentemente do resultado dos trabalhos liderados pela OCDE.

De um lado, a aludida resolução clama por um acordo rápido, manifestando apoio a uma solução holística, em que ambos os pilares da OCDE sejam adotados. De outro, a Comissão foi convidada a introduzir um imposto europeu sobre os serviços digitais, combinado com a eliminação progressiva das medidas nacionais unilaterais tomadas pelos Estados-Membros nesta área. A resolução manifesta a preocupação de o Conselho não ter concordado com as propostas anteriores apresentadas pela Comissão Europeia, como as relativas ao imposto sobre serviços digitais, a presença digital significativa, a base comum do imposto sobre as sociedades e o imposto comum consolidado sobre as sociedades. Sobre este aspecto, importa

⁴⁴² PARLAMENTO EUROPEU, Committee on Economic and Monetary Affairs. Report on digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax (2021/2010(INI)). A9-0103/2021, 31 Mar. 2021. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_EN.pdf. Acesso em: 30 abr. 2021.

⁴⁴³ PARLAMENTO EUROPEU. European Parliament resolution of 29 April 2021 on digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax (2021/2010(INI)). P9_TA(2021)0147, 29 Abr. 2021. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0147_EN.pdf. Acesso em: 30 abr. 2021.

destacar que a aprovação de diretivas relacionadas à tributação, no âmbito da União Europeia, requer unanimidade.

Apesar de abrir portas para soluções caseiras e paralelas (como, a introdução de um DST europeu⁴⁴⁴), a União Europeia manifestou a intenção de encontrar uma abordagem comum no âmbito da OCDE. Tal posição foi reforçada pela própria Comissão Europeia em documento divulgado em maio de 2021⁴⁴⁵. Por meio deste documento, fica clara a visão europeia: apoio às iniciativas da OCDE no *Unified Approach*, porém, ao mesmo tempo, incentivo a projetos no âmbito da própria União Europeia, dentre eles a proposta de um “*Digital Services Tax*”, especialmente se os dois pilares da OCDE ruírem.

Na mesma toada, o ATAF Fórum Africano das Administrações Tributárias (ATAF) divulgou, no final de 2020, um guia para a introdução de tributos incidentes sobre serviços digitais⁴⁴⁶. A pedido dos países-membros, esse documento busca fornecer orientações concretas sobre a introdução de um DST, notadamente a estrutura e o conteúdo desse tributo. A proposta africana é bastante semelhante àquela apresentada pela Comissão Europeia, porém possui um escopo mais amplo e possibilita a dedução do DST pago da base de cálculo do imposto sobre a renda (previsão facultativa). O ATAF esclarece que essa dedução estaria disponível apenas para os países que consideram o DST como um imposto sobre a renda. Em relação aos demais países, que considerarem o DST como tributo autônomo, seria necessária a alteração da legislação do imposto sobre a renda para permitir essa dedução⁴⁴⁷.

Recentemente, o Comitê de Assuntos Econômicos e Monetários do Parlamento Europeu se manifestou sobre o eventual fracasso dos dois pilares da OCDE. O Comitê sugere a implementação de um DST na falta de homologação de uma Convenção Multilateral que implemente o Pilar 1 até 31 de dezembro de 2025, e do Pilar 2 até 1º de janeiro de 2025, por

⁴⁴⁴ PARLAMENTO EUROPEU. Sessão Plenária – 29 de abril de 2021 – Digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax (debate). Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/plenary/en/vod.html?mode=chapter&vodLanguage=EN&vodId=d8cdacbd-146a-3d93-7321-ba8d8e066281&date=20210428#>. Acesso em: 30 abr. 2021.

⁴⁴⁵ COMISSÃO EUROPEIA. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation for the 21st Century, COM(2021) 251 final, Bruxelas, 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf. Acesso em: 19 mai. 2021.

⁴⁴⁶ ATAF. Abordagem sugerida pelo ATAF em relação à elaboração de legislação relativa ao imposto sobre os serviços digitais. Disponível em: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79&function=changelangpost&language=pt_PT&ga=2.2336688.1027307510.1652198868-1363343153.1650976281. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁴⁴⁷ Sobre um panorama da tributação da economia digital nos países africanos, cf. MAGWAPE, Mbakiso. Unilateral Digital Services Tax In Africa; Legislative Challenges And Opportunities. *Intertax*, v. 50, n. 5, 2022, pp. 444-458.

uma massa crítica de países⁴⁴⁸.

A ONU também decidiu participar mais ativamente dessa missão. Surpreendentemente, apresentou, durante a pandemia de COVID-19 e em apressada discussão, proposta de um novo artigo para a tributação de “*serviços digitais automatizados*” – Artigo 12-B, incluído na Convenção-Modelo da ONU 2021⁴⁴⁹.

Essa corrida contra o tempo para encontrar uma solução global aos problemas da economia digital parece ter encontrado uma resolução. Em 6 de junho de 2021, o G7 (Grupo dos Sete), composto por Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão e Reino Unido, anunciou um acordo em torno de uma tributação corporativa global mínima na casa dos 15% (quinze por cento)⁴⁵⁰. Seguindo essa declaração, a OCDE anunciou, em 8 de outubro de 2021, que os países integrantes do *Inclusive Framework* chegaram a um acordo sobre a tributação⁴⁵¹. Dentre os 140 países-integrantes, apenas Nigéria, Paquistão, Quênia e Sri Lanka ficaram de fora. A novidade em relação à declaração de junho diz respeito à definição de maiores detalhes (ainda que poucos) sobre a implementação dos Pilares 1 e 2, os quais passariam a produzir efeitos a partir de 2023, o que ainda se mostra uma realidade bastante distante.

Consoante a OCDE, essa proposta será implementada por meio de uma Convenção Multilateral a ser elaborada para o Pilar 1. Tal convenção apresentará comentários acerca da interpretação dessas novas regras e da extinção dos DSTs. Para o Pilar 2, a OCDE pretende elaborar “*regras-modelo*” a fim de nortear as modificações necessárias nas legislações domésticas de cada país. Até o presente momento, não há uma definição clara seja sobre a

⁴⁴⁸ Cf. PARLAMENTO EUROPEU. Draft Opinion of the Committee on Economic and Monetary Affairs for the Committee on Budgets on the proposal for a Council decision amending Decision (EU, Euratom) 2020/2053 on the system of own resources of the European Union (COM(2021)0570 – C9-0034/2022 – 2021/0430(CNS)). Rapporteur for opinion: Rasmus Andresen. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-PA-734455_EN.pdf. Acesso em: 16 nov. 2022.

⁴⁴⁹ Sobre este dispositivo, cf. PIGNATARI, Leonardo Thomaz. The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B, UN Model Convention. *Intertax*, v. 49, n. 8/9, 2021, pp. 674-690; BÁEZ MORENO, Andrés. Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services. *World Tax Journal*, v. 13, n. 4, 2021, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. A favor dessa proposta, cf. AVI-YONAH, Reuven; KIM, Young Ran (Christine); SAM, Karen. A New Framework for Digital Taxation. *Harvard International Law Journal*, v. 63, 2022.

⁴⁵⁰ Disponível em: <https://www.nytimes.com/live/2021/06/13/world/g7-summit>. Acesso em: 19 jun. 2021.

⁴⁵¹ OCDE. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2021.

Convenção Multilateral, seja sobre as “*regras-modelo*”⁴⁵².

3.2 A disseminação dos “*Digital Services Taxes*”: modelos, características e diferenças

A presente dissertação foca nos modelos de *Digital Services Taxes*, isto é, nos tributos incidentes sobre as receitas brutas derivadas da prestação de determinados serviços digitais, nos quais a participação do usuário é fundamental para o negócio. Embora sejam igualmente relevantes e polêmicas, outras medidas para a tributação da economia digital fogem ao escopo deste estudo, tais como tributos sobre o consumo (imposto sobre o valor agregado – IVA); regimes preferenciais (créditos tributários de pesquisa e desenvolvimento; períodos curtos de depreciação; *patent boxes regimes*); novos nexos para a tributação corporativa (presença econômica significativa; estabelecimento permanente digital/virtual); e tributação na fonte⁴⁵³.

Mesmo com a obtenção de um aparente consenso quanto aos Pilares 1 e 2, diversos países introduziram ou ainda pretendem introduzir tributos incidentes sobre a receita bruta resultante da prestação de serviços digitais. Esses tributos foram instituídos, notadamente, para escaparem dos acordos de bitributação, possibilitando uma tributação ilimitada pelos Estados. Essa prática encontrou forte resistência dos Estados Unidos através da abertura de investigações e da imposição de barreiras tarifárias aos países que instituíram os DST’s⁴⁵⁴. Segundo o governo americano, tais tributos são discriminatórios, na medida em que atingem, majoritariamente, as multinacionais americanas (Google, Apple, Facebook) por meio de seus elevados limites

⁴⁵² Em dezembro de 2021, a OCDE divulgou as “*regras-modelo*” do Pilar 2 para introdução nas legislações domésticas, porém ainda existem diversos pontos em discussão e não temos uma definição clara sobre as regras que integrarão o Pilar 2 (cf. OCDE. **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)**. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2022).

⁴⁵³ Para um panorama dessas outras medidas, cf. BUNN, Daniel; ASEN, Elke; ENACHE, Cristina. **Digital Taxation around the World**. Tax Foundation, 2020, pp. 8-41. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>. Acesso em: 14 mai. 2022. No mesmo sentido, cf. ONU, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. *The Digitalized Economy: selected issues of potential relevance to developing countries*, E/C.18/2017/6 (8 Aug. 2017). Disponível em: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/C.18/2017/6. Acesso em: 3 ago. 2022; PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 8.1.2.

⁴⁵⁴ Sobre as investigações promovidas pelos Estados Unidos contra países que introduziram um DST, cf. NOONAN, Chris; PLEKHANOVA, Victoria. *Digital Services Tax: Lessons from the Section 301 Investigation*. **British Tax Review**, n. 1, 2021, pp. 83-115.

monetários, e violam as regras de comércio internacional⁴⁵⁵.

No final de 2021, como decorrência do consenso firmado no âmbito do *Inclusive Framework*, Áustria, Espanha, França, Índia, Itália, Reino Unido e Turquia chegaram a um acordo com os Estados Unidos a respeito das investigações iniciadas pelo governo norte-americano⁴⁵⁶. Consoante esse acordo, os países europeus e o governo indiano concordaram, de um lado, com a concessão de um “*crédito provisório*” pelo DST pago no exterior enquanto se aguarda a efetiva implementação do Pilar 1. De outro lado, os Estados Unidos concordaram em não impor barreiras tarifárias como resposta aos DST’s cobrados por esses países durante o período de transição.

Contudo, permanece incerta a efetiva extinção dos DST’s, especialmente em virtude da necessidade de receitas por parte dos Estados em um período pós-pandemia e da dificuldade de os Estados Unidos aprovarem o Pilar 1 no Senado. Apesar do notável e surpreendente avanço alcançado pela OCDE e do importante alinhamento da União Europeia quanto à implementação dos dois pilares, muitas questões ainda deverão ser negociadas e resolvidas, o que pode levar alguns anos.

Na União Europeia, as diretivas sobre mudanças tributárias no bloco exigem aprovação unânime, sendo que muitos países podem se opor a propostas de diretivas que sigam um acordo da OCDE, tal como ocorreu com as negativas húngara e polonesa à diretiva do Pilar 2⁴⁵⁷. Acrescenta-se, ainda, a resistência dos países, que já introduziram DSTs, em extingui-los

⁴⁵⁵ A favor desse entendimento, cf. MASON, Ruth; PARADA, Leopoldo. The Legality of Digital Taxes in Europe. **Virginia Tax Review**, v. 40, n. 1, 2020, pp. 187-195; NIEUWEBOER, Sven. Digital Services Taxes: Are They Discriminatory in the Context of the Fundamental Freedoms? **European Taxation**, v. 62, n. 5, 2022. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 4. Em sentido contrário, cf. CARREÑO, Florentino; PERELLÓ, Jaume. Plans Regarding Digital Taxes. **International Transfer Pricing Journal**, v. 26, n. 2, 2019, p. 153; AVI-YONAH, Reuven; KIM, Young Ran (Christine); SAM, Karen. A New Framework for Digital Taxation. **Harvard International Law Journal**, v. 63, 2022.

⁴⁵⁶ U.S. Department of the Treasury. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect (21 Oct. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. Acesso em: 28 nov. 2021; U.S. Department of the Treasury. Joint Statement from the United States and Turkey Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 Is in Effect (22 Nov. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0500>. Acesso em: 28 nov. 2021; U.S. Department of the Treasury. Treasury Announces Agreement on the Transition from Existing Indian Equalization Levy to New Multilateral Solution Agreed by the OECD-G20 Inclusive Framework (24 Nov. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0504>. Acesso em: 28 nov. 2021.

⁴⁵⁷ REUTERS. Poland blocks EU compromise on global minimum corporate tax deal. Disponível em: <https://www.reuters.com/world/europe/poland-blocks-eu-compromise-global-minimum-corporate-tax-deal-2022-04-05/>. Acesso em: 17 mai. 2022; PWC. EU Finance Ministers fail again to reach political agreement on proposed Pillar Two Directive. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-eu-finance-ministers-fail-to-reach-agreement-on-p2-directive.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2022.

antes de ter uma arrecadação tributária segura e suficiente.

Nesse contexto, fato é que o DST se espalhou por dezenas de países. Dentre eles, Espanha, França e Reino Unido implementaram um tributo sobre a receita bruta decorrente da prestação de determinados serviços digitais. Outros Estados já apresentaram propostas ou manifestaram suas intenções. Como veremos mais adiante, tais tributos possuem clara proximidade com a fracassada proposta de introdução de um DST europeu apresentada pela Comissão Europeia e com a própria alternativa trazida pela OCDE no Relatório Final da Ação n. 1 do BEPS. Essas propostas, ironicamente, acabaram contribuindo para a disseminação de diferentes modelos de DST's ao redor do globo.

O quadro a seguir traz um panorama geral dos DST's introduzidos ou propostos pelo mundo⁴⁵⁸:

Tabela 1 – Digital Services Taxes introduzidos/propostos pelo mundo

País	Escopo	Limites Monetários	Alíquota	Crédito?	Status
Argentina ⁴⁵⁹	Apostas efetuadas em plataformas digitais dentro ou fora da Argentina ⁴⁶⁰	Não aplicável	5%/10%/15%	Não aplicável	Implementado a partir de dez./20*
Áustria ⁴⁶¹	Publicidade online	>€750 milhões (global) >€25 milhões (doméstica)	5%	Não. Apenas dedução (regras gerais)	Implementado a partir de jan./20*

continua

⁴⁵⁸ Esse quadro foi elaborado pelo autor com base em pesquisas próprias e em relatório divulgado pela KPMG (cf. KPMG. Taxation of the digitalized economy: developments summary. Disponível em: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022).

⁴⁵⁹ A Argentina também adota o nexo de “*presença econômica significativa*” para a tributação de serviços digitais prestados por não-residentes – cf. ARGENTINA. Ley n. 10.397 – Código Fiscal argentino, art. 184bis (incorporado pela Ley n. 15.079/2018). Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/infoleg/klmnoprstuvw-leypr-rovb-1110397f1.pdf%20name%3AB1110397F1.PDF.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁶⁰ Cf. ARGENTINA. Ley n. 27.591/2020. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/345000-349999/345117/texact.htm>. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁶¹ ÁUSTRIA. Lei n. 91/2019 – *Digital Tax Act*. Disponível em: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>. Acesso em: 17 mai. 2022.

continuação

País	Escopo	Limites Monetários	Alíquota	Crédito?	Status
Bélgica	Publicidade em uma interface digital; Disponibilização de interface digital multilateral que permite aos usuários comprar/vender bens e serviços; Transmissão de dados dos usuários gerados a partir de uma interface digital	>€750 milhões (global) >€5 milhões (doméstica)	3%	Não. Apenas dedução (regras gerais) ⁴⁶²	Proposto/Aguarda consenso internacional
Bielorrússia ⁴⁶³	Publicidade	Empresas bielorrussas ou empresários individuais, e agências de publicidade bielorrussas que atuam em nome de empresas estrangeiras	10%/20%	Não aplicável	Implementado a partir de mai./22
Brasil	Serviços de acesso a conteúdos musicais; <i>streaming</i> ; jogos e aplicativos online; apostas; publicidade online; online <i>marketplace</i> ; dados de usuários	Diferentes limites – depende da proposta	1%/4%; 10,6%; 3%	Não aplicável	Proposto

continua

⁴⁶² De acordo com as alterações propostas pelo Parlamento Belga em maio de 2020, o DST seria dedutível, mas não creditável contra o imposto sobre a renda (cf. Belgium – Digital Services Tax. Disponível em: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/belgium-digital-services-tax>. Acesso em: 17 mai. 2022).

⁴⁶³ BIELORRÚSSIA. Belarus Introduces New Tax on Advertising (26 Apr. 2022), News IBFD.

continuação

País	Escopo	Limites Monetários	Alíquota	Crédito?	Status
Canadá ⁴⁶⁴	Online marketplace; redes sociais; publicidade online; dados de usuários	>€750 milhões (global) >CAD20 milhões (doméstica)	3%	Não. Apenas dedução (regras gerais)	Proposto. Seria aplicado a partir de jan./24
Dinamarca ⁴⁶⁵	Serviços de streaming	Não aplicável	6%	Não aplicável	Proposto. Seria aplicado a partir de 2024
Eslováquia	Publicidade online; plataformas online; venda de dados dos usuários	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Intenção manifestada
Eslovênia	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Intenção manifestada
Espanha	Serviços de publicidade online; intermediação online; transmissão de dados	>€750 milhões (global) >€3 milhões (doméstica)	3%	Não	Implementado a partir de jan./21*
França	Fornecimento de uma interface digital; Serviços de publicidade com base nos dados dos usuários	>€750 milhões (global) >€25 milhões (doméstica)	3%	Não	Implementado. Aplicado retroativamente a jan./19*
Hungria ⁴⁶⁶	Publicidade	>HUF100 milhões (global). Sem limite doméstico	7,50%	Não aplicável	Implementado a partir de jul./17. Alíquota reduzida a zero entre 01/07/2019 e 31/12/2022

continua

⁴⁶⁴ Apesar de ser um dos membros do G20 e ter concordado com a solução multilateral da OCDE, o Canadá manifestou expressamente sua intenção de introduzir um DST a partir de janeiro de 2024, caso o Pilar 1 não seja efetivamente implementado (Cf. CANADÁ. Explanatory Notes for the Draft Digital Services Tax Act. Disponível em: <https://fin.canada.ca/drleg-apl/2021/bia-leb-1221-1-n-eng.html>. Acesso em: 17 mai. 2022).

⁴⁶⁵ DINAMARCA. Denmark - Denmark Will Impose 6% Digital Streaming Services Levy (23 May 2022), News IBFD.

⁴⁶⁶ Esse tributo foi analisado pela Corte de Justiça da União Europeia, a qual afastou as alegações da Comissão Europeia no sentido de que o tributo húngaro representaria uma “vantagem seletiva” (“state aid”), concluindo pela inexistência de qualquer violação ao Direito Europeu (cf. CJUE. C-596/19 P - Commission v Hungary. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-596/19%20P>. Acesso em: 17 mai. 2022).

continuação

País	Escopo	Limites Monetários	Alíquota	Crédito?	Status
Índia	Serviços de publicidade online (6%) e Operadores de e-commerce (2%)	INR20 milhões	2%; 6%	Não aplicável	Implementado a partir de jun./16*
Indonésia	Transações eletrônicas realizadas por não-residentes	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Implementado
Israel	Não aplicável	Não aplicável	3% ou 5%	Não aplicável	Intenção manifestada
Itália ⁴⁶⁷	Publicidade em uma interface digital; Disponibilização de interface digital multilateral que permite aos usuários comprar/vender bens e serviços; Transmissão de dados dos usuários	>€750 milhões (global) >€5.5 milhões (doméstica)	3%	Não	Implementado a partir de jan./20*
Letônia	Não aplicável	Não aplicável	3%	Não aplicável	Intenção manifestada
Nepal	Serviços eletrônicos prestados por não-residentes	NPR 2milhões	2%	Não aplicável	Implementado a partir de jun./22
Noruega	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Intenção manifestada
Nova Zelândia ⁴⁶⁸	Plataformas de intermediação; plataformas de mídia social; sites de compartilhamento de conteúdo; ferramentas de busca; venda de dados de usuários	>€750 milhões (global) >NZD3.5 milhões (doméstica)	2-3%	Não. Apenas dedução (regras gerais)	Intenção manifestada

continua

⁴⁶⁷ Cf. ITÁLIA. IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI (DST). Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi-dichiaraz-imposta-sui-servizi-digitali-impresse>. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁶⁸ Cf. NOVA ZELÂNDIA. Options for taxing the digital economy: a government discussion document. Disponível em: <https://taxpolicy.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tp/publications/2019/2019-dd-digital-economy/2019-dd-digital-economy-pdf.pdf?modified=20200910080616&modified=20200910080616>. Acesso em: 17 mai. 2022.

continuação

País	Escopo	Limites Monetários	Alíquota	Crédito?	Status
Polônia ⁴⁶⁹	Serviços de mídia audiovisual e comunicação comercial audiovisual	Não aplicável	1,50%	Não. Apenas dedução (regras gerais)	Implementado a partir de jul./20
Portugal ⁴⁷⁰	Comunicação comercial audiovisual em plataformas de compartilhamento de vídeo (4%); subscrição de serviços de vídeo <i>on-demand</i> (1%)	Não aplicável	1%/4%	Não aplicável	Implementado a partir de fev./21
Quênia ⁴⁷¹	Serviços de <i>streaming</i> ; <i>download</i> de conteúdo digital; transmissão/venda de dados coletados de usuários; <i>marketplaces</i> digitais; assinatura de sites de mídia e notícias; serviços eletrônicos de reserva e venda de ingressos; fornecimento de ferramentas de busca e <i>helpdesk</i> automatizado; ensino a distância; e qualquer outro serviço fornecido por meio digital ou plataforma eletrônica	Não aplicável	1,50%	Não. Dedução apenas possível para contribuintes residentes	Implementado a partir de jan./21**

continua

⁴⁶⁹ A Polônia apresenta, ainda, uma proposta separada de um DST. Esse tributo incidiria, a uma alíquota de 7%, sobre empresas do setor digital com uma presença digital significativa no território polonês, independentemente do seu local de estabelecimento. A presença digital significativa seria identificada caso a empresa, ao mesmo tempo, realize transações com usuários localizados na Polónia e receita anual no país superior a 4 milhões de euros (local) e receita global superior a 750 milhões de euros (cf. Polish Parliament Considering Draft Bill for Digital Services Tax. Disponível em: <https://www.vatupdate.com/2021/08/06/polish-parliament-considering-draft-bill-for-digital-services-tax/>. Acesso em: 17 mai. 2022).

⁴⁷⁰ Cf. PORTUGAL. Lei n. 74, de 19 de novembro de 2020. Disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2020/11/22600/0000400034.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁷¹ QUÊNIA. Introducing Digital Services Tax. Disponível em: <https://kra.go.ke/images/publications/Brochure-Digital-Service-Tax-Website.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

continuação

País	Escopo	Limites Monetários	Alíquota	Crédito?	Status
Reino Unido	Serviços de mídia social; Ferramentas de busca; <i>Online marketplace</i>	>£500 milhões (global) >£25 milhões (doméstica)	2%	Não. Apenas dedução (regras gerais)	Implementado a partir de abr./20*
República Checa	Publicidade em uma interface digital; Disponibilização de interface digital multilateral que permite aos usuários comprar/vender bens e serviços; Transmissão de dados dos usuários gerados a partir de uma interface digital	>€750 milhões (global) >CZK 100 milhões (doméstica) ⁴⁷²	7%, porém pode ser reduzida para 5%	Não	Proposto
Serra Leoa ⁴⁷³	Todas as transações digitais e eletrônicas	Não aplicável	1,50%	Não. Apenas dedução (regras gerais)	Implementado a partir de jan./21
Tanzânia ⁴⁷⁴	Pagamentos recebidos por não-residente de indivíduo na Tanzânia a título de serviços prestados em plataforma digital	Não aplicável	2%	Apenas dedução (regras gerais) ⁴⁷⁵	Implementado a partir de jul./22

continua

⁴⁷² Caso esses limites sejam atingidos, a proposta checa estabelece outros três limites específicos: (i) receitas locais da venda de dados do usuário e realização da campanha publicitária – CZK 5 milhões/ano; (ii) conta com 200.000 usuários; e (iii) as receitas totais oriundas de serviços digitais devem ser superiores a 10% das receitas totais obtidas na União Europeia (cf. KPMG. Taxation of the digitalized economy: developments summary, p. 30. Disponível em: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022).

⁴⁷³ Cf. SERRA LEOA. Finance Act 2021. Disponível em: <https://mof.gov.sl/wp-content/uploads/2021/01/The-Finance-Acts-2021-1.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁷⁴ TANZÂNIA. Finance Act 2022, Part XVIII, art. 70. Disponível em: https://www.tra.go.tz/images/THE_FINANCE_ACT_2022_CHAPA_DOM_220702_152315.pdf. Acesso em: 3 ago. 2022. Sobre este modelo, interessante destacar que a legislação tanzaniana é bastante simples e fala expressamente em um tributo sobre a renda, fugindo da prática adotada nos outros países que introduziram tributo semelhante.

⁴⁷⁵ O Orçamento de 2022 não menciona a possibilidade de dedução nem de crédito. Contudo, o fato de esse tributo ter sido introduzido por meio de emenda à legislação do imposto sobre a renda leva a crer que as regras gerais de dedução também lhes são aplicáveis.

continuação

País	Escopo	Limites Monetários	Alíquota	Crédito?	Status
Tunísia ⁴⁷⁶	Venda de aplicações para computadores e serviços digitais por empresas não-residentes	Não aplicável	3%	Não aplicável	Implementado a partir de jan./20
Turquia	Serviços de publicidade digital; vendas de qualquer conteúdo digital; serviços para o fornecimento e operação de uma plataforma digital	>€750 milhões (global) >TRY20 milhões (doméstica)	7,50% ⁴⁷⁷	Não. Apenas dedução (regras gerais)	Implementado a partir de mar./20*
Zimbábue	Qualquer valor a receber por ou em nome de uma plataforma de comércio eletrônico/serviço de transmissão por satélite não-residente	>USD500.000,00	5%	Não aplicável	Implementado a partir de jan./19

conclusão

* Acordo firmado com os Estados Unidos para a concessão de um crédito do DST pago enquanto o Pilar 1 não é implementado.

** Não aderiu à solução consensual da OCDE e seus dois pilares.

Fonte: elaboração pelo próprio autor e com base KPMG (<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>).

A partir desse quadro, observa-se que inexistente um conceito uniforme de *Digital Services Tax*, já que os Estados adaptaram a proposta europeia de acordo com suas próprias necessidades. Esses países elegeram escopos, alíquotas e limites monetários diversos para a incidência do DST, o que pode gerar distorções na competitividade entre as empresas digitais, dificuldades no recolhimento e na cobrança do tributo, e situações de dupla tributação.

Dessa forma, importa examinar mais a fundo as características dos principais DST's introduzidos ao redor do globo para, depois, verificar se eles estão cobertos pelos acordos de bitributação (objeto do capítulo 4). Nesse espeque, será dada especial atenção à proposta de

⁴⁷⁶ Cf. TUNÍSIA. Lei n. 2019-78, de 23 de dezembro de 2019 (Finance Law 2020), art. 27. Disponível em: http://www.finances.gov.tn/sites/default/files/2020-02/Loi_finances_2020_fr.pdf. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁷⁷ O Presidente possui a prerrogativa de reduzir a alíquota do DST para 1% (um por cento) ou aumentá-la para 15% (quinze por cento) – cf. TURQUIA. Digital Services Tax Office. Disponível em: https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&lang=en. Acesso em: 17 mai. 2022.

diretiva apresentada pela Comissão Europeia, bem como aos tributos introduzidos por Espanha, França, Índia e Reino Unido, tendo em vista a relevância desses países no cenário mundial e as características particulares de seus modelos.

3.2.1 A proposta da Comissão Europeia

Considerando que diferentes países europeus tinham começado a se movimentar para a implementação de medidas unilaterais relacionadas à tributação da economia digital, a Comissão Europeia apresentou, em 2018, uma proposta de diretiva para a introdução de um “*Digital Services Tax*”⁴⁷⁸. Esse tributo incidiria sobre as receitas brutas resultantes da prestação de determinados serviços digitais.

Em 2019, o Conselho da União Europeia propôs também a introdução de um “*Digital Advertising Tax*” (DAT)⁴⁷⁹. Trata-se de uma versão enxugada do DST proposto anteriormente, segundo a qual a incidência desse tributo se restringe apenas à prestação de serviços de publicidade online. De toda sorte, para fins da presente dissertação, analisaremos a proposta da Comissão Europeia, uma vez que ela apresenta um panorama mais completo e serviu de inspiração para diversas iniciativas ao redor do globo.

Tal proposta se insere no projeto de construção de um “*Digital Single Market*”⁴⁸⁰ e de um sistema tributário justo e eficiente⁴⁸¹ no âmbito da União Europeia. O DST tem quatro

⁴⁷⁸ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM (2018), 148 final 2018/0073, Brussels, 21 Mar. 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴⁷⁹ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services.** 6873/19 (1 Mar. 2019). Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/en/pdf>. Acesso em: 19 abr. 2022. Proposta reforçada em outra manifestação: CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Shaping Europe's Digital Future.** 8711/20, Brussels, 9 June 2020. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/media/44389/st08711-en20.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

⁴⁸⁰ COMISSÃO EUROPEIA. **Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: A Digital Single Market Strategy for Europe.** COM (2015) 192 final. Brussels, 6 Mai. 2015. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=FI>. Acesso em: 15 abr. 2022.

⁴⁸¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.** COM (2015) 302 final. Brussels, 17 Jun. 2015. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0003.01/DOC_1&format=PDF. Acesso em: 15 abr. 2022.

objetivos principais. Primeiro, proteger a integridade do mercado europeu e assegurar o seu bom funcionamento. Busca-se, ainda, assegurar a sustentabilidade das finanças públicas da União Europeia, bem como garantir a preservação da justiça social e a existência de condições equitativas para todas as empresas que operam na União Europeia. Por fim, esse tributo visa a combater o planejamento fiscal agressivo, preenchendo as lacunas existentes nas regras internacionais, as quais permitem que algumas empresas digitais escapem da tributação nos países onde operam.

Embora tenha reconhecido que uma solução multilateral seria a melhor alternativa, a Comissão Europeia esclareceu que a eclosão de medidas unilaterais e descoordenadas, a complexidade do tema e as dificuldades políticas na obtenção de um consenso demandavam uma ação imediata⁴⁸². Dessa forma, a instituição de um DST europeu foi apresentada como uma saída temporária para os desafios decorrentes da economia digital, notadamente a expansão do comércio online sem presença física, a crescente importância dos ativos intangíveis para as atividades das empresas, e a criação de valor advinda do conteúdo gerado pelo usuário e pela coleta de dados⁴⁸³.

O tradicional sistema tributário (“*brick and mortar*”), vinculado à necessidade de uma presença física como nexo para o exercício da jurisdição de tributar, não consegue capturar as atividades desenvolvidas no bojo da economia digital. Isso porque, a criação de valor pelos usuários pode ser atribuída a uma jurisdição na qual a empresa de tecnologia não possui presença física, o que afastaria a tributação, e, ainda que haja uma presença física no Estado do usuário, o valor criado pela participação do usuário não é considerado para a definição do *quantum* a ser pago.

No entanto, a aludida proposta parte de duas premissas questionáveis. Primeiro, afirma-se que a criação de valor derivada da participação do usuário nos negócios altamente digitalizados deve ser considerada para fins de alocação do poder de tributar. Em segundo lugar, aponta-se que a carga tributária incidente sobre a economia digital é substancialmente menor que aquela sobre a economia tradicional.

Em relação à *primeira premissa*, a noção de “*criação de valor*” pretende alinhar a

⁴⁸² COMISSÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM (2018), 148 final 2018/0073, Brussels, 21 Mar. 2018, p. 3. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴⁸³ COMISSÃO EUROPEIA, *Ibid.*, pp. 1-2.

tributação com o local onde o valor é gerado. Como apontado em outro estudo⁴⁸⁴, essa expressão carece de uma definição objetiva, produzindo uma confusão terminológica e uma multiplicidade de sentidos⁴⁸⁵. Além disso, passa a falsa percepção de que a participação do usuário sempre contribui para a geração de valor, colocando no mesmo balaio contribuições ativas (usuário fornece informações diretamente) e contribuições passivas (preferências individuais extraídas por um algoritmo)⁴⁸⁶.

No tocante à *segunda premissa*, a Comissão Europeia enxerga no DST uma alternativa para cobrir o suposto *gap* entre a carga tributária suportada pelas empresas de tecnologia e aquela suportada pelas empresas tradicionais⁴⁸⁷. Essa lacuna foi identificada através do estudo “*Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle*” (“*Fiscal attractiveness of digital business models*”), elaborado pelo Centro para Pesquisa Econômica Europeia (ZEW, sigla em alemão)⁴⁸⁸.

Esse estudo buscou avaliar a atratividade tributária de certas jurisdições em relação a negócios digitais. Para tanto, foram utilizados dois termos referenciais: (i) custo do capital; e (ii) “*alíquota efetiva média*”. Apesar do nome empregado para esse segundo termo, ele não

⁴⁸⁴ PIGNATARI, Leonardo. A (im)pertinência da noção de “value creation” para a tributação da economia digital. In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). **Estudos tributários sobre a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 363-387. No mesmo sentido, cf. HEY, Johanna. “Taxation Where Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; MORSE, Susan C. Value Creation: A Standard in Search of a Process. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; SCHWARZ, Jonathan. Value Creation: Old wine in new bottles or new wine in old bottles? **Kluwer Tax Blog** (21 May 2018). Disponível em: [http://kluwertaxblog.com/2018/05/21/value-creation-old-wine-new-bottles-new-wine-old-bottles/#:~:text=Policy%2C%20Transfer%20Pricing-,Value%20Creation%3A%20Old%20wine%20in%20new%20bottles,new%20wine%20in%20old%20bottles%3F&text=%E2%80%9CThose%20who%20cannot%20remember%20the,in%20Common%20Sense%20\(1905\).](http://kluwertaxblog.com/2018/05/21/value-creation-old-wine-new-bottles-new-wine-old-bottles/#:~:text=Policy%2C%20Transfer%20Pricing-,Value%20Creation%3A%20Old%20wine%20in%20new%20bottles,new%20wine%20in%20old%20bottles%3F&text=%E2%80%9CThose%20who%20cannot%20remember%20the,in%20Common%20Sense%20(1905).)

Acesso em: 15 abr. 2022; BAL, Aleksandra. (Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts solve old problems? **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 11, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

⁴⁸⁵ Na mesma linha, cf. VELLA, John. Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax. **British Tax Review**, n. 4, 2020, pp. 475-477; GRINBERG, Itai. User Participation in Value Creation. **British Tax Review**, n. 4, 2018, pp. 407-421.

⁴⁸⁶ Cf. VALENTE, Piergiorgio. Chapter 9: Some Critical Remarks about the DST Proposal. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis (eds.). **Taxing the Digital Economy**, 2019, Books IBFD; SINNIG, Julia. **Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation**. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2022, pp. 55-56.

⁴⁸⁷ COMISSÃO EUROPEIA. **Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. SWD (2018) 81 final Brussels, 21 Mar. 2018, pp. 136-137. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0081&from=BG>. Acesso em: 15 abr. 2022.

⁴⁸⁸ PWC. *Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle*. Disponível em: <https://www.pwc.de/de/industrielle-produktion/executive-summary-digitalisierungsindex-de.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

está relacionado à carga tributária efetiva sobre determinado contribuinte ou setor, mas sim à mudança no valor de certo investimento frente à carga tributária⁴⁸⁹.

Por essa razão, João Félix Pinto NOGUEIRA esclarece que, ainda que existisse esse descompasso na tributação efetiva, a Comissão Europeia deveria se questionar se eventual diferença resultaria de evasão fiscal, de disparidades entre os sistemas tributários, ou de particularidades das empresas digitais⁴⁹⁰. Nesse sentido, o DST, ao estar amparado em premissas equivocadas, atua como uma ferramenta política utilizada por diferentes Estados para angariar mais receitas tributárias. A proposta da Comissão Europeia não recebeu apoio dos países-membros, os quais preferiram introduzir medidas unilaterais, com escopos próprios, em claro prejuízo à segurança jurídica e à necessária cooperação internacional.

De qualquer forma, importa examinar as principais características do DST europeu (fato gerador, base de cálculo, alíquotas, contribuintes e aspectos administrativos), tendo em vista que ele inspirou diversas iniciativas ao redor do globo para a tributação da economia digital.

A proposta destaca que o DST é um tributo com escopo restrito, incidente sobre a receita bruta resultante da prestação de determinados serviços digitais onde a criação de valor pelo usuário é central⁴⁹¹. Em outras palavras, o DST atinge os modelos de negócio que “*não poderiam existir em sua forma atual sem o envolvimento do usuário*”, visando à tributação das receitas auferidas por meio do processamento e da monetização do “*valor*” gerado pelos usuários, e não de sua participação propriamente dita⁴⁹². Dessa forma, evidencia-se a forte ligação dessa proposta com a complicada noção de “*criação de valor*”.

Nessa linha, com base nas diferentes modalidades de participação do usuário nos negócios digitais, o artigo 3(1), da proposta de diretiva lista os serviços que estariam dentro do escopo do DST:

- (i) a colocação, em uma interface digital, de publicidade dirigida aos usuários;

⁴⁸⁹ ZEW; PWC; UNIVERSITAT OF MANNHEIM. **Digital Tax Index 2017: Locational Tax Attractiveness for Digital Business Models – Executive Summary**, 2017, p. 3. Disponível em: <https://www.pwc.de/de/industrielle-produktion/executive-summary-digitalisierungsindex-en.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

⁴⁹⁰ NOGUEIRA, João Félix Pinto. The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. **International Tax Studies**, v. 2, n. 1, 2019, item 4.5.2. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

⁴⁹¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. COM (2018), 148 final 2018/0073, Brussels, 21 Mar. 2018, p. 6. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁴⁹² COMISSÃO EUROPEIA, *Ibid.*, p. 7.

- (ii) a transmissão de dados coletados sobre usuários que tenham sido gerados a partir das atividades de tais usuários em interfaces digitais;
- (iii) disponibilização de interfaces digitais multifacetadas aos usuários (“*serviços de intermediação*”), permitindo-lhes encontrar outros usuários e interagir com eles, e que também pode facilitar o fornecimento de bens ou serviços diretamente entre usuários.

No que tange os serviços de publicidade digital, a proposta adota uma definição ampla, de modo que não importa se o prestador do serviço de publicidade é proprietário da interface digital na qual o anúncio aparece. No entanto, caso o fornecedor do serviço de publicidade e o proprietário da interface digital sejam pessoas distintas, este último não é considerado como tendo prestado um serviço tributável pelo DST. Segundo a Comissão Europeia⁴⁹³, essa ressalva busca afastar possíveis efeitos em cascata ou dupla tributação, haja vista que parte das receitas obtidas pela pessoa que coloca a publicidade de um cliente serão pagas ao proprietário da interface digital onde tal anúncio deve aparecer, em troca do aluguel do espaço digital nessa interface.

Em relação à transmissão de dados coletados sobre usuários⁴⁹⁴, o DST contempla os serviços que se valem de interfaces digitais como uma forma de receber contribuições dos usuários. Ou seja, não envolve aqueles serviços que usam interfaces para a mera transmissão de dados gerados de outra forma (por exemplo, plataformas de serviços de execução comercial; investimento ou pesquisa de investimento; financiamento coletivo – “*crowdfunding*”). Por essa razão, o DST não representa um tributo sobre a coleta de dados, ou o uso de dados coletados por uma empresa para fins internos dessa empresa, ou o compartilhamento gratuito de dados coletados por uma empresa com outras partes. Tal tributo está interessado na transmissão onerosa de dados obtidos de uma atividade muito específica (atividades de usuários em interfaces digitais).

No tocante aos casos envolvendo interfaces digitais multifacetadas que facilitam o fornecimento de mercadorias ou serviços diretamente entre seus usuários⁴⁹⁵, a proposta distingue os serviços de intermediação, cujas receitas estão sujeitas à tributação pelo DST, dos serviços de comunicação ou pagamento (por exemplo, mensagens instantâneas – WhatsApp,

⁴⁹³ COMISSÃO EUROPEIA, *Ibid.*, pp. 7-8.

⁴⁹⁴ COMISSÃO EUROPEIA, *Ibid.*, pp. 9-10.

⁴⁹⁵ COMISSÃO EUROPEIA, *Ibid.*, pp. 8-9.

Telegram; serviços de e-mail – Gmail⁴⁹⁶). Estes estão fora do escopo do DST, já que estão normalmente associados apenas ao desenvolvimento e à venda de software de suporte⁴⁹⁷. Essa distinção se baseia na possibilidade de interação entre os usuários, o que reforça a conexão do DST com a noção de “*criação de valor*”.

Esclarece-se, ainda, que as receitas obtidas pelos usuários por meio dessas plataformas estão fora do escopo do DST. Da mesma forma, as receitas decorrentes da venda de bens ou da prestação de serviços contratados online através do sítio eletrônico do fornecedor de tais bens ou serviços (“*e-commerce*”) também não estão sujeitas ao DST, haja vista que a criação de valor para o varejista se restringe aos bens ou serviços fornecidos e a interface digital é usada simplesmente como meio de comunicação.

Além disso, a prestação de serviços, por meio de uma interface digital, relativa ao fornecimento de conteúdos digitais constituídos por vídeo, áudio ou texto (serviços de *streaming*, ou download), independentemente de quem tenha propriedade desses conteúdos, não são considerados serviços de intermediação e, portanto, estão fora do alcance do DST. Isso porque, de acordo com a Comissão Europeia⁴⁹⁸, é incerto o nível de participação do usuário na criação de valor para a empresa, o que evidencia a dificuldade em se utilizar a “*criação de valor*” como nexos para a tributação.

Mesmo que seja possível a interação entre os usuários por meio dessa interface digital, esse contato é acessório ao fornecimento de conteúdos digitais quando o único ou principal objetivo do usuário consiste em receber o conteúdo digital. A título exemplificativo, a proposta menciona o fornecimento de um videogame a um usuário por meio de uma interface digital (por exemplo, a *PlayStation Network*), o qual está fora do escopo do DST, ainda que o usuário possa jogar contra outros usuários e, portanto, algum tipo de interação seja permitido entre eles. Dessa forma, as receitas obtidas por empresas como Spotify e Netflix não estão, a princípio, sujeitas à tributação pelo DST, muito embora outros países tenham introduzido DST's que contemplam essas atividades (por exemplo, Polônia, Portugal e Quênia).

Nesse contexto, a proposta faz outra distinção⁴⁹⁹. O fornecimento de conteúdo

⁴⁹⁶ A favor da cobertura desses serviços pelo DST, cf. ESCRIBANO, Eva. Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A Wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges. **Intertax**, v. 49, n. 6/7, 2021, pp. 527-528.

⁴⁹⁷ Sobre críticas às isenções previstas na proposta europeia, cf. SIMMONDS, Laura. Chapter 8: Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy? *In*: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD, sec. 8.2.2.1; VALENTE, Piergiorgio. Chapter 9: Some Critical Remarks about the DST Proposal. *In*: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD, sec. 9.3.3.2.

⁴⁹⁸ COMISSÃO EUROPEIA, p. 8.

⁴⁹⁹ COMISSÃO EUROPEIA, *Ibid.*, pp. 8-9.

digital aos usuários por meio de uma interface digital (fora do alcance do DST) se diferencia da disponibilização de uma interface digital multifacetada através da qual os usuários podem carregar e compartilhar conteúdo digital com outros usuários, ou da disponibilização de uma interface que facilite o fornecimento subjacente de conteúdo digital diretamente entre usuários (Youtube). Estas últimas atividades constituem um serviço de intermediação, cujas receitas estão submetidas ao DST, independentemente da natureza da transação subjacente. Consequentemente, o fornecimento de conteúdos digitais apenas estará fora do âmbito do DST, caso seja realizado pela empresa que disponibiliza a interface digital por meio da qual o conteúdo é fornecido, e não por usuários dessa interface para outros usuários.

Dessa maneira, o DST europeu consiste em um tributo incidente sobre as receitas brutas derivadas da prestação de serviços digitais nos quais a “*criação de valor*” tenha papel central no negócio, permitindo a interação entre usuários. Essas receitas excluem o imposto sobre valor adicionado (IVA) e outros tributos similares, submetendo-se a uma alíquota fixa de 3% (três por cento).

Em relação ao critério pessoal, os contribuintes do DST são definidos por meio de dois limites monetários: (i) empresas com receitas globais anuais acima de €750.000.000,00; e (ii) empresas com receitas tributáveis obtidas na União Europeia superiores a €50.000.000,00. Se a empresa integrar um grupo econômico para fins contábeis, os limites devem ser aplicados em relação às receitas totais do grupo. A proposta permite, ainda, a nomeação de uma única empresa dentro desse grupo para o pagamento e o cumprimento das obrigações acessórias em nome de cada sujeito passivo do grupo submetido ao DST.

Além disso, é irrelevante a residência dessa empresa casos os limites referidos acima estejam preenchidos. Ou seja, podemos ter (i) um contribuinte estabelecido fora da União Europeia que tenha de pagar DST em um Estado-Membro; (ii) um contribuinte residente em um Estado-Membro que tenha de pagar DST para outro Estado-Membro; ou (iii) um contribuinte residente em um Estado-Membro que tenha de pagar DST nesse mesmo Estado-Membro.

Os dois limites monetários referidos acima buscam restringir o DST apenas às empresas prestadoras de serviços nos quais a participação do usuário seja fundamental para o sucesso do negócio. Tal fator teria maior relevância diante do poderio econômico e da presença econômica significativa (“*significant digital footprint*”) dessas entidades no mercado europeu, o que levanta dúvidas sobre a natureza discriminatória desse tributo.

O DST seria devido ao Estado-Membro onde está localizado o usuário, o que está alinhado com o elemento central da proposta europeia, qual seja, a “*criação de valor*”. Esse elemento de conexão (mercado de usuários) independe do pagamento por parte dos usuários (por exemplo, publicidade em uma interface digital), envolvendo também atividades nas quais o pagamento é exigido apenas de alguns usuários (por exemplo, interfaces digitais multifacetadas onde apenas alguns usuários devem pagar pelo acesso, enquanto outros usuários têm acesso gratuito). Assim, para fins de incidência do DST, é irrelevante se os usuários contribuíram em dinheiro para a geração de receitas, assim como o local de onde o pagamento foi realizado, e o local onde ocorreu o fornecimento de bens ou serviços contratados por meio da interface digital.

A localização dos usuários é determinada de acordo com um conjunto de regras aplicáveis a cada tipo de serviço tributável. Considerando que os usuários podem estar localizados em diferentes Estados-Membros, ou, até mesmo, fora da União Europeia, foram estabelecidas chaves de alocação, as quais consideram a natureza de cada um dos serviços tributáveis e, principalmente, o que desencadeia o recebimento de receitas pelo prestador do serviço.

No caso da colocação de publicidade em uma interface digital, adota-se o critério do número de vezes que o anúncio apareceu nos dispositivos dos usuários acessados em um Estado-Membro. Em relação à disponibilização de interfaces digitais multifacetadas, a proposta apresentou uma subdivisão entre as situações em que a interface facilita transações subjacentes diretamente entre usuários e os casos em que não.

Quando a interface digital facilita operações subjacentes, a atribuição de receitas tributáveis a um Estado-Membro depende do número de usuários que concluem tal transação em determinado período fiscal por meio de dispositivo utilizado nesse Estado-Membro. Por outro lado, caso a interface digital não atue nessa facilitação, as receitas são normalmente obtidas através de pagamentos periódicos após o registro ou abertura de uma conta. Dessa forma, emprega-se o número de usuários que possuem uma conta aberta através de dispositivo localizado no Estado-Membro como critério para efeitos de atribuição de receitas tributáveis a um Estado-Membro.

Por fim, no tocante à transmissão de dados coletados sobre os usuários, o critério adotado se refere ao número de usuários de quem os dados transmitidos foram gerados como resultado de tais usuários terem usado um dispositivo em determinado Estado-Membro.

A localização dos usuários é determinada com base no endereço de Protocolo de Internet (IP, sigla em inglês) do dispositivo usado por eles, ou em qualquer outro método de

geolocalização. A escolha pelo endereço IP se justifica por se tratar de proxy simples e usual para determinar a localização do usuário. Caso o contribuinte do DST verifique, por quaisquer outros meios, que o usuário não se encontra no Estado-Membro indicado pelo endereço IP, ele deve se valer de outro meio de geolocalização para determinar o local de recolhimento do tributo.

No entanto, essa alocação proporcional baseada no local onde o usuário utiliza seu dispositivo não é tão simples quanto a proposta europeia acredita ser. Assume-se que a empresa digital não-residente na União Europeia (por exemplo, Apple), cujas atividades alcançam milhões de usuários no mundo todo, realizará os registros contábeis individualizados das receitas obtidas em cada jurisdição⁵⁰⁰, levando em conta a localização do usuário, ou melhor, o local de onde o usuário utiliza seu dispositivo. No mesmo sentido, a própria fiscalização quanto ao cumprimento dessas regras de alocação se mostra ainda mais difícil considerando que a maior parte dos contribuintes do DST europeu está fora da União Europeia, e que muitos países sequer possuem tributo semelhante, ou, se possuem, apresenta características próprias.

Para facilitar o cumprimento das obrigações administrativas, a proposta permite que os contribuintes do DST optem por um regime intitulado “*One-Stop Shop – OSS*”⁵⁰¹, tal como aquele aplicado para o IVA europeu. Segundo esse regime, caso o contribuinte tenha que recolher o DST em um ou mais Estados-Membros, é possível o cumprimento de todas as obrigações relativas a esse tributo em um único Estado (“*Estado-Membro de identificação*”), dentre elas, a apresentação de declaração do DST e o pagamento, independentemente de o contribuinte ser residente ou não desse Estado para fins de tributação corporativa. O “*Estado-Membro de identificação*” fica responsável por compartilhar essa informação com os outros Estados-Membros onde o DST é devido, bem como por transferir a parcela cobrada em nome desses outros Estados-Membros. Contudo, esse regime não retira o poder fiscalizatório dos Estados-Membros onde o DST é devido, os quais ainda podem realizar uma cobrança diretamente com o contribuinte.

Em relação à possibilidade de dedução do DST pago, a proposta não apresenta qualquer dispositivo específico. Em verdade, ela se resume apenas a recomendar, em seu

⁵⁰⁰ Nesse sentido, Francisco Lisboa analisou as demonstrações financeiras do Google e do Facebook, evidenciando a falta de informações individualizadas (cf. MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, pp. 144-162).

⁵⁰¹ COMISSÃO EUROPEIA, pp. 12-14.

preâmbulo, aos Estados-Membros a dedução do DST como um custo para fins de determinação da base do imposto sobre a renda devido, independentemente se os dois tributos foram recolhidos ao mesmo Estado ou a Estados diferentes⁵⁰². De todo modo, fato é que a diretiva, tal como apresentada pela Comissão Europeia, não determina a dedução do DST pago nem seu creditamento com o imposto sobre a renda.

Nesse contexto, interessante destacar que, em agosto de 2022, a Irlanda divulgou orientação acerca da dedutibilidade dos diferentes DSTs instituídos mundo afora⁵⁰³. Segundo esse documento, os DSTs britânico, francês, indiano, italiano e turco podem ser deduzidos do imposto sobre a renda irlandês, desde que incorridos total e exclusivamente para fins das atividades econômicas do contribuinte. Embora tenha deixado de fora muitos outros DSTs, como o espanhol, a administração irlandesa esclareceu que essa lista pode ser atualizada.

A dedução permite uma situação curiosa. É fácil imaginar um cenário no qual, de um lado, os contribuintes residentes na União Europeia com lucros no seu Estado de Residência (isto é, recolhem imposto sobre a renda na União Europeia) poderiam deduzir o DST dos seus lucros. Contudo, de outro lado, os contribuintes não-residentes que possuem lucros apenas no Estado de Residência não poderiam deduzir o DST em seu Estado de Residência (depende da legislação interna) nem no Estado para o qual recolhem o DST (já que não auferem lucros). Nesse sentido, além de não eliminar a dupla tributação, a eventual dedução do DST pode levantar questionamentos quanto à adequação desse tributo ao próprio Direito Europeu⁵⁰⁴.

Essa proposta da Comissão Europeia fracassou, porém deixou marcas que, irônica e indiretamente, vão de encontro ao propósito principal da iniciativa, isto é, consolidar um “*Digital Single Market*” e uma tributação justa e eficiente dentro do bloco europeu. De toda forma, a disseminação de diferentes DSTs, com escopo e regras diferentes, representa uma realidade problemática, muito embora a OCDE tenha alcançado um aparente consenso quanto aos Pilares 1 e 2.

⁵⁰² COMISSÃO EUROPEIA, p. 20.

⁵⁰³ IRLANDA. Section 81: Deduction for Digital Services Taxes. Disponível em: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-04/04-06-03.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2022.

⁵⁰⁴ Cf. NOGUEIRA, João Félix Pinto. The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. **International Tax Studies**, v. 2, n. 1, 2019. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; MASON, Ruth; PARADA, Leopoldo. The Legality of Digital Taxes in Europe. **Virginia Tax Review**, v. 40, n. 1, 2020, pp. 187-195; DIMITROPOULOU, Christina. The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, pp. 201-218; SINNIG, Julia. **Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation**. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2022, pp. 175-212.

3.2.2 O DST espanhol

Em clara inspiração na diretiva proposta pela Comissão Europeia⁵⁰⁵, a Espanha instituiu o “*Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*” (ISD), o qual também está intimamente ligado à “*criação de valor*” pelo usuário. Esse tributo entrou em vigor em janeiro de 2021, porém seu pagamento foi adiado para 1º de julho de 2021, de modo que os contribuintes pudessem se adaptar às exigências da novel legislação⁵⁰⁶.

No preâmbulo da referida legislação, o legislador espanhol reconheceu, de um lado, que a melhor alternativa consistiria em uma saída multilateral ao nível das organizações internacionais, especialmente da OCDE. Todavia, de outro lado, reforçou a importância de uma solução imediata e temporária por “*razões de pressão social, justiça fiscal e sustentabilidade do sistema tributário*”, destacando o fracasso da proposta apresentada pela Comissão Europeia em obter unanimidade dentro do bloco europeu⁵⁰⁷.

A legislação espanhola destaca expressamente que o ISD é um tributo indireto compatível com o VAT, cujo objeto consiste na prestação de determinados serviços digitais⁵⁰⁸. Por essa razão, afirma expressamente que não se trata de “*um imposto sobre a renda ou sobre o patrimônio, e, portanto, não está coberto pelos acordos de dupla tributação*”⁵⁰⁹.

Como resposta à introdução do ISD, interessante destacar que a Amazon divulgou um aumento de 3% (três por cento) nas tarifas de referência aplicadas a produtos vendidos na Espanha, a partir de 1º de abril de 2021⁵¹⁰. Na mesma linha, o Google estabeleceu um aumento de 2% (dois por cento) nos anúncios do Google Ads a partir de 1º de maio de 2021⁵¹¹. Esses repasses aos consumidores finais afastam, a princípio, o argumento de que o DST seria um

⁵⁰⁵ Da mesma forma, destaca-se o DST italiano, inspirado na proposta da Comissão Europeia (cf. LUDOVICI, Paolo. Chapter 12: Taxing the Digital Economy: The Italian Digital Services Tax. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD, sec. 12.2.2.4; STEVANATO, Dario. A Critical Review of Italy’s Digital Services Tax. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 7, 2020, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD).

⁵⁰⁶ ESPANHA. Ley n. 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) n. 274 em 16 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2020/BOE-A-2020-12355-consolidado.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

⁵⁰⁷ ESPANHA, *Ibid.*, pp. 3-4.

⁵⁰⁸ ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 1º.

⁵⁰⁹ ESPANHA, *Ibid.*, pp. 4-5.

⁵¹⁰ AMAZON. Próximos cambios en las tarifas de España tras la introducción del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Disponível em: <https://sellercentral.amazon.es/gp/help/external/SFW3FLBA98CUYP2>. Acesso em: 18 abr. 2022.

⁵¹¹ GOOGLE. Coste Operativo Regulatorio en España. Disponível em: https://support.google.com/google-ads/answer/9750227?hl=es-419&ref_topic=3121938. Acesso em: 18 abr. 2022.

tributo direto dado que os usuários não suportam a respectiva carga tributária⁵¹².

O objeto de tributação, a alíquota aplicável, a base de cálculo e o nexos para exercício da jurisdição de tributar são praticamente os mesmos que aqueles tratados na proposta da Comissão Europeia. Vale dizer: o ISD incide, a uma alíquota de 3% (três por cento), sobre as receitas brutas derivadas da prestação dos serviços de publicidade online, serviços de intermediação online, e serviços de transmissão de dados. A tributação ocorre no local onde o usuário está localizado, o que é determinado por instrumentos de geolocalização, particularmente o endereço de IP⁵¹³.

Os serviços de publicidade online são qualificados como aqueles “*consistentes na inclusão em uma interface digital, própria ou de terceiros, de publicidade dirigida aos usuários da referida interface*”⁵¹⁴. “*Publicidade dirigida*”, por sua vez, é entendida como “*qualquer forma de comunicação digital comercial para fins de promoção de um produto, serviço ou marca, voltado aos usuários de uma interface digital com base nos dados deles coletados*”⁵¹⁵. Cumpre destacar que a legislação espanhola dispõe que toda a publicidade será considerada “*publicidade direcionada*”, bastando a mera utilização de um único dado dos usuários, salvo prova em contrário. Trata-se de uma espécie de “*prova diabólica*”, já que a publicidade pode muito bem considerar características gerais do público-alvo, sem a utilização de qualquer algoritmo específico.

A definição de “*serviços de intermediação*” e de “*serviços de transmissão de dados*” não apresenta nenhuma novidade em relação à proposta da Comissão Europeia. Os primeiros envolvem a disponibilização aos usuários de uma interface digital multifacetada, facilitando a entrega de bens ou a prestação de serviços diretamente entre usuários, ou que lhes permita localizar outros usuários e interagir com eles (“*serviços de interação*”, como aplicativos de namoro)⁵¹⁶. Os últimos, a seu turno, tratam da transmissão a título oneroso,

⁵¹² Cf. CARREÑO, Florentino; PERELLÓ, Jaume. Plans Regarding Digital Taxes. **International Transfer Pricing Journal**, v. 26, n. 2, 2019, pp. 151-152, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; CORREA, Francisco José Nocete. The Spanish Digital Services Tax: A Paradigm for the Base Enlargement & Profit Attraction (BEPA) Plan for the Digitalized Economy. **European Taxation**, v. 59, n. 7, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, sec. 3 ; LAMENSCH, Marie. European Union – Digital Services Tax: A critical analysis and comparison with the VAT system. **European Taxation**, v. 59, n. 6, 2019. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 3.

⁵¹³ O Real Decreto n. 400/2021 lista outros mecanismos que podem ser utilizados pelo contribuinte: geolocalização com base na identificação da rede (WiFi, Ethernet); geolocalização física por satélite (GPS-Global Positioning System, GLONASS, Galileo ou Beidou); informações fornecidas por sistemas de comunicações sem fio terrestres (GSM-Global System for Mobile Communications; LPWAN); beacons (WiFi ou Bluetooth); ou qualquer outra combinação de tecnologias existentes ou futuras (cf. ESPANHA. Real Decreto n. 400/2021, de 8 de junio. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) em 9 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/06/09/pdfs/BOE-A-2021-9559.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022).

⁵¹⁴ ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 4.6.

⁵¹⁵ ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 4.10.

⁵¹⁶ ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 4.7.

incluindo a venda ou cessão de dados coletados sobre os usuários, que tenham sido gerados através de atividades realizadas pelos próprios usuários⁵¹⁷.

Da mesma forma que a proposta de diretiva, a legislação espanhola esclarece, ainda, os serviços que não estão sujeitos ao ISD. Dentre eles, destacam-se o fornecimento de bens e a prestação de serviços realizados entre usuários no âmbito de um serviço de intermediação online; a venda de bens ou serviços contratados online através do site do fornecedor desses bens ou serviços (“*comércio eletrônico*”) em que o fornecedor não atua na qualidade de intermediário; e serviços intragrupo desde que haja uma participação direta ou indireta de 100% (cem por cento). Para determinar se um fornecedor vende bens ou serviços online por conta própria ou presta serviços de intermediação, impõe-se a análise da substância jurídica e econômica da operação subjacente⁵¹⁸.

Os contribuintes desse imposto espanhol também são definidos através da aplicação de dois limites monetários: (i) receitas globais anuais superiores a €750.000.000,00 no ano-calendário anterior; e (ii) receitas anuais derivadas da prestação de serviços digitais, correspondentes a usuários localizados em território espanhol, ultrapassam €3.000.000,00.

A Direção Geral de Tributos da Espanha, por meio de Resolução de 25 de junho de 2021⁵¹⁹, reforça a natureza indireta do ISD ao afirmar que esse imposto é calculado “*transação por transação*”, e não de forma agregada para o conjunto de operações de um determinado período. Dessa forma, seu fato gerador se verifica quando as operações tributáveis forem prestadas, executadas ou realizadas.

Além disso, a base de cálculo não é determinada de acordo com a renda obtida pelo prestador de serviços diretamente dos usuários, mas sim com base em uma estimativa da receita do contribuinte⁵²⁰. A título exemplificativo, no caso de serviços de publicidade online, a base de cálculo é o resultado da aplicação de uma proporção entre o número de vezes que a propaganda aparece em dispositivos situados no território espanhol e o número de vezes que essa publicidade aparece em quaisquer dispositivos localizados em quaisquer partes do mundo sobre as receitas globais auferidas pelo contribuinte por tais serviços. No caso de serviços de

⁵¹⁷ ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 4.8.

⁵¹⁸ ESPANHA. Resolução de 25 de junio de 2021, de la de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) em 29 de junho de 2021, p. 5. Disponível em: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/06/29/pdfs/BOE-A-2021-10745.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

⁵¹⁹ ESPANHA. Resolução de 25 de junio de 2021, V.

⁵²⁰ ESPANHA. Resolução de 25 de junio de 2021. p. 5.

intermediação com o fornecimento de bens ou a prestação de serviços, será aplicada a proporção entre usuários localizados na Espanha utilizando estes serviços e o número global de usuários, sobre as receitas globais da empresa⁵²¹. Por outro lado, a legislação espanhola adota um método mais direto e objetivo para os serviços de intermediação que facilitam a interação entre usuários, segundo o qual o contribuinte deve computar as receitas diretamente atribuíveis aos serviços fornecidos aos usuários locais quando as contas tenham sido abertas por meio de um dispositivo localizado, no momento da abertura, em território espanhol⁵²².

Nesse contexto, o Real Decreto n. 400/2021, publicado em 9 de junho de 2021, impõe obrigações acessórias desproporcionais e de difícil cumprimento. Exige-se que os contribuintes do ISD indiquem, para cada operação, as receitas totais obtidas com cada tipo de serviço digital prestado; o número de vezes que uma publicidade aparece em dispositivos localizados na Espanha; e o número de contas abertas, durante cada período de apuração, por usuários cujos dispositivos estavam localizados na Espanha no momento da abertura. Esse Decreto requer, inclusive, que o contribuinte identifique o número de vezes que a publicidade aparece em dispositivos situados fora do território espanhol, e o número de usuários que se utilizam de serviços de intermediação e tenham gerado dados, independentemente do local onde estejam situados⁵²³.

As exigências elencadas acima são evidentemente desproporcionais, sendo questionável sua legalidade, já que foram instituídas por Decreto e visam a alcançar fatos ocorridos fora da jurisdição espanhola, o que traz, inclusive, problemas quanto à legislação europeia de proteção de dados. É difícil imaginar o cumprimento dessas obrigações acessórias para cada serviço prestado, com relação a milhões de usuários no mundo todo, segregando não apenas as receitas de acordo com o tipo de serviço (o que, por si só, é complicado, dado que um mesmo pagamento pode se referir a diferentes serviços), mas também de acordo com a localização de seus usuários. Acrescenta-se, ainda, a falta de capacidade operacional e financeira da própria administração tributária para analisar uma infinidade de dados, cruzando-os tanto em bases locais quanto globais.

Esse cenário é agravado pela adoção de um período de apuração trimestral. Segundo o modelo espanhol (*“Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios*

⁵²¹ Para a visualização de exemplos numéricos, cf. ESPANHA. Preguntas frecuentes Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (IDSD), pp. 8-10. Disponível em: https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GC45/castellano/FAQ490.pdf. Acesso em: 19 abr. 2022.

⁵²² ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 10.2, b. segunda parte.

⁵²³ ESPANHA. Real Decreto n. 400/2021, art. 3.

Digitales”)⁵²⁴, o próprio contribuinte deve declarar o DST devido por meio do envio eletrônico de uma declaração-padrão, recolhendo o tributo em bases trimestrais.

Considerando a natureza global das atividades desempenhadas pelas empresas sujeitas ao ISD, elas deverão cumprir com essa alocação proporcional para fins de cálculo da base do imposto. Como bem identificado por Francisco Lisboa MOREIRA⁵²⁵, esses critérios alocativos trazem dificuldades práticas às empresas intermediadoras e às plataformas, especialmente nas situações em que os usuários não contribuem com a atividade negocial, concluem as transações de forma *offline*, ou quando o montante correspondente for submetido à tributação em outra jurisdição. Requer-se, pois, um nível de *compliance* desproporcional e o acesso das autoridades espanholas não apenas às operações do contribuinte realizadas em território espanhol, mas também às operações realizadas além-mar.

Caso não seja possível determinar a base de cálculo, a legislação espanhola estabelece que o contribuinte deverá fixá-la provisoriamente por meio de “*critérios bem fundamentados que levem em conta o período total em que a renda derivada dessas prestações de serviços digitais será gerada*”, tudo isso “*sem prejuízo de sua regularização quando tal valor for conhecido, através da autoliquidação correspondente a esse período*”⁵²⁶. Essa regularização deve ser realizada dentro de 4 (quatro) anos contados da data de apuração do imposto. Há, ainda, a possibilidade de a própria autoridade fiscal espanhola estimar, indiretamente, a base de cálculo⁵²⁷, quando o contribuinte não realizar a regularização referida acima nem apresentar as informações necessárias.

Somando-se a todas essas dificuldades práticas, destaca-se que a legislação espanhola nada fala sobre a concessão de uma dedução ou de um crédito do DST pago contra o imposto sobre a renda, o que reforça o caráter de um imposto indireto incidente sobre as

⁵²⁴ ESPANHA. Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) n. 139, em 11 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-9721-consolidado.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

⁵²⁵ MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 210. Na mesma linha, cf. OBUOFORIBO, Belem. A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 3.1; CARREÑO, Florentino; PERELLÓ, Jaume. Plans Regarding Digital Taxes. **International Transfer Pricing Journal**, v. 26, n. 2, 2019, pp. 152-153, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; ESCRIBANO, Eva. Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A Wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges. **Intertax**, v. 49, n. 6/7, 2021, pp. 520-525.

⁵²⁶ ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 10.3.

⁵²⁷ ESPANHA. Ley n. 4/2020, art. 10.5.

receitas brutas. Embora a Espanha tenha firmado o compromisso junto aos Estados Unidos e outros países de conceder um “*crédito provisório*” do DST enquanto se aguarda a implementação do Pilar 1⁵²⁸, não foi possível encontrar qualquer ato normativo espanhol que regulamente a concessão desse crédito.

3.2.3 O DST francês

Inicialmente, cumpre destacar que o governo francês já discutia, em período anterior ao próprio Projeto BEPS, alternativas para a tributação de empresas cujas atividades não requerem uma presença física, notadamente a criação de um “*estabelecimento permanente virtual*”⁵²⁹. Em 2012, propôs-se um tributo, apelidado de “*Google tax*”, incidente sobre as receitas brutas derivadas da venda de espaço publicitário online a anunciantes franceses. Todavia, esta proposta, após muitas idas e vindas, foi abandonada⁵³⁰.

No mesmo período, o Google Irlanda, titular dos direitos de exploração do Google Ads com relação a anunciantes localizados na África, Europa e Oriente Médio, e detentor de uma subsidiária na França, recebeu uma autuação bilionária referente a suas atividades nesse país europeu. Alegou-se que o Google Irlanda teria um estabelecimento permanente no território francês (“*Agency PE*”), à luz do tratado entre França e Irlanda. Isso porque, na visão da autoridade fiscal, os funcionários da subsidiária francesa (Google França) agiriam em nome do Google Irlanda, bem como exerceriam habitualmente a autoridade para celebrar contratos em nome da empresa irlandesa⁵³¹.

A Corte Administrativa francesa esclareceu que o Google França apenas pode caracterizar um estabelecimento permanente do Google Irlanda caso estejam cumpridos os requisitos de dependência. Ou seja, apenas se a subsidiária francesa atuar como um agente dependente que exerce, habitualmente, a autoridade para concluir contratos em nome da

⁵²⁸ Segundo esse compromisso, o crédito corresponde ao montante pelo qual os impostos, acumulados durante o período de transição (e independentemente de terem sido efetivamente pagos durante esse período) com relação às medidas unilaterais promulgadas antes de 8 de outubro de 2021, excedam o montante calculado sob o Pilar 1 (cf. U.S. Department of the Treasury. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect (21 Oct. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. Acesso em: 28 nov. 2021).

⁵²⁹ Cf. MICHEL, Bob. The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, pp. 523-524.

⁵³⁰ MICHEL, *Ibid.*, p. 523.

⁵³¹ FRANÇA. Administrative Court (Paris). **Case no. 1505178/1-1**, sessão de 12 de julho de 2017. Tax Treaty Case Law IBFD.

empresa irlandesa. Embora o Tribunal tenha entendido, por meio da análise do acordo firmado entre as duas empresas (“*Marketing and Services Agreement – MSA*”⁵³²), que o Google França não era um agente independente, concluiu que as autoridades fiscais não forneceram qualquer evidência de que os funcionários do Google França foram obrigados a agir em nome do Google Irlanda. Ou seja, a subsidiária francesa não constitui um agente dependente com autoridade para concluir contratos em nome da empresa irlandesa, motivo pelo qual inexistiria estabelecimento permanente no território francês.

Essa decisão foi mantida pela Corte Administrativa de Apelações por seus próprios fundamentos⁵³³. Contudo, antes do julgamento final pela Suprema Corte Administrativa, o Google celebrou um acordo com a administração francesa, segundo o qual se comprometeu a pagar, aproximadamente, 1 bilhão de euros para encerrar o caso e retirar as acusações de fraude fiscal⁵³⁴. Apesar de ter obtido duas decisões favoráveis, o Google preferiu encerrar o caso e afastar as acusações de fraude fiscal. Bob MICHEL aponta a opinião pública e a intenção do Google de se acertar com as autoridades locais em um momento no qual mudanças no sistema internacional estavam sendo fortemente discutidas, como razões para a assinatura desse acordo⁵³⁵.

Dessa maneira, observa-se que a França apresenta um histórico legislativo e jurisprudencial de discussões em torno da tributação da economia digital que precede o próprio Projeto BEPS. Diante das dificuldades políticas relativas à obtenção de um consenso quanto à tributação da economia digital, da demora desse processo e dos debates internos acerca da caracterização de um estabelecimento permanente em seu território⁵³⁶, a França decidiu

⁵³² O caso não discutiu questões relativas a preços de transferência, porém deveria (cf. MICHEL, Bob. The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, pp. 531-533.

⁵³³ FRANÇA. Administrative Court of Appeal. **Case 17PA03067**, sessão de 25 de abril de 2019. Tax Treaty Case Law IBFD.

⁵³⁴ CARRAUD, Simon; ROSEMAIN, Mathieu. Google to pay \$1 billion in France to settle fiscal fraud probe (12 Set. 2019). Disponível em: <https://www.reuters.com/article/us-france-tech-google-tax-idUSKCN1VX1SM>. Acesso em: 21 abr. 2022.

⁵³⁵ MICHEL, Bob. The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, pp. 528-529.

⁵³⁶ Sobre a caracterização de um estabelecimento permanente na França e as alternativas discutidas diante dos desafios da economia digital, cf. MICHEL, Bob. French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary. **Bulletin for International Taxation**, v. 75, n. 4, 2021, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; SADOWSKY, Marilyne. Chapter 8: France: Taxing Digital Activities in a Pre-BEPS World. *In*: ESSERS, Peter H. J., et. al. (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**, Books IBFD, 2021; CAZALS, Polina Kouraleva. Taxation of the digital economy in France. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da;

introduzir um DST denominado “*Taxe sur les Services Numériques*” (TSN)⁵³⁷ em seu Código Geral de Tributos (CGT)⁵³⁸. Trata-se de um tributo incidente sobre as receitas brutas decorrentes da prestação de serviços de disponibilização de uma interface digital e de publicidade online⁵³⁹, ou seja, possui um escopo mais restrito que seu primo espanhol e que a proposta da Comissão Europeia.

No tocante ao primeiro serviço, não há novidades em relação aos modelos espanhol e europeu. Trata-se da disponibilização de uma interface digital, por meios eletrônicos de comunicação, que permita o contato e a interação entre usuários, principalmente o fornecimento de bens ou a prestação de serviços diretamente entre esses usuários. A legislação francesa também apresenta algumas exceções⁵⁴⁰, as quais contemplam, inclusive, serviços prestados entre empresas pertencentes ao mesmo grupo⁵⁴¹.

Essas exceções envolvem a mera colocação à disposição de uma interface para fornecer aos usuários conteúdo digital, serviços de comunicações, serviços de pagamento. Também está fora do escopo do DST francês a disponibilização de interface digital utilizada para gerenciamento de sistemas interbancários, oferecimento de produtos financeiros, execução de atividades de assessoria participativa em investimento, como concessão de empréstimos, serviços de intermediação de *crowdfunding*, bem como os serviços que demandem autorização governamental de forma a garantir a segurança, qualidade e transparência das transações que envolvam instrumentos financeiros, produtos de poupança ou outros ativos financeiros. Uma última exceção diz respeito à disponibilização de interface digital que possibilite a compra ou venda de serviços destinados à colocação de mensagens publicitárias cobertas pelo artigo

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 1.151-1.163; DELION, Chloé. Chapter 14: France. In: MAISTO, Guglielmo (org.). **New Trends in the Definition of Permanent Establishment**, 2019, Books IBFD, item 14.4; ABATE, Grégory. France: Branch Report – v. 103b: Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and the digital economy. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2018, pp. 26-30. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1852/ifacahier2018vol103b-france.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2022.

⁵³⁷ FRANÇA. **LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés**. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000038811588?init=true&page=1&query=2019-759&searchField=ALL&tab_selection=all. Acesso em: 21 abr. 2022.

⁵³⁸ FRANÇA. **Code général des impôts**. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2022-04-21/. Acesso em: 21 abr. 2022.

⁵³⁹ Em caso aberto pela Amazon, o Conselho de Estado francês teve a oportunidade de examinar comentários administrativos emitidos pela autoridade fiscal francesa em relação à lei que introduziu o TSN (cf. FRANÇA. Conseil D'État. **Caso n. 461058**, sessão de 31 de março de 2022. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000045462164?init=true&page=1&query=2019-759&searchField=ALL&tab_selection=all. Acesso em: 21 abr. 2022).

⁵⁴⁰ FRANÇA. Code général des impôts, art. 299(II), 1, a), b), c).

⁵⁴¹ Code général des impôts, art. 299(II), 2, parte final. Para determinar se as empresas pertencem ao mesmo grupo, a legislação francesa faz referência ao Código Comercial (art. 299(III), parte final).

299(II), 2, CGT (exatamente a definição de serviços de publicidade online)⁵⁴².

O serviço de disponibilização de uma interface digital é considerado como prestado em território francês se a interface digital permite que os usuários forneçam bens ou prestem serviços e tal operação é realizada por um usuário localizado na França⁵⁴³. Por outro lado, se a interface digital não permitir isso, o serviço é considerado como prestado na França se os usuários da interface possuem uma conta que tenha sido aberta na França e que concede ao usuário o acesso total ou parcial aos serviços disponíveis através da interface⁵⁴⁴.

Os serviços de publicidade online, por sua vez, contemplam os serviços prestados a anunciantes, ou seus representantes, destinados à colocação de propagandas em uma interface digital, com base em dados relativos ao usuário que acesse a interface e coletados ou gerados durante o acesso de tais interfaces⁵⁴⁵. Esses serviços incluem também a venda, o armazenamento e a distribuição de mensagens publicitárias, definição de estratégias e aprimoramento das propagandas, bem como serviços de gerenciamento e transmissão de dados relativos aos usuários.

Nesse sentido, o modelo francês traz uma definição mais detalhada de “*serviços de publicidade online*”, fugindo da mera disponibilização de uma interface digital para englobar também serviços prestados a anunciantes. Essa escolha demonstra um melhor alinhamento com a “*criação de valor*” e com os modelos de negócios das empresas digitais que se valem de uma série de intermediários para a veiculação de anúncios. Por essa razão, é possível afirmar que, em relação a esse tipo de serviço, o escopo do DST francês é mais amplo que as versões espanhola e europeia⁵⁴⁶.

Os serviços de publicidade online são considerados como prestados na França se o anúncio for colocado em uma interface digital baseada em dados obtidos do usuário que

⁵⁴² Este dispositivo prevê o seguinte: “*Serviços comercializados a anunciantes, ou seus representantes, destinados a colocar mensagens publicitárias direcionadas em uma interface digital com base em dados relativos ao usuário que a acesse e coletados ou gerados durante o acesso de tais interfaces, inclusive quando realizadas por meio de interfaces cuja prestação esteja excluída de serviços tributáveis pelo 1º deste II. Esses serviços podem incluir, em particular, serviços de compra, armazenamento e distribuição de mensagens publicitárias, controle de publicidade e medição de desempenho, bem como serviços de gerenciamento e transmissão de dados relativos aos usuários*” (tradução livre do autor).

⁵⁴³ Code général des impôts, art. 299bis(II), 1.

⁵⁴⁴ Code général des impôts, art. 299bis(II), 2.

⁵⁴⁵ Code général des impôts, art. 299(II), 2.

⁵⁴⁶ Cf. MICHEL, Bob. The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, pp. 535-536.

consulta essa interface enquanto estiver localizado no território francês⁵⁴⁷. Além disso, no que diz respeito à venda de dados gerados ou colhidos por ocasião da consulta de interfaces pelos usuários, tal serviço é considerado como prestado no território francês se os dados vendidos decorrerem da consulta de interfaces por um usuário localizado na França⁵⁴⁸. Sobre este ponto, Francisco Lisboa MOREIRA bem identifica um problema prático com essa presunção, uma vez que os dados podem ser gerados ou coletados quando o usuário estava localizado em território francês, porém esse usuário consulta, no mesmo período, a interface de outra jurisdição⁵⁴⁹.

O usuário estará localizado na França se acessar a interface digital através de um aparelho situado no território francês. Essa localização é determinada, preferencialmente, pelo endereço IP, mas também por outros mecanismos de geolocalização disponíveis⁵⁵⁰. É importante destacar que, diferentemente do modelo europeu, o DST francês apresenta como nexa a localização do usuário, desde que os serviços sejam prestados com base em dados coletados dos usuários localizados na França quando eles acessam a interface.

Para a definição do sujeito passivo, a legislação francesa também se vale de limites monetários. Estão sujeitos ao DST francês as empresas que, independentemente do local de estabelecimento, ultrapassem, durante o ano-calendário anterior, (i) €750.000.000,00 em receitas globais; e (ii) €25.000.000,00 em receitas locais⁵⁵¹. Observa-se que esse segundo limite monetário corresponde à metade daquele previsto na proposta de diretiva europeia (€50.000.000,00), o que leva a crer que o legislador francês decidiu por um marco bastante alto que pode retirar diversas empresas do escopo do DST⁵⁵². Afinal, é difícil imaginar que a França seja responsável por 50% (cinquenta por cento) das receitas obtidas no mercado europeu com serviços de disponibilização de interface e de publicidade digital.

O DST francês incide, a uma alíquota de 3% (três por cento), sobre as receitas brutas

⁵⁴⁷ Code général des impôts, art. 299bis(III), 1.

⁵⁴⁸ Code général des impôts, art. 299bis(III), 2.

⁵⁴⁹ MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 203.

⁵⁵⁰ Code général des impôts, art. 299bis(I), 2.

⁵⁵¹ Code général des impôts, art. 299(III).

⁵⁵² Esse marco foi uma das razões para a abertura, pelos Estados Unidos, de uma investigação contra a França, acompanhada da ameaça de imposição de barreiras tarifárias a produtos franceses (cf. OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. Initiation of a Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax. Docket No. USTR-2019-0009. Disponível em: https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Initiation_of_Section_301_Investigation.pdf. Acesso em: 21 abr. 2022). Posteriormente, essa investigação foi encerrada diante do acordo entre os países (cf. OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. Termination of Actions in the Section 301 Digital Services Tax Investigations of Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom and Further Monitoring. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/86%20FR%2064590.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2022).

decorrentes dos serviços digitais descritos anteriormente, excluído o montante a título de IVA⁵⁵³. A base de cálculo corresponde aos montantes recebidos pela prestação dos serviços referidos acima, entendidos como o produto de todos os valores recebidos no ano-calendário pela porcentagem representativa da parcela desses serviços atrelada ao território francês⁵⁵⁴. Essa porcentagem varia a depender do tipo de serviço.

Em relação à disponibilização de interfaces digitais, a base de cálculo é determinada pela proporção das operações de fornecimento de bens ou prestação de serviços para as quais um dos usuários da interface digital está localizado na França⁵⁵⁵. Caso a interface não permita a comercialização de bens e a prestação de serviços, aplica-se a proporção de usuários que tenham uma conta aberta na França, que permita o acesso à totalidade ou parte dos serviços disponíveis na interface e que tenham utilizado esta interface durante o respectivo ano-calendário⁵⁵⁶.

No que tange a publicidade online, emprega-se a proporção de mensagens publicitárias colocadas em uma interface digital de acordo com os dados relativos a um usuário que consulta essa interface estando localizado na França⁵⁵⁷. Outra regra alocativa se refere à proporção de usuários, cujos dados vendidos, total ou parcialmente, foram gerados ou coletados durante o acesso da interface digital por um usuário localizado na França⁵⁵⁸.

Assim como no caso espanhol, há um risco de as empresas sujeitas ao DST francês transferirem o ônus econômico para seus usuários. Em estudo publicado pela Deloitte⁵⁵⁹, concluiu-se que as grandes empresas de tecnologia estão inclinadas a repassar integralmente o aumento da carga tributária derivada da introdução do DST francês a seus usuários. Segundo esse estudo, mais da metade da carga tributária total será suportada pelos consumidores, enquanto os contribuintes do DST serão responsáveis por apenas 4% (quatro por cento)⁵⁶⁰. De todo modo, ainda é incerto o real impacto do DST na carga tributária efetiva dessas empresas⁵⁶¹.

⁵⁵³ Code général des impôts, art. 299quarter.

⁵⁵⁴ Code général des impôts, art. 299bis(IV).

⁵⁵⁵ Code général des impôts, art. 299bis(IV), 1.

⁵⁵⁶ Code général des impôts, art. 299bis(IV), 2.

⁵⁵⁷ Code général des impôts, art. 299bis(IV), 3.

⁵⁵⁸ Code général des impôts, art. 299bis(IV), 4.

⁵⁵⁹ DELOITTE/TAJ. The French Digital Service Tax: an Economic Impact Assessment, 2019. Disponível em: <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2022.

⁵⁶⁰ *Ibid.*, pp. 19-28.

⁵⁶¹ Sobre esse impacto e as diferentes formas de contabilização do DST, cf. GRABL, Benjamin. Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates (9 Nov. 2022). Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4262411. Acesso em: 20 nov. 2022.

Por fim, ressalta-se que, assim como a versão espanhola, a legislação que introduziu o DST francês não trata da possibilidade de dedução deste tributo da base de cálculo do imposto sobre a renda. Apesar de a França ter concordado com um crédito provisório do DST pago enquanto se aguarda a efetiva implementação do Pilar 1⁵⁶², nenhuma regulação foi publicada para disciplinar como esse crédito será, na prática, concedido.

3.2.4 O DST britânico

O Reino Unido adotou duas medidas principais para a tributação da economia digital⁵⁶³: (i) “*Diverted Profits Tax*” (DPT); e (ii) “*Digital Services Tax*”. Para fins da presente dissertação, cumpre examinar mais a fundo tão somente o DST britânico (tributo incidente sobre a prestação de serviços digitais) dentro da noção ora atribuída aos “*Digital Services Taxes*”.

Introduzido pelo Reino Unido em 2015, o DPT surgiu como resposta ao desvio artificial de lucros do território britânico, tratando-se de um tributo apartado do imposto de renda sob a alíquota de 25%⁵⁶⁴. Essa medida visa a combater estruturas em que uma pessoa, residente ou não do Reino Unido, realiza atividades no Reino Unido em relação ao fornecimento de bens ou serviços feitos por uma empresa estrangeira para clientes no território britânico. Nestes casos, seria, ainda, razoável supor que as atividades de tal pessoa ou da empresa estrangeira ou ambos são realizados para evitar a formação de um estabelecimento permanente de uma empresa estrangeira no Reino Unido.

A medida, que interessa para fins do presente estudo, diz respeito ao DST. Em seu

⁵⁶² U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect (21 Oct. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. Acesso em: 28 nov. 2021.

⁵⁶³ Cf. MEGHJEE, Kassim. United Kingdom: Branch Report – v. 103b: Withholding tax in era of BEPS, CIVS and digital Economy. *Cahiers de Droit Fiscal International*, IFA, 2018, pp. 20-23. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1877/ifacahier2018vol103b-united-kingdom.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁶⁴ Para maiores detalhes sobre o DPT britânico, cf. BAKER, Philip. Diverted Profits Tax: A Partial Response. *British Tax Review*, n. 2, 2015, pp. 167-171; SELF, Heather. The UK’s New Diverted Profits Tax: Compliance with EU Law. *Intertax*, v. 43, n. 4, 2015, pp. 333-336; SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom’s Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, n. 7, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; STARINGER, Claus; CAZIERO, Martha. Chapter 7: Diverted Profits Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, et al. (org.). *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes*. Books IBFD, 2021.

orçamento de 2018⁵⁶⁵, o Reino Unido propôs a introdução de um “*Digital Services Tax*” sobre negócios digitais como medida temporária a fim de assegurar que “*o valor do imposto pago no Reino Unido reflete o valor que eles obtêm de seus usuários do Reino Unido*”⁵⁶⁶. O modelo britânico apresenta novidades relevantes em comparação com as versões europeia, espanhola e francesa.

Segundo consulta divulgada em novembro de 2018⁵⁶⁷, o governo britânico manifestou o entendimento de que esse tributo está em conformidade com suas obrigações internacionais. Sobre este aspecto, ressaltou que o DST não estaria coberto pelos acordos de bitributação assinados pelo Reino Unido, uma vez que incide sobre as receitas brutas, e não sobre a renda.

De início, destaca-se o escopo e a alíquota diferentes. O referido tributo incide, a uma alíquota de 2% (dois por cento), sobre as receitas resultantes da prestação de serviços a usuários britânicos. Dentre esses serviços, estão os serviços de mídia social (compartilhamento de conteúdo gerado pelo usuário como recurso significativo do serviço⁵⁶⁸); de ferramentas de busca, e *online marketplace*. Serviços financeiros e de pagamento estão isentos, assim como nos demais modelos apresentados na presente dissertação.

No que tange as plataformas de *marketplace*, interessante apontar as duas condições trazidas pelo modelo britânico: (i) se o serviço online permite que os usuários vendam coisas específicas para outros usuários, ou anunciem ou ofereçam a outros usuários coisas específicas para venda; e (ii) o principal propósito do negócio é facilitar a venda de bens entre usuários⁵⁶⁹. Essas condições independem da natureza da transação, das características dos usuários envolvidos, ou da extensão das atividades do provedor do mercado para facilitar essa venda.

⁵⁶⁵ H&M TREASURY. **Budget 2018**, pp. 44-45. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

⁵⁶⁶ Sobre o processo histórico-legislativo do DST britânico, cf. SEELY, Antony. **Digital Services Tax**. House of Commons Library, 15 Fev. 2022. Disponível em: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-8719/CBP-8719.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁶⁷ HMRC. **Digital Services Tax: Consultation**, pp. 31-33. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁶⁸ A título exemplificativo, serviços de mídia social incluem: redes sociais; redes profissionais; plataformas de *microblog*; plataformas de compartilhamento de vídeo ou imagem; sites de namoro online; plataformas que existem principalmente para compartilhar avaliações de usuários (HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST14300 - Social Media - Intended Scope**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst14300>. Acesso em: 10 mai. 2022).

⁵⁶⁹ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST18000 - Online Marketplaces**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst18000>. Acesso em: 10 mai. 2022.

Para a identificação desses serviços digitais, o governo britânico apresenta três critérios gerais⁵⁷⁰. Primeiro, o serviço deve ser prestado a usuários britânicos e derivar receitas de terceiros, de modo que serviços fornecidos apenas a membros do mesmo grupo não estão sujeitos ao DST. Em segundo lugar, os serviços sujeitos ao DST são “*altamente digitalizados*”, sendo que serviços *offline* geralmente estão fora do escopo deste tributo. Por fim, os serviços devem constituir atividades “*substantivas*”, atribuindo-se importância ao propósito do serviço prestado⁵⁷¹.

A prestação desses serviços por um grupo também inclui, por exemplo, a realização de qualquer serviço de publicidade online associado⁵⁷². Um serviço de publicidade online associado é aquele que facilita a publicidade online e obtém benefícios significativos de sua associação com o serviço de mídia social, mecanismo de pesquisa ou mercado online.

Aplicado desde abril de 2020, o DST britânico também adota limites monetários para a definição de seus contribuintes: (i) receitas globais superiores a £500.000.000,00; e (ii) receitas locais superiores a £25.000.000,00. Sobre este ponto, a novidade diz respeito a uma isenção, por meio da qual os primeiros £25.000.000,00, a título de receitas decorrentes do mercado britânico, não serão tributados pelo DST. Esse montante é deduzido das receitas do grupo antes da aplicação da alíquota de 2% (dois por cento).

A responsabilidade total pelo DST será calculada no nível do grupo, porém o tributo será cobrado das entidades individuais que realizam as receitas que contribuem para o total. O grupo é constituído por todas as entidades incluídas nas contas consolidadas, desde que preparadas de acordo com os padrões internacionais de contabilidade. As receitas serão, conseqüentemente, contabilizadas para os limites do DST, mesmo que sejam reconhecidas em entidades sem presença tributável no Reino Unido para fins de imposto sobre a renda. Uma única entidade do grupo pode ser nomeada responsável por reportar o DST anualmente.

A base de cálculo inclui qualquer receita obtida pelo grupo que esteja conectada aos serviços de mídia social, mecanismo de pesquisa ou mercado online, independentemente de como a empresa monetiza o serviço. Se as receitas forem atribuíveis a atividades sujeitas ao DST e a outras fora do escopo, o grupo deverá segregá-las de forma “*justa e razoável*”, o que

⁵⁷⁰ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST12400 - Meaning of an Online Service**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst12400>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁷¹ Sobre a dificuldade de aplicação prática desses critérios, cf. VELLA, John. Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax. **British Tax Review**, n. 4, 2020, pp. 479-482.

⁵⁷² HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST12100 - Digital Services Tax – Structure of the Legislation**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst12100>. Acesso em: 10 mai. 2022.

evidencia a dificuldade prática dessa separação⁵⁷³. O governo britânico traz, ainda, uma lista não-exaustiva das fontes comuns de receita para cada tipo de serviço sujeito ao DST⁵⁷⁴.

As receitas geralmente são derivadas de usuários do Reino Unido se surgirem em virtude da utilização do serviço por um usuário do Reino Unido. Usuário britânico é um indivíduo que normalmente está localizado no Reino Unido ou outro tipo de usuário (pessoa física ou jurídica) estabelecido no Reino Unido⁵⁷⁵.

Nesse sentido, pouca importa onde o usuário está localizado no momento da transação, mas apenas onde ele está “*normalmente*” localizado, cabendo ao contribuinte empregar o chamado “*reasonable to assume test*” para determinar a localização do usuário. Essa regra pode gerar situações de dupla tributação, uma vez que outros DST’s adotam critério diverso – localização do IP. Por exemplo, o endereço físico está no Reino Unido, porém o IP está na Espanha.

A participação de um usuário do Reino Unido depende da atividade em questão. Em relação ao *online marketplace*, o DST é devido em transações que envolvem usuários do Reino Unido se pelo menos uma das partes estiver sediada no Reino Unido. Por outro lado, o tributo cobrado será reduzido em 50% (cinquenta por cento) se o outro usuário estiver localizado em um país com imposto semelhante ao DST britânico, aliviando, ainda que parcialmente, uma potencial dupla tributação⁵⁷⁶. No tocante às receitas de publicidade, considera-se que estas são provenientes de usuários do Reino Unido quando o anúncio é destinado, visualizado ou consumido de outra forma pelo público britânico. Quando uma das partes de uma transação em uma plataforma online for um usuário do Reino Unido, todas as receitas dessa transação específica serão tratadas como derivadas de usuários do Reino Unido.

No entanto, existem algumas exceções a essa regra geral⁵⁷⁷. Quando a transação envolver acomodações, terrenos ou edifícios no Reino Unido (por exemplo, Airbnb), a receita dessa transação será tratada como derivada de usuários do Reino Unido. Quando a transação

⁵⁷³ Cf. OBUOFORIBO, Belema. A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, pp. 519-522.

⁵⁷⁴ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST24000 - Common Sources of Revenue from Digital Services Activities**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst24000>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁷⁵ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST32000 - UK Users**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst32000>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁷⁶ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST43300 - Similar DSTs**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst43300>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁷⁷ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST28000 - Property Marketplaces**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst28000>. Acesso em: 10 mai. 2022.

envolver acomodação, terrenos ou edifícios fora do Reino Unido, a receita dessa transação só será tratada como derivada de usuários do Reino Unido se o consumidor do serviço relevante for um usuário do Reino Unido.

A principal novidade do DST britânico se refere a um cálculo alternativo (voluntário), aplicável individualmente a cada tipo de serviço digital⁵⁷⁸. Esse mecanismo garante que, caso a prestação de serviços digitais do Reino Unido seja deficitária, nenhum DST precisará ser pago sobre as receitas atribuíveis a essa atividade. Ou seja, assegura-se que o DST não tenha um efeito desproporcional na sustentabilidade dos negócios nos casos em que uma empresa tenha uma margem operacional baixa em relação às atividades dentro do escopo realizadas para usuários do Reino Unido.

Consoante esse regime optativo, o DST é calculado com base na margem operacional do Reino Unido relativa à prestação de serviços digitais. Se uma empresa tiver duas atividades de serviços digitais (por exemplo, um mecanismo de pesquisa na Internet e um *online marketplace*), ela poderá optar por aplicar a base de cálculo alternativa a uma, ambas ou nenhuma dessas atividades, mas nunca de forma agregada.

Essa metodologia segue algumas etapas⁵⁷⁹. O primeiro passo consiste na divisão das receitas totais de serviços digitais no Reino Unido entre cada categoria de serviços digitais. Na sequência, distribui-se, de forma proporcional, o subsídio anual de £25.000.000,00 entre as categorias de atividades de serviços digitais do grupo no Reino Unido. O próximo passo envolve o cálculo da margem operacional de cada categoria de receita para a qual o grupo optou por esse método alternativo. A margem operacional é calculada deduzindo quaisquer despesas operacionais relevantes das receitas de serviços digitais do Reino Unido dessa categoria. O resultado é dividido pelas receitas de serviços digitais do Reino Unido daquela categoria.

A etapa seguinte reside na aplicação de 0,8 vezes a margem operacional da categoria de receitas. Esse percentual é aplicado sobre as receitas líquidas sujeitas ao DST. Posteriormente, os valores tributáveis são somados para chegar ao “*valor do grupo*” (ou seja, a responsabilidade total do DST dos membros do grupo).

Embora não exista previsão expressa na legislação do DST, o governo britânico reconheceu que “*a despesa de DST da empresa está diretamente relacionada ao ganho de suas receitas e é uma obrigação legal de realizar esse negócio*”, sendo, na maioria dos casos,

⁵⁷⁸ HMRC. **Digital Services Tax Manual**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax>. Acesso em: 22 abr. 2022.

⁵⁷⁹ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST43410 - Alternative Charge Calculation**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst43410>. Acesso em: 10 mai. 2022.

“provável que a despesa tenha sido incorrida total e exclusivamente para fins da negociação”⁵⁸⁰. Nesse sentido, o contribuinte deverá considerar as regras aplicáveis ao imposto sobre a renda para determinar se o DST é uma dedução permitida, tal como realizado para qualquer outra despesa. Vale dizer: o DST pode ser deduzido, desde que incorrido total e exclusivamente para fins da prestação dos serviços digitais. Nada obstante a possibilidade de dedução, a Amazon anunciou o aumento de suas tarifas em 2% (dois por cento), a partir de setembro de 2020, em virtude da introdução do DST britânico⁵⁸¹.

No entanto, o DST pago não é creditável contra o imposto sobre a renda, o que é justificado, pela administração britânica, com base na fixação de uma alíquota baixa e de um “safe harbour”⁵⁸². Como reação às investigações realizadas pelos Estados Unidos e ao acordo firmado no âmbito do *Inclusive Framework*, o Reino Unido também concordou com a concessão um crédito provisório do DST pago enquanto se aguarda a efetiva implementação do Pilar 1⁵⁸³.

Por fim, interessante destacar o estudo divulgado, no final de novembro de 2022, pelo *National Audit Office*, organização independente que examina as contas governamentais e auxilia o Parlamento. Consoante esse estudo⁵⁸⁴, que investiga o primeiro ano de vida do DST britânico, o Reino Unido arrecadou £358 milhões a título de DST no período 2020-2021 – 30% (trinta por cento) a mais do que originalmente previsto –, sendo que 90% (noventa por cento) deste montante foi pago por apenas cinco grupos empresariais. Este tributo representou, ainda, 7% (sete por cento) do montante total de impostos recolhidos pelos grupos empresariais sujeitos ao DST.

Nesse cenário, um dado identificado no referido estudo chama a atenção: a maior parte de tais grupos empresariais recolheu mais DST do que imposto sobre a renda, demonstrando o potencial arrecadatório do modelo britânico. Por outro lado, destacou-se a dificuldade de compliance e de fiscalização deste imposto, sendo que “*não está certo se o Fisco*

⁵⁸⁰ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST47100 - UK CT Deductibility of DST**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst47100>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁸¹ AMAZON. Fee changes in the UK following introduction of the Digital Services Tax. Disponível em: <https://sellercentral.amazon.co.uk/gp/help/external/366DPWD5P5QFDJP>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁵⁸² OBUOFORIBO, Belema. A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 520.

⁵⁸³ U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect (21 Oct. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. Acesso em: 28 nov. 2021.

⁵⁸⁴ NATIONAL AUDIT OFFICE. Investigation into the Digital Services Tax, pp. 20-26. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/reports/investigation-into-the-digital-services-tax/>. Acesso em: 16 dez. 2022.

britânico capturou todos os grupos que deveriam estar sujeitos ao imposto”⁵⁸⁵. Não à toa, metade dos 18 (dezoito) grupos que recolheram DST não estavam sob o radar do Fisco britânico, e 11 (onze) grupos dos quais se esperava o recolhimento do DST não o fizeram⁵⁸⁶.

De qualquer modo, reafirmou-se o compromisso do governo britânico de extinguir seu DST caso o Pilar 1 seja efetivamente implementado⁵⁸⁷. Se o Pilar 1 não ver a luz do dia, este tributo, por obrigação legal, será objeto de revisão em 2025.

3.2.5 O DST indiano

A Índia foi um dos países pioneiros na adoção de medidas unilaterais para a tributação da economia digital. Como resultado de decisões judiciais desfavoráveis à administração tributária e do próprio Relatório Final da Ação n. 1 do BEPS⁵⁸⁸, o governo indiano introduziu duas medidas principais para lidar com essa questão: (i) “*presença econômica significativa*”⁵⁸⁹; e (ii) imposto sobre determinados serviços digitais. Para fins da presente dissertação, será conferida maior atenção a esse segundo instrumento, com breves comentários sobre o primeiro.

Em 2018, a Índia adotou o conceito de “*presença econômica significativa*” como um limite para a tributação de rendimentos comerciais obtidos na Índia por não-residentes⁵⁹⁰. Embora este conceito seja mais amplo do que o tradicional estabelecimento permanente constante nos acordos de bitributação, ele não abrange serviços digitais realizados remotamente. Dessa forma, apenas a renda atribuída a tais transações ou atividades é tributável na Índia.

⁵⁸⁵ NATIONAL AUDIT OFFICE, *Ibid.*, p. 10.

⁵⁸⁶ NATIONAL AUDIT OFFICE, *Ibid.*, pp. 22-24.

⁵⁸⁷ NATIONAL AUDIT OFFICE, *Ibid.*, p. 37.

⁵⁸⁸ Cf. WAGH, Sagar. The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 3; MEHTA, Amar. “Equalization Levy” Proposal in Indian Finance Bill 2016: is it legitimate tax policy or an attempt of treaty dodging? **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 22, n. 2, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, sec. 3; OSTWAL, T. P.; SHINGALA, Mohak. Taxation of Digital Economy: India perspective. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 1.167-1.170; K.K, Chythanya; NAYAK, Rajendra Nayak. India: Branch Report – v. 103b: Withholding tax in era of BEPS, CIVs and digital Economy. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2018, pp. 22-27. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1855/ifacahier2018vol103b-india.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

⁵⁸⁹ A favor dessa alternativa, cf. TANDON, Suranjali. Tax Challenges Arising from Digitalization. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 24, n. 6, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

⁵⁹⁰ ÍNDIA. Finance Act 2018. Disponível em: <https://egazette.nic.in/writereaddata/2018/184302.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

A presença econômica significativa inclui: (i) transações relacionadas a bens, serviços ou propriedades realizadas por um não-residente na Índia, incluindo o download de dados ou software na Índia, onde os pagamentos agregados referentes a tais transações excedam um determinado valor; ou (ii) solicitação sistemática e contínua de atividades comerciais ou envolvimento com um número determinado de usuários na Índia por meio digital⁵⁹¹. A identificação dessa presença econômica independe de o acordo para tais transações ou atividades ser celebrado na Índia; de o não-residente possuir residência ou estabelecimento comercial na Índia; ou de o não-residente prestar serviços na Índia.

No entanto, tal mudança não afeta os residentes de países que possuem acordos de bitributação com a Índia, uma vez que esses tratados geralmente limitam a tributação de lucros de empresas auferidos por não-residentes apenas quando identificado um estabelecimento permanente na Índia (presença física).

Dois anos antes, o governo indiano havia introduzido o chamado “*equalisation levy*”. Trata-se de um tributo incidente, a uma alíquota de 6% (seis por cento), sobre os pagamentos recebidos por não-residentes em relação à prestação de determinados serviços a residentes ou não-residentes com um estabelecimento permanente na Índia, desde que superiores a INR 100.000,00. Os serviços sujeitos a esse tributo incluem publicidade online, qualquer disponibilização de espaço publicitário digital ou qualquer outra instalação ou serviço para fins de publicidade online⁵⁹².

Esse tributo não se aplica em três situações⁵⁹³. Primeiro, quando o não-residente que presta o serviço possui um estabelecimento permanente na Índia, ao qual o serviço está conectado. Em segundo lugar, quando o valor agregado da contraprestação por serviço especificado recebido ou a receber em um ano pelo não-residente de uma pessoa residente na Índia e exercendo negócios ou profissão, ou de um não-residente com estabelecimento permanente na Índia, não exceda o limite monetário. Por fim, quando o pagamento do serviço especificado pela pessoa residente na Índia, ou pelo estabelecimento na Índia não é para fins de realização de negócios ou profissão (B2C).

Interessante destacar que os montantes sujeitos ao “*equalisation levy*” são isentos do imposto sobre a renda indiano.

⁵⁹¹ *Ibid.*, p. 7.

⁵⁹² ÍNDIA. Finance Act 2016 – Chapter VIII. Disponível em <https://www.cbic.gov.in/resources/htdocs-cbec/fin-act2016.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

⁵⁹³ *Ibid.*, art. 165(2).

Em 2020, expandiu-se o escopo desse tributo para incluir a contraprestação recebida por “operadores de comércio eletrônico”, introduzindo o “*equalisation levy 2.0*”⁵⁹⁴. A partir de 1º de abril de 2020, tal contraprestação se sujeita a uma alíquota de 2% (dois por cento). “Operador de comércio eletrônico” é definido como um não-residente que possui, opera ou administra uma plataforma digital ou eletrônica para venda online de mercadorias ou prestação de serviços online. Os serviços contemplados são: (i) venda online de bens de propriedade do operador; (ii) prestação online de serviços pelo operador do comércio eletrônico; (iii) venda online de bens ou prestação de serviços facilitada pelo operador de comércio eletrônico (ou seja, quando o operador fornece uma plataforma para outros fornecerem bens ou prestarem serviços); ou (iv) qualquer combinação dos itens anteriores.

Esse tributo incide quando os bens ou serviços são fornecidos/facilitados pelo operador do comércio eletrônico a uma pessoa residente na Índia; um não-residente que promove a venda de anúncios direcionados ou a venda de dados coletados de pessoas residentes na Índia ou usando endereço IP localizado na Índia; uma pessoa que compra bens ou serviços usando um endereço IP localizado na Índia. Estão excluídos o não-residente com estabelecimento permanente na Índia quando o fornecimento de bens ou a prestação de serviços de comércio eletrônico estejam efetivamente conectados a tal EP; os serviços sujeitos ao “*equalisation levy*” de 6% (seis por cento); e as receitas brutas relativas às mercadorias vendidas/serviços prestados a residentes, não residentes ou pessoas que utilizem endereços IP na Índia inferiores a INR 20.000.000,00 por ano.

Diferentemente da cobrança sobre os serviços de publicidade online (6%), na qual o pagador residente é responsável por deduzir e pagar o tributo (retenção na fonte), o “*equalisation levy*” de 2% (dois por cento) sobre o operador do comércio eletrônico deve ser pago pelo próprio operador não-residente em bases trimestrais.

Sob o pretexto de apenas esclarecer algumas dúvidas quanto à aplicação do “*equalisation levy*”, o governo indiano acabou expandindo o escopo desse tributo, notadamente da definição de “*venda online de bens*” e “*prestação online de serviços*”⁵⁹⁵. Isso porque, o *Finance Act* de 2021 destacou que essas expressões incluem as seguintes atividades online: aceitação de oferta para venda; colocação de pedido de compra; aceitação do pedido de compra; pagamento da contraprestação; e o fornecimento de bens ou prestação de serviços, parcial ou

⁵⁹⁴ ÍNDIA. Finance Act 2020 – Chapter VI – Part VI. Disponível em: <https://egazette.nic.in/WriteReadData/2020/218938.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

⁵⁹⁵ ÍNDIA. Finance Act 2021 – Chapter VI – Part XV. Disponível em: <https://egazette.nic.in/WriteReadData/2021/226208.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

totalmente. Na mesma oportunidade, ressaltou-se que as transações caracterizadas como royalties ou remunerações por serviços técnicos são estão isentas desse tributo.

Anteriormente, existiam dúvidas quanto à incidência desse tributo sobre o montante bruto das vendas ou apenas sobre o montante líquido das comissões retidas pelo operador do comércio eletrônico, vez que o operador não possui as mercadorias que são vendidas em sua plataforma. Sobre este aspecto, também se esclareceu que a contraprestação recebida ou a receber pelo fornecimento de comércio eletrônico deve incluir a contraprestação pela venda de mercadorias, independentemente de o operador de comércio eletrônico deter a propriedade dos bens, bem como a contraprestação pela prestação de serviços, independentemente de o serviço ser fornecido ou facilitado pelo operador de comércio eletrônico.

Essas alterações estendem a aplicação do “*equalisation levy*” não apenas aos varejistas de comércio eletrônico/operadores de *marketplace*, mas também às empresas que operam sob o tradicional modelo físico com um grau razoável de digitalização. Por exemplo, imagine-se a compra de determinadas mercadorias no modo *offline* ou físico, sendo que o comprador indiano recebe seus produtos em casa e apenas efetua o pagamento de forma online. Com as alterações destacadas acima, o mero pagamento online poderia resultar na incidência do “*equalisation levy*”. Contudo, nenhum esclarecimento adicional foi apresentado no Orçamento de 2022⁵⁹⁶.

Como o “*equalisation levy*” não integra a legislação do imposto sobre a renda, é provável que não seja concedido um crédito para o tributo pago no país de origem e, portanto, surge um custo adicional para as plataformas de comércio eletrônico. Esse ponto será mais bem explorado no Capítulo 4 quando analisarmos se esse tributo está coberto pelo Artigo 2º, CM-OCDE.

Deste modo, observa-se que o “*equalisation levy*” indiano foi introduzido como um tributo temporário, específico e com escopo restrito, porém, com o passar dos anos, expandiu o seu alcance para além dos tributos europeus analisados anteriormente.

⁵⁹⁶ ÍNDIA. Finance Act 2022. Disponível em: <https://www.egazette.nic.in/WriteReadData/2022/234693.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

3.3 A tributação da economia digital à brasileira

O Brasil é conhecido mundialmente por sua clássica e agressiva tributação na fonte. Há uma série de particularidades que obrigam as empresas a se estabelecerem localmente para exercício de suas atividades econômicas no Brasil e acessar nosso mercado consumidor, tais como, controle cambial que exige celebração de contrato de câmbio para realização de remessas ao exterior, uso reduzido de cartão de crédito internacional, exigência de nota fiscal local e pagamento em Real pelo consumidor local.

Nesse contexto, essas empresas estão, geralmente, sujeitas à tributação regular de suas atividades pelo IRPJ e pela CSL, à alíquota combinada de 34% (trinta e quatro por cento), PIS/COFINS (9,25%) e ISS (2% a 5%). Além dos tributos devidos nas operações locais, destaca-se o recolhimento de IRRF (15% ou 25%), IOF (alíquota geral de 0,38%, ou 6,38% se o pagamento for via cartão de crédito), PIS/COFINS-Importação (9,25%), CIDE (10%, em alguns casos) e ISS (2% a 5%) incidentes na importação de serviços e licenças das empresas do grupo.

Todavia, parte das receitas geradas no âmbito da economia digital não é capturada pelas regras brasileiras⁵⁹⁷. Por essa razão, o próprio Ministro da Fazenda já se manifestou favorável à introdução de um “*tributo digital*”⁵⁹⁸. Apesar de o Brasil ter aderido à solução consensual construída pela OCDE, existem diferentes propostas para a tributação da economia digital apresentadas perante o Congresso Nacional, as quais podem ganhar fôlego caso os dois pilares não sejam efetivamente implementados. A presente dissertação identificou 6 (seis) propostas.

A *primeira proposta* – Projeto de Lei n. 3.431/2021 – refere-se à introdução da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Musical Brasileira (Condemúsica)⁵⁹⁹. O objetivo manifestado para sua criação se resume a “*propiciar meios para fomentar o desenvolvimento da indústria fonográfica nacional e a produção, distribuição e execução de obras musicais e litero-musicais brasileiras e em língua portuguesa*”. O produto da arrecadação seria destinado ao Fundo Nacional da Cultura (FNC) para o desenvolvimento da indústria fonográfica brasileira. Trata-se de modelo semelhante àquele existente no setor

⁵⁹⁷ Cf. MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, pp. 132-167.

⁵⁹⁸ Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/10/29/vamos-ter-que-ter-um-imposto-digital-mesmo-diz-ministro-da-economia.ghtml>. Acesso em: 16 mai. 2022.

⁵⁹⁹ BRASIL. PL n. 3.431/2021, autoria do Deputado Federal André Figueiredo (PDT/CE). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2084415. Acesso em: 3 mai. 2022.

audiovisual, com o recolhimento da Condecine, e às propostas apresentadas por Dinamarca e Portugal quanto à tributação dos serviços de *streaming* como forma de fortalecer a indústria local.

Esse tributo incidiria sobre a receita bruta anual derivada da prestação de serviços de acesso a conteúdos musicais por demanda a usuários localizados no Brasil, como sítios eletrônicos e aplicativos, incluindo aqueles remunerados por meio de propagandas. Tal proposta esclarece que esses serviços representam serviços de valor adicionado, não se confundindo com qualquer serviço de telecomunicação (sujeito ao ICMS)⁶⁰⁰. Destaca-se, ainda, que os serviços destinados à disponibilização, por meio da internet, de eventos de qualquer natureza ao vivo – as famosas “*lives*” durante o período da pandemia do COVID-19 – estão fora do escopo dessa novel contribuição⁶⁰¹.

A “*Condemúsica*” seria devida pelas empresas residentes ou não-residentes que apresentem receita bruta anual superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) sob alíquotas progressivas⁶⁰². Entre R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), aplicar-se-ia a alíquota de 1% (um por cento). Acima de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), a alíquota subiria para 4% (quatro por cento).

Um aspecto interessante dessa proposta diz respeito à possibilidade de os contribuintes deduzirem até 50% (cinquenta por cento) do valor correspondente à nova contribuição, desde que invistam montante equivalente em programas e projetos de fomento da indústria musical selecionados por um Comitê Gestor⁶⁰³.

Nesse sentido, tal medida busca atingir empresas, como Amazon Music, Deezer e Spotify. Apesar de afirmar que essas empresas “*ainda não contribuem financeiramente para o cumprimento de políticas de fomento à indústria local em patamares compatíveis com os praticados por outros agentes econômicos que operam no setor cultural brasileiro*”, o Projeto nada fala sobre o movimento de introdução de medidas unilaterais para a tributação da economia digital. Atualmente, a proposta aguarda análise pela Comissão de Ciência e Tecnologia, Comunicação e Informática da Câmara dos Deputados.

Uma *segunda proposta* – Projeto de Lei Complementar n. 131/2020 – estabelece um regime diferenciado para a COFINS incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas

⁶⁰⁰ BRASIL, PL n. 3.431/2021, art. 2º, parágrafo único.

⁶⁰¹ BRASIL, PL n. 3.431/2021, art. 3º, III.

⁶⁰² BRASIL, PL n. 3.431/2021, art. 5º, parágrafo 1º.

⁶⁰³ BRASIL, PL n. 3.431/2021, art. 5º, parágrafo 4º.

jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais⁶⁰⁴. Esse tratamento seria aplicado a empresas que utilizam plataformas digitais e tenha receitas brutas mensais superiores a US\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de dólares americanos) no mundo todo, e acima de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) no Brasil.

Consoante essa proposta apresentada no Senado Federal, a COFINS incidiria, a uma alíquota de 10,6%, sobre a receita bruta derivada da (i) disponibilização, por comunicações eletrônicas, de interface digital que permita aos usuários entrar em contato entre si e interagir com vistas à entrega de mercadorias ou à prestação de serviços; e (ii) comercialização para anunciantes ou seus agentes, com o objetivo de colocar mensagens publicitárias direcionadas em uma interface digital com base em dados dos usuários, incluindo o gerenciamento e a transmissão desses dados. Diferentemente da “*Condemúsica*”, esse regime de COFINS estaria justificado em “*um sistema fiscal mais justo, mais redistributivo e em sintonia com a nova realidade econômica mundial*”, com menção expressa às iniciativas implementadas por Espanha e França.

Sob a mesma justificativa e com clara inspiração nas medidas unilaterais instituídas além-mar, a Câmara dos Deputados discute a introdução da Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais (CSESD) incidente sobre a receita bruta decorrente da “*disponibilização de qualquer espécie de dado de forma digital*”⁶⁰⁵. Interessante destacar que essa proposta aponta a pandemia do COVID-19 como justificativa adicional para a criação de um novo tributo e a obtenção de uma nova fonte de recursos. O produto de sua arrecadação seria destinado ao financiamento de programas de renda básica no âmbito federal, estimando-se uma arrecadação anual de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), mesmo sem contar com qualquer estudo econômico que suporte essa cifra.

Essa contribuição incidiria, a uma alíquota geral de 3% (três por cento)⁶⁰⁶, sobre empresas, residentes ou não-residentes, que tenham obtido, no ano-calendário anterior, receita bruta no Brasil superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

Em tentativa de esclarecer seu escopo genérico, o Projeto se limita a afirmar que esses serviços incluem, entre outros, (i) *streaming* ou *download* de conteúdos digitais; (ii) jogos

⁶⁰⁴ BRASIL. PLP n. 131/2020, autoria da Senadora Zenaide Maia (PROS/RN). Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8114192&ts=1630442744831&disposition=inline>. Acesso em: 3 mai. 2022.

⁶⁰⁵ BRASIL. PLP n. 241/2020, autoria do Deputado Federal Danilo Forte (PSDB/CE). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1932436&filename=PLP+241/2020. Acesso em: 3 mai. 2022.

⁶⁰⁶ Para as apostas comercializadas via canais eletrônicos, a alíquota aplicável é de 10% (dez por cento), nos termos do art. 5º, I.

e aplicativos online; (iii) aplicativos eletrônicos que permitam a realização de transação econômica ou a transferência de quaisquer conteúdos digitais entre usuários; e (iv) apostas comercializadas via canais eletrônicos como internet, telefonia móvel⁶⁰⁷.

No entanto, na sequência, o Projeto estabelece que o fato gerador da aludida contribuição ocorreria mediante três fatores⁶⁰⁸, seguindo exatamente o escopo presente na proposta da Comissão Europeia. Primeiro, a exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil. Em segundo lugar, a disponibilização de plataforma digital que permite a interação entre usuários com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços entre esses usuários. Por fim, a transmissão de dados gerados por usuários localizados no Brasil ou dele coletados durante o uso de uma plataforma digital.

Observa-se que o Projeto não delimita claramente o escopo da contribuição proposta, trazendo dúvidas quanto à sua aplicação. Em um primeiro momento, parece fixar um escopo amplo, incluindo a comercialização de apostas. Contudo, em outro momento, parece restringir a contribuição àqueles serviços identificados pela Comissão Europeia em sua proposta e nos tributos introduzidos por Espanha e França. Essa proposta foi apensada ao Projeto de Lei Complementar n. 218/2020, também apresentado pelo Deputado Federal Danilo Forte (PSDB/CE), que possui basicamente a mesma estrutura, distinguindo-se apenas pelo limite monetário aplicável – receita bruta global superior a R\$ 4.500.000.000,00 (quatro bilhões e quinhentos milhões de reais)⁶⁰⁹.

A *quinta proposta* identificada pela presente dissertação diz respeito ao Projeto de Lei n. 640/2021, de autoria do Deputado Federal Filipe Barros (PSL/PR)⁶¹⁰. Propõe-se a instituição de uma CIDE incidente, a uma alíquota de 3% (três por cento), sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços digitais de disponibilização, distribuição, divulgação ou fornecimento de conteúdo por intermédio da internet (CIDE-Internet) a usuários localizados no Brasil. Esses serviços incluem: (i) publicidade, patrocínio ou merchandising; (ii) direcionamento de conteúdo; (iii) coleta, distribuição ou tratamento de dados relacionados aos usuários; (iv) incentivo ou direcionamento à utilização de serviços; (v) plataforma de

⁶⁰⁷ BRASIL. PLP n. 241/2020, art. 1º, parágrafo 1º.

⁶⁰⁸ BRASIL. PLP n. 241/2020, art. 2º.

⁶⁰⁹ BRASIL. PLP n. 218/2020, autoria do Deputado Federal Danilo Forte (PSDB/CE). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1923750&filename=PLP+218/2020. Acesso em: 3 mai. 2022.

⁶¹⁰ BRASIL. PL n. 640/2021, autoria do Deputado Federal Filipe Barros (PSL/PR). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01gwihqobjrgg21bcnjcwre1oax995857.node0?codteor=1968471&filename=PL+640/2021. Acesso em: 16 mai. 2022.

pagamentos; ou (vi) exploração ou divulgação de imagem, texto, vídeo ou som relacionado a pessoa física ou jurídica.

A “*CIDE-Internet*” alcançaria empresas residentes e não-residentes, bastando que os serviços referidos acima sejam prestados a usuários localizados no Brasil. Considera-se localizado no Brasil o usuário que acessar a plataforma digital em dispositivo localizado fisicamente no país. O produto de sua arrecadação seria destinado a investimentos em infraestrutura na rede de ensino público visando ao fornecimento de equipamentos de informática e ao acesso gratuito à internet para alunos, professores e servidores, e ao financiamento de infraestrutura e projetos para defesa do Estado brasileiro e combate à guerra cibernética, sob supervisão do Ministério da Defesa.

Importa destacar que o projeto referente à “*CIDE-Internet*” não prevê qualquer limite monetário para a determinação da sujeição passiva, além de prever expressamente a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda, pretendendo-se tributar “*somente a parcela de receita que escapa da tributação nacional*”. De toda sorte, essa proposta foi apensada ao Projeto de Lei n. 2.358/2020 que trata da introdução de uma contribuição sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital)⁶¹¹.

A CIDE-Digital merece destaque, dada as suas particularidades e o maior detalhamento de suas regras em comparação com as demais propostas examinadas anteriormente. A presente dissertação não pretende ingressar em eventuais questões constitucionais/legais e discriminatórias decorrentes de tal proposta⁶¹².

Essa contribuição incidiria sobre as receitas brutas das “*grandes empresas de tecnologia*” decorrentes da prestação dos seguintes “*serviços digitais*”:

- (i) exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil;
- (ii) disponibilização de plataforma digital que permita aos usuários entrar em contato e interagir entre si, com o objetivo de vender mercadorias ou prestar serviços diretamente entre esses usuários, desde que um deles esteja localizado no Brasil; e

⁶¹¹ BRASIL. PL n. 2.358/2020, autoria do Deputado Federal João Maia (PL/RN). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1889339&filename=PL+2358/2020. Acesso em: 3 mai. 2022.

⁶¹² Cf. MOREIRA, Francisco Lisboa. O princípio da não discriminação e o Projeto de Lei n. 2.358/2020 (CIDE-DIGITAL). In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). **Estudos Tributários sobre a Economia Digital**. São Paulo: Noeses, 2021, pp. 460-473.

- (iii) transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por tais usuários.

Apesar da ausência de qualquer estudo econômico prévio com o setor de tecnologia e os demais atores envolvidos, essa alternativa estabelece o contribuinte com base em limites monetários. O contribuinte da CIDE-Digital seria pessoa jurídica, domiciliada no Brasil ou no exterior, pertencente a grupo econômico que tenha auferido, no ano-calendário anterior, (i) receita bruta global superior ao equivalente a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais); e (ii) receita bruta superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais) no Brasil⁶¹³.

A base de cálculo seria o valor total da receita bruta proporcional aos usuários localizados no Brasil. Considera-se localizado no território brasileiro o usuário que acessar a plataforma digital por meio de dispositivo localizado no Brasil, cuja apuração é determinada com base no endereço IP ou em outros instrumentos de geolocalização disponíveis⁶¹⁴.

Esses limites monetários cumulativos, os serviços digitais sujeitos à CIDE-Digital e a própria base de cálculo foram claramente inspirados no DST europeu e em outras medidas semelhantes adotadas por vários países em todo o mundo. Essa inspiração fica evidente pela análise da simples e genérica justificativa apresentada ao Projeto de Lei. Segundo a justificativa, “o Brasil não pode ficar de fora desse movimento” e “não ser possível esperarmos passivamente por esse acordo global”, razão pela qual a introdução de uma contribuição sobre serviços digitais seria, na visão do Projeto, a melhor alternativa, “sob pena de perdermos um importante instrumento de financiamento das políticas públicas de que tanto necessitamos”.

Embora o Projeto afirme que “a melhor solução estará, sem dúvida, em uma solução internacional” e que “seremos os primeiros a defender a adesão do Brasil a esse acordo e a extinção da CIDE-Digital”, não está claro como o Congresso Nacional reagirá à implementação dos Pilares 1 e 2 acordada pelo Brasil no âmbito do *Inclusive Framework*. Isso porque, a efetiva aplicação dos dois pilares ainda depende de diversos pontos polêmicos, especialmente quanto ao primeiro pilar, o que pode contribuir para a manutenção dos *Digital Services Taxes* existentes e a implementação de medidas similares por outros países, como o Brasil⁶¹⁵.

⁶¹³ BRASIL, PL n. 2.358/2020, art. 4º.

⁶¹⁴ BRASIL, PL n. 2.358/2020, art. 3º, parágrafos 1º e 2º.

⁶¹⁵ Cf. AVI-YONAH, Reuven; KIM, Young Ran (Christine); SAM, Karen. A New Framework for Digital Taxation. *Harvard International Law Journal*, v. 63, 2022; MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil**

Em relação ao seu pai europeu, a novidade trazida pela CIDE-Digital diz respeito à aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a receita bruta obtida. O artigo 6º estabelece alíquotas de 1% (um por cento) sobre a parcela da receita bruta até R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais). Entre R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) e R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), a alíquota é de 3% (três por cento). A alíquota sobe para 5% (cinco por cento) quando a receita bruta ultrapassar R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). A arrecadação será destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

Ademais, o projeto referente à CIDE-Digital estabelece a aplicação subsidiária das disposições relativas à legislação do Imposto de Renda, “*especialmente quanto às penalidades e demais acréscimos cabíveis*”. No entanto, a proposta não menciona a possibilidade de dedução do valor pago da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica nem eventual creditamento.

Todas as propostas acima mencionadas têm dois pontos em comum. Primeiro, sugerem a introdução de uma contribuição incidente sobre a receita bruta obtida pelas empresas de tecnologia, cujas receitas tributárias serão integralmente destinadas a fundos específicos, previdência social ou programas de renda básica. Em segundo lugar, encontram amparo nas iniciativas tomadas pela OCDE no Projeto BEPS e nos *Digital Services Taxes* implementados ou propostos ao redor do globo.

Cumpram-se destacar que essas propostas resultaram na abertura de uma investigação formal por parte dos Estados Unidos⁶¹⁶. Apesar de a investigação ter sido encerrada, esclareceu-se que, caso o Brasil introduza um imposto sobre serviços digitais, é possível a reabertura do processo investigativo, com potenciais sanções comerciais⁶¹⁷.

Os diferentes escopos e limites monetários apresentados por essas propostas evidenciam os problemas decorrentes da adoção de medidas unilaterais, aumentando o risco de situações de dupla tributação e a própria insegurança jurídica quanto à tributação da economia digital. Por mais que possuam praticamente a mesma espinha dorsal, os tributos digitais

em um modelo de Digital Services Tax. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, pp. 226-240.

⁶¹⁶ OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. Status Update on Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/StatusUpdate301InvestigationsBEUIndCR.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2022.

⁶¹⁷ OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. Termination of Section 301 Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia. Disponível em: https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/DST_Termination_FRN_March.pdf. Acesso em: 16 mai. 2022.

instituídos e propostos por diversos países apresentam particularidades importantes, motivo pelo qual a análise caso-a-caso é imprescindível, especialmente quando analisados à luz do artigo 2º, dos acordos de bitributação.

3.4 Síntese conclusiva do capítulo

A economia digital trouxe diferentes desafios para o Direito Tributário Internacional. O exercício de atividades sem a necessidade de presença física no território economicamente explorado, e o uso intensivo de intangíveis possibilitaram o deslocamento da carga tributária para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação.

Nesse contexto, organizações internacionais, como a Comissão Europeia, OCDE e ONU, encabeçaram diversas iniciativas para lidar com essa nova realidade. No entanto, a dificuldade política na obtenção de uma solução multilateral para a tributação da economia digital, acompanhada pela necessidade de arrecadação dos Estados, resultou na eclosão de medidas unilaterais, em especial dos DSTs.

Muitos países introduziram tributos incidentes sobre a receita bruta derivada da prestação de determinados serviços digitais, cujo elemento central é a criação de valor por parte do usuário. Destacam-se aqueles instituídos por Espanha, França, Índia e Reino Unido, os quais apresentam características particulares que justificaram sua análise mais detalhada.

Da mesma forma, o Brasil também apresenta 6 (seis) propostas para a tributação da economia digital, principalmente a denominada CIDE-Digital. Tais alternativas se assemelham, em grande medida, à proposta apresentada pela Comissão Europeia que, embora tenha fracassado, inspirou diversos tributos mundo afora.

Os diferentes modelos de DST analisados na presente dissertação possuem algumas características em comum, tais como a utilização de limites monetários para a definição do contribuinte, alíquotas baixas (entre 2% e 5%), incidência sobre a receita bruta oriunda da prestação de serviços digitais nos quais a participação do usuário é ponto fundamental, ausência de creditamento contra o imposto sobre a renda. Cumpre ressaltar, ainda, que esses tributos foram, expressamente, criados para escaparem dos acordos de bitributação. Nesse sentido, a sua natureza híbrida, que congrega elementos de um imposto sobre a renda, e elementos de um imposto sobre o consumo, retirá-los-ia do escopo objetivo dos tratados, possibilitando, por

consequente, uma tributação ilimitada por parte dos Estados.

Não obstante essas similaridades, a disseminação de medidas unilaterais ao redor do globo levou à introdução de tributos com escopo, alíquotas e estrutura distintos. Isso significa que os impactos desses tributos e sua compatibilidade com o escopo objetivo dos acordos de bitributação devem ser analisados caso a caso. Por essa razão, se o presente capítulo buscou identificar os DSTs introduzidos e/ou propostos pelo mundo, conferindo especial atenção aos modelos espanhol, francês, britânico e indiano e às propostas brasileiras, resta verificar se esses tributos podem ser considerados um imposto sobre a renda, bem como se eles estão dentro do escopo objetivo dos tratados.

CAPÍTULO 4

4. OS “*DIGITAL SERVICES TAXES*” E O ESCOPO OBJETIVO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

Os capítulos anteriores cuidaram da estrutura do artigo 2º, CM-OCDE e suas duas “*portas de acesso*”, das particularidades do escopo objetivo dos acordos de bitributação brasileiros, e da multiplicidade de DSTs instituídos ou propostos ao redor do globo. Nesse contexto, esse capítulo final pretende analisar, a partir de exemplos práticos, a compatibilidade desses novos tributos, introduzidos como uma alternativa unilateral para a tributação da economia digital e cuja natureza híbrida levanta importantes questionamentos, com o escopo objetivo dos tratados.

Como defendido na presente dissertação, a inclusão de determinado tributo no escopo objetivo dos acordos de bitributação passa por uma análise caso-a-caso. Ela não depende apenas da natureza do tributo em questão, mas também da estrutura de artigo 2º adotada, especialmente de quais tributos foram listados pelos Estados Contratantes. Todavia, não se pretende realizar uma análise exaustiva, que contemple todos os cenários possíveis envolvendo o escopo objetivo dos tratados, mas tão somente estabelecer as bases necessárias para esse exame por meio de sua aplicação a casos específicos.

Para fins do presente estudo, será analisada a compatibilidade dos DSTs europeu (proposto pela Comissão Europeia e replicado quase integralmente por outros países, como Espanha e França), britânico e indiano com o artigo 2º, CM-OCDE, dada as particularidades desses tributos. Além disso, a compatibilidade da CIDE-Digital – principal proposta brasileira para a tributação da economia digital – será examinada à luz dos tratados pátrios.

De toda sorte, antes de ingressar na aplicação prática das bases traçadas na presente dissertação para o exame do escopo objetivo dos tratados, importa discutir mais a fundo as diferenças entre tributos sobre a renda e tributos sobre as receitas brutas (“*turnover taxes*”). Isso porque, os DSTs possuem uma natureza híbrida, na medida em que reúnem elementos tanto de tributos sobre a renda quanto de tributos sobre o consumo, o que impacta diretamente na sua cobertura pelos acordos de bitributação e aumenta a complexidade da análise ora proposta.

4.1 O caráter híbrido dos “*Digital Services Taxes*”: entre tributos sobre a renda e “*turnover taxes*”

Os “*Digital Services Taxes*” – instituídos ou propostos por inúmeros países ao redor do mundo – representam tributos incidentes sobre as receitas brutas derivadas da prestação de determinados serviços digitais, tais como publicidade digital, disponibilização de interfaces digitais multilaterais e transmissão de dados dos usuários. Esses tributos foram introduzidos como tributos indiretos, a fim de afastar quaisquer conflitos com os compromissos internacionais, notadamente os acordos de bitributação. No entanto, a sua natureza híbrida/*sui generis*⁶¹⁸ coloca dúvidas sobre se eles estariam realmente fora do escopo objetivo dos tratados e, portanto, se os Estados estariam livres para exercer seu direito de tributar sem quaisquer limitações.

Essa discussão não é nova. Em 1929, a Câmara de Comércio Internacional propôs a inclusão de tributos sobre as receitas brutas (“*turnover taxes*”) nos acordos de bitributação. Todavia, a Liga das Nações se opôs a essa medida, uma vez que seria indesejável exigir que os Estados restringissem sua soberania na ausência de prova de que a exclusão desses tributos resultaria em um ônus para os contribuintes⁶¹⁹. Observa-se que essa exclusão resultou mais de um compromisso político do que de uma análise aprofundada da natureza desses tributos.

Nesse passo, importa verificar, inicialmente, se os DSTs se aproximam mais dos tributos sobre a renda (cobertos pelos acordos de bitributação) ou dos “*turnover taxes*” (espécie de tributos sobre o consumo fora do escopo objetivo dos tratados). Para tanto, cumpre examinar as principais características dos DSTs à luz dessas duas categorias de tributos.

Como visto no Capítulo 1, a estrutura do artigo 2º e das cláusulas distributivas do tratado indica uma definição ampla de renda, derivada da aparente dicotomia entre os sistemas tributários globais e cedulares, bem como focada na substância do tributo, e não em sua denominação. A título exemplificativo, a introdução de um tributo no capítulo referente ao imposto sobre a renda não significa, por si só, que essa exação representa um imposto sobre a renda, e vice-versa.

Em relatório preliminar sobre a tributação da economia digital, a OCDE já

⁶¹⁸ Cf. PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 8.2.2.

⁶¹⁹ LIGA DAS NAÇÕES. Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee (LoN, 1929), C-516-M-175-1929-II. Disponível em: https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-516-M-175-1929-II_EN.pdf. Acesso em: 8 jun. 2022.

demonstrava preocupação com o escopo objetivo dos acordos de bitributação diante da eclosão de diferentes “*tributos digitais*”. Naquela oportunidade, a OCDE esclareceu que o imposto sobre a renda geralmente incide sobre o beneficiário da renda, com base em suas características e sua situação econômica, de modo que “*um imposto coberto pelos acordos de bitributação é geralmente aquele que foca no fornecedor, e não no fornecimento*”⁶²⁰.

Dessa forma, o conceito de renda no nível dos tratados está atrelado à essência da exação, e não à denominação conferida pela legislação doméstica, possuindo um sentido autônomo. Quanto mais um imposto estiver ligado às características intrínsecas ao imposto de renda – exação incidente sobre o acréscimo patrimonial e que considera as circunstâncias econômicas do beneficiário – maiores as chances de ele estar coberto pelo escopo objetivo dos acordos de bitributação.

O aludido relatório aponta três características que afastam um tributo sobre serviços digitais do escopo objetivo dos tratados⁶²¹. O primeiro elemento se refere à incidência sobre a prestação de uma determinada categoria ou categorias definidas de serviços digitais, imposta às partes sem qualquer referência à situação econômica ou fiscal específica do prestador. Outra característica diz respeito à aplicação de alíquota fixa, calculada com base na contraprestação paga por esses serviços (sem referência ao lucro líquido do prestador, ou ao rendimento decorrente dessa prestação). Por fim, esse tributo não seria creditável contra o imposto sobre a renda incidente sobre o mesmo pagamento.

Por outro lado, como bem ressaltado por Bedalli ZEGARRA⁶²², o DST também pode ser considerado um meio de preencher as lacunas deixadas pelo sistema do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) na tributação ocorrida no mercado consumidor, como no caso de publicidade online e de alguns serviços de intermediação.

No caso dos tributos sobre o consumo, emprega-se a despesa (renda consumida) como critério para sua cobrança indireta (o fornecimento de bens e serviços é tributado, não o próprio consumo privado). Os tributos sobre consumo podem ser específicos (“*excise taxes*” sobre a comercialização de cigarros e outros produtos nocivos à saúde, por exemplo) ou

⁶²⁰ OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing, 2018, pp. 181-182. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en. Acesso em: 12 abr. 2022.

⁶²¹ OCDE, *Ibid.*, p. 182.

⁶²² ZEGARRA, Bedalli R. The Interaction between VAT and the Digital Services Tax Regime in Market Jurisdictions: Is the DST Filling the Gap Regarding the Taxation of the Digital Economy? **European Taxation**, v. 60, n. 7, 2020, Journal Articles & Papers IBFD.

genéricos (IVA no âmbito da União Europeia), incidindo em apenas um estágio da cadeia produtiva, ou em todas as etapas. Nesse sentido, o IVA é uma forma específica de imposto sobre as receitas brutas (“*turnover taxes*”) e de imposto sobre o consumo, cuja carga tributária deve recair sobre o consumidor final. Embora se destaque pela eficiência e praticabilidade, o IVA é apontado como um imposto regressivo, ou seja, não atende às questões de justiça fiscal, diferentemente do imposto sobre a renda que é considerado mais “*justo*”⁶²³. Não se pretende, contudo, ingressar na histórica discussão sobre as vantagens e as desvantagens de cada modelo – tributação sobre a renda ou sobre o consumo⁶²⁴.

A jurisprudência sedimentada da Corte de Justiça da União Europeia (CJUE) aponta quatro características principais de um IVA⁶²⁵. Primeiro, aplica-se geralmente a transações com bens ou serviços (as exceções são interpretadas estritamente). Em segundo lugar, trata-se de tributo proporcional ao preço desses bens ou serviços. Terceiro, cobrado em cada etapa do processo de produção e distribuição. Por fim, incide sobre o valor agregado de bens e serviços (o imposto a pagar é calculado após a dedução do imposto pago em operações anteriores).

Ian ROXAN distingue o IVA e o imposto sobre a renda corporativa a partir de três fatores principais⁶²⁶. Primeiro, o IVA incide sobre uma base de consumo, com a possibilidade de dedução do imposto pago na operação anterior. O segundo fator distintivo diz respeito à dedução do custo do trabalho, realizada para o imposto sobre a renda, mas não para o IVA. Em terceiro lugar, o cálculo do IVA segue o princípio do destino, enquanto o imposto sobre a renda

⁶²³ Cf. VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; CORNIELJE, Simon; NELLEN, Frank. **Fundamentals of EU VAT Law**. 2. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2020, cap. 1.

⁶²⁴ Cf. GUNN, Alan. The Case for an Income Tax. **University of Chicago Law Review**, v. 46, n. 2, 1979, pp. 370-400; WARREN, Alvin. Would a Consumption Tax Be Fairer Than an Income Tax? **Yale Law Journal**, v. 89, n. 6, 1980, pp. 1.081-1.124; ISENBERGH, Joseph. The end of Income Taxation. **Tax Law Review**, v. 45, n. 3, 1990, pp. 283-361; MCCAFFERY, Edward J. Tax Policy Under a Hybrid Income-Consumption Tax. **Texas Law Review**, v. 70, n. 5, 1992, pp. 1.145-1.218; SENTSOVA, Marina. VAT and Direct Taxes: How to distinguish. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (eds.). **Value Added Taxes and Direct Taxation: Similarities and Differences**. Amsterdam: IBFD, 2009. Books IBFD; VIMERCATE, Paolo de'Capitani di. VAT/GST and Direct Taxes: How can We Distinguish Them? In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (eds.). **Value Added Taxes and Direct Taxation: Similarities and Differences**. Amsterdam: IBFD, 2009. Books IBFD; ENGLISCH, Joachim. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (eds.). **Value Added Taxes and Direct Taxation: Similarities and Differences**. Amsterdam: IBFD, 2009. Books IBFD; DERZI, Misabel de Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A tributação sobre o valor acrescido e os impostos sobre o consumo no Brasil: influências externas. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 532-560; JAMES, Kathryn. **The Rise of the Value-Added Tax**. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, pp. 17-80.

⁶²⁵ Cf. VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; CORNIELJE, Simon; NELLEN, Frank. **Fundamentals of EU VAT Law**. 2. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2020, item 1.11.

⁶²⁶ ROXAN, Ian. Is VAT also a Corporate Tax? Untangling Tax Burdens and Benefits for Companies. **LSE Law, Society and Economy Working Papers**, n. 2, 2020, p. 24.

tributa as vendas para o exterior de maneira indistinta.

Apesar de guardar algumas semelhanças com o IVA (incidência sobre serviços; aspectos administrativos; e regras para determinação do local de tributação⁶²⁷), o DST representa um tributo distinto, haja vista que possui um escopo restrito e não incide sobre todas as etapas da cadeia produtiva⁶²⁸. Tal fato é bastante relevante no âmbito do Direito Europeu, na medida em que a Diretiva sobre o IVA proíbe a imposição de “*turnover taxes*” semelhantes ao IVA⁶²⁹. Contudo, isso não afasta a caracterização do DST como uma espécie de tributo sobre o consumo, já que o IVA é apenas um dos mecanismos existentes para a tributação do consumo⁶³⁰.

Mesmo entre os defensores dos DSTs como instrumentos válidos para a tributação da economia digital, há divergência entre aqueles que defendem a natureza de imposto sobre a renda⁶³¹, e aqueles que sustentam a natureza de imposto sobre o consumo e, conseqüentemente, a não cobertura pelos acordos de bitributação⁶³².

Young Ran Christine KIM – defensora do DST como instrumento para a tributação da economia digital – aponta algumas vantagens da caracterização do DST como um tributo

⁶²⁷ Sobre as semelhanças entre esses tributos, cf. BERETTA, Giorgio. From Use and Enjoyment to Geolocation: A Crossover from VAT to DST? **Kluwer International Tax Blog**. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2021/04/20/from-use-and-enjoyment-to-geolocation-a-crossover-from-vat-to-dst/>.

Acesso em: 7 jun. 2022.

⁶²⁸ Sobre as diferenças entre os DSTs e IVAs, cf. LAMENSCH, Marie. European Union – Digital Services Tax: A critical analysis and comparison with the VAT system. **European Taxation**, v. 59, n. 6, 2019. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

⁶²⁹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, art. 401. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>.

Acesso em: 7 jun. 2022.

⁶³⁰ A favor do aprimoramento do sistema do IVA em vez da introdução de DSTs, cf. RUSSO, Karl. Superiority of the VAT to Turnover Tax as an Indirect Tax on Digital Services. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, 2019, pp. 857-880.

⁶³¹ Cf. MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, pp. 226-240.

⁶³² Cf. CUI, Wei. The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, 2019, pp. 839–856; CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, 2019, pp. 69–111; CUI, Wei. The Digital Services Tax on the Verge of Implementation. **Canadian Tax Journal**, v. 67, n. 4, 2019, pp. 1135–1152; SHAVIRO, Daniel. Mobile Intellectual Property and the Shift in International Tax Policy from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents: Part One. **Singapore Journal of Legal Studies**, v. 31, n. 9, 2021, pp. 681-701; SHAVIRO, Daniel. Mobile Intellectual Property and the Shift in International Tax Policy from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents: Part Two. **Singapore Journal of Legal Studies**, v. 32, n. 4, 2021, pp. 128-154; KIM, Young Ran Christine. Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. **Alabama Law Review**, v. 72, n. 1, 2020, pp. 131-185; KARNOSH, Katherine E. The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes. **Chicago International Journal**, v. 21, n. 2, 2021, pp. 513-548.

sobre o consumo⁶³³. Primeiro, a desnecessidade de alterar as regras alocativas atuais e os acordos de bitributação, uma vez que o DST cumpriria o papel de alocar o direito de tributar para os mercados de usuários. Em segundo lugar, eliminaria a dupla tributação, já que as bases do DST e do imposto sobre a renda são distintas, sendo que os tratados não representam boas ferramentas para lidar com os desafios da economia digital. Terceiro, representaria a melhor alternativa em termos de eficiência e praticabilidade. Este aspecto é bastante questionável em virtude dos elevados custos de compliance e administrativos derivados das complexas regras do DST, especialmente em relação à localização dos usuários e à atribuição das receitas a determinada jurisdição. Por fim, o DST seria capaz de combater o efeito regressivo da tributação sobre o consumo, haja vista que, em modelos de plataformas multilaterais, a incidência recairia sobre os chamados “*user-sellers or advertisers*” (usuários que disponibilizam bens e serviços nas plataformas digitais), e não sobre os “*user-buyers*” (consumidores finais que adquirem esses bens e serviços).

Por outro lado, Francisco MOREIRA, ao rebater a posição apresentada acima, defende o DST como proxy para a tributação da renda⁶³⁴. O autor destaca alguns fatores que sustentariam essa conclusão⁶³⁵. Primeiro, eventual conflito com os acordos de bitributação não pode ser considerado uma justificativa válida para sustentar a natureza de imposto sobre o consumo do DST. Em segundo lugar, a possibilidade de compensação do DST pago contra o eventual imposto sobre a renda devido no cálculo do “*Montante A*” do Pilar 1, nos termos do acordo firmado entre Estados Unidos, diversos países europeus e a Índia. Terceiro, a dupla tributação seria evitada com a concessão do crédito ou do direito de dedução do DST pago como uma despesa. Quarto, o período de apuração do DST é, normalmente, anual ou trimestral, e não transação por transação. Quinto, o tributo indireto possui como proxy o consumo, e seu encargo é repassado ao consumidor, não sendo o caso do DST que busca submeter à tributação a renda obtida com a exploração dos mercados de usuários. Por fim, MOREIRA ressalta, sem maiores detalhes, que o DST possui o efeito prático do imposto sobre a renda, isto é, apenas pagarão aqueles que tiverem lucro.

Dentro desse contexto nebuloso, é importante identificar os principais elementos

⁶³³ KIM, Young Ran Christine. Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. *Alabama Law Review*, v. 72, n. 1, 2020, pp. 171-173. No mesmo sentido, cf. KARNOSH, Katherine E. The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes. *Chicago International Journal*, v. 21, n. 2, 2021, pp. 513-548.

⁶³⁴ Na mesma linha, cf. LAMENSCH, Marie. European Union – Digital Services Tax: A critical analysis and comparison with the VAT system. *European Taxation*, v. 59, n. 6, 2019. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

⁶³⁵ MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, pp. 229-231.

dos DSTs para, então, delimitar sua natureza. Eles são desenhados como tributos sobre as receitas brutas oriundas da prestação de determinados serviços digitais (“*turnover taxes*”), possuindo as seguintes características gerais:

- (i) a base de cálculo é as receitas brutas;
- (ii) nenhuma dedução de despesas é permitida;
- (iii) a situação global de lucros ou perdas do contribuinte é irrelevante;
- (iv) ausência de relação com a margem de lucro real do contribuinte;
- (v) o DST não é creditável contra o imposto sobre a renda doméstico ou estrangeiro; e
- (vi) aplica-se indiscriminadamente, de um lado, a serviços transfronteiriços e domésticos, e, de outro, a contribuintes estrangeiros e domésticos.

Diante dessas características gerais, o DST se aproxima, geralmente, mais de um tributo sobre o consumo na forma de “*turnover tax*” do que de um tributo sobre a renda. Nesse passo, cumpre rechaçar, individualmente, os argumentos apresentados acima de que o DST constituiria, em verdade, uma proxy para a tributação da renda.

Inicialmente, ressalta-se que a mera possibilidade de conflito com os acordos de bitributação não pode ser considerada, de fato, uma justificativa para a delimitação da natureza do DST. No mesmo sentido, o período de apuração (anual ou trimestral) – um dos argumentos apontados por MOREIRA – não está ligado à natureza do tributo, mas sim a uma noção de praticabilidade. Como largamente defendido no presente estudo, são relevantes apenas a essência e a estrutura do tributo para fins de delimitação da sua natureza e, conseqüentemente, da sua cobertura pelos acordos de bitributação.

MOREIRA aponta, ainda, a possibilidade de compensação do DST pago contra o eventual imposto de renda devido no cálculo do “*Montante A*” do Pilar 1 como um indicativo de que o DST é uma proxy para a tributação da renda. No entanto, o acordo firmado pelos Estados Unidos com Áustria, Espanha, França, Índia, Itália, Reino Unido e Turquia consubstancia um mero compromisso político decorrente das fortes pressões, ameaças e investigações deflagradas pelo governo norte-americano. Isso não altera a natureza dos DSTs introduzidos pelas legislações domésticas de cada um desses países, ainda mais considerando que essa eventual compensação carece de regulamentação e maior detalhamento até o presente momento.

Nesse ínterim, os Estados Unidos apertaram suas regras para a concessão de crédito relativo a tributo pago no exterior⁶³⁶, as quais foram, posteriormente, objeto de esclarecimentos por parte da Receita americana⁶³⁷. Existem também sérios riscos de que o Pilar 1 não veja a luz do dia em virtude de sua elevada complexidade e das barreiras políticas envolvidas, o que eliminaria, de um lado, qualquer chance de compensação do DST pago, e, do outro, reforçaria o movimento de introdução de DSTs ao redor do globo.

Outro ponto que merece ser rebatido diz respeito à eliminação da dupla tributação por meio da concessão do crédito ou do direito de dedução do DST pago como uma despesa. Sobre este aspecto, importa tecer dois comentários principais. O primeiro é que, como visto no Capítulo 3, os diferentes modelos de DST não preveem a concessão de crédito do DST pago contra o imposto sobre a renda. A possibilidade de dedução não está prevista na legislação do DST, mas está atrelada, muitas vezes, às regras gerais de tributação, bem como não elimina por completo eventual dupla tributação.

Um segundo comentário é de que o DST dificilmente geraria dupla tributação internacional⁶³⁸. Isso porque, trata-se de um tributo baseado no princípio do destino, tal como o IVA, sendo o tributo recolhido onde o usuário está localizado. Eventual dupla tributação decorrente da imposição do imposto sobre a renda e do DST não resulta de dois ou mais Estados exercendo seus poderes tributários em paralelo (objeto dos acordos de bitributação), mas pode surgir em situações puramente internas, sem qualquer elemento transfronteiriço. Por essa razão, torna-se desnecessária a aplicação das regras distributivas e do artigo 23, CM-OCDE para evitar uma potencial dupla tributação internacional. O problema dos DSTs reside na ausência de coordenação no tocante aonde as receitas derivadas de determinados serviços digitais devem ser alocadas, o que poderia gerar situação na qual o DST é devido, por exemplo, tanto na França quanto no Reino Unido sobre as mesmas receitas⁶³⁹. Esse comentário considera as características gerais do DST, de modo que eventuais particularidades presentes nos inúmeros modelos espalhados pelo globo podem conduzir a uma conclusão diversa.

Outro argumento a favor da qualificação do DST como um imposto sobre a renda,

⁶³⁶ DEPARTMENT OF THE TREASURY. Guidance Related to the Foreign Tax Credit; Clarification of Foreign-Derived Intangible Income. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2022-01-04/pdf/2021-27887.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2022.

⁶³⁷ DEPARTMENT OF THE TREASURY. Guidance Related to the Foreign Tax Credit; Clarification of Foreign-Derived Intangible Income; Correction. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2022-07-27/pdf/2022-15867.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2022.

⁶³⁸ Cf. HOHENWARTER, Daniela; KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SINNIG, Julia. Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties. *Intertax*, v. 47, n. 2, 2019, p. 143.

⁶³⁹ Cf. CUI, Wei. The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. *National Tax Journal*, v. 72, n. 4, 2019, pp. 852-853.

que merece ser rebatido, refere-se à incidência econômica. Segundo essa posição, o DST buscaria submeter à tributação a renda obtida com a exploração dos mercados onde estão localizados os usuários, e não tributar o consumo propriamente dito.

No caso dos serviços sujeitos ao DST, o repasse da carga tributária pode ocorrer em duas frentes, com impactos diversos a depender da categoria de serviços⁶⁴⁰. Primeiro, o aumento das comissões cobradas de empresas que utilizam a plataforma digital para a venda de produtos e/ou prestação de serviços (“*upstream pass-on*”), o que pode levar alguns vendedores/prestadores a deixarem a plataforma. Por exemplo, Amazon e Google anunciaram aumentos de suas tarifas e comissões em virtude da introdução de DSTs na Espanha⁶⁴¹ e no Reino Unido⁶⁴². A segunda frente diz respeito ao aumento dos preços dos produtos vendidos e dos serviços prestados em razão da alta nas comissões cobradas pelas plataformas digitais (“*downstream pass-on*”), sendo que o impacto no volume vendido depende da elasticidade da demanda dos consumidores.

Em estudo publicado pela Deloitte acerca do DST francês⁶⁴³, identificou-se uma tendência das grandes empresas de tecnologia, sujeitas ao DST, de repassarem integralmente o aumento da carga tributária a seus usuários. Tal fato resultará em preços mais altos para bens de consumo e um lucro reduzido para as empresas que utilizam as plataformas digitais para a venda de seus produtos e serviços. Em geral, 57% (cinquenta e sete por cento) da carga tributária total será suportada pelos consumidores, 39% (trinta e nove por cento) pelas empresas que utilizam plataformas digitais, e apenas 4% (quatro por cento) pelas grandes empresas de tecnologia contribuintes do DST⁶⁴⁴.

Esses dados demonstram que a carga tributária adicional gerada pelo DST acaba sendo repassada aos usuários das plataformas digitais, tanto aos vendedores/prestadores (“*user-sellers or advertisers*”) quanto aos consumidores finais (“*user-buyers*”). Tal fato corrobora, a

⁶⁴⁰ Cf. DELOITTE/TAJ. The French Digital Service Tax: an Economic Impact Assessment, 2019, pp. 8-18. Disponível em: <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2022.

⁶⁴¹ AMAZON. Próximos cambios en las tarifas de España tras la introducción del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Disponível em: <https://sellercentral.amazon.es/gp/help/external/SFW3FLBA98CUYP2>. Acesso em: 18 abr. 2022; GOOGLE. Coste Operativo Regulatorio en España. Disponível em: https://support.google.com/google-ads/answer/9750227?hl=es-419&ref_topic=3121938. Acesso em: 18 abr. 2022

⁶⁴² AMAZON. Fee changes in the UK following introduction of the Digital Services Tax. Disponível em: <https://sellercentral.amazon.co.uk/gp/help/external/366DPWD5P5QFDJP>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁶⁴³ DELOITTE/TAJ. The French Digital Service Tax: an Economic Impact Assessment, 2019. Disponível em: <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2022.

⁶⁴⁴ *Ibid.*, pp. 19-28.

princípio, com a natureza indireta do DST.

De toda sorte, cumpre destacar que a incidência econômica de um imposto não é determinante para o conceito de renda, nos termos do artigo 2º, CM-OCDE. A incidência econômica depende de forças e elasticidades de mercado⁶⁴⁵. Além disso, a distinção entre tributos diretos e indiretos com base na transferência do ônus econômico é, no mínimo, problemática, já que qualquer tributo pode ter seu ônus repassado aos diferentes agentes envolvidos.

Importa afastar também o argumento de que o DST possui o efeito prático de um imposto sobre a renda e de que apenas pagarão aqueles que tiverem lucro, de modo que “*os parâmetros de incidência do DST nas propostas internacionais poderiam, em teoria, representar tanto um respeito pela capacidade contributiva, como a praticabilidade*”⁶⁴⁶.

O emprego de limites monetários de acordo com a receita pode, sim, representar um instrumento para a mensuração da capacidade contributiva e a tributação da renda. No entanto, isso não significa que qualquer tributação sobre as receitas brutas conduz, geralmente, a uma tributação sobre a renda, uma vez as receitas brutas não, necessariamente, constituem renda⁶⁴⁷.

Diversos tributos sobre o consumo também aplicam esses limites. A título exemplificativo, vale mencionar importante julgamento da Suprema Corte americana que validou esses limites para a tributação sobre o consumo. Em *South Dakota v. Wayfair, Inc.*⁶⁴⁸, a Corte modificou sua histórica jurisprudência, concluindo, de forma paradigmática, que vendedores sem presença física em determinado Estado estão obrigados a coletar e remeter o “*sales tax*” (clássico imposto estadual sobre o consumo) incidente sobre os produtos vendidos a consumidores daquele Estado. Essa obrigação é atribuída apenas a vendedores remotos que excedam um limite monetário anual (\$ 100.000,00) a título de receitas obtidas no Estado.

A adoção de limites monetários baseados na receita dos contribuintes já foi aceita,

⁶⁴⁵ Cf. GRUBER, Jonathan. **Public Finance and Public Policy**. New York: Worth Publishers, 2011, pp. 589-601; HOHENWARTER, Daniela; KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SINNIG, Julia. Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, p. 144.

⁶⁴⁶ MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 232.

⁶⁴⁷ No mesmo sentido, cf. PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 8.3.2.

⁶⁴⁸ ESTADOS UNIDOS. Suprema Corte. *South Dakota v. Wayfair, Inc., et. al.* Case No. 17–494, julgado em 21 de junho de 2018. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em: 9 jun. 2022.

inclusive, à luz do Direito Europeu e de suas liberdades fundamentais. Essa questão foi analisada pela Corte de Justiça da União Europeia em duas oportunidades – casos “*Tesco*”⁶⁴⁹ e “*Vodafone*”⁶⁵⁰. Nos casos concretos, examinou-se o imposto húngaro incidente sobre as receitas líquidas decorrentes das atividades de varejo e de telecomunicações, sob alíquotas progressivas de acordo com o tamanho das receitas obtidas pelo contribuinte.

Em ambos os casos, a questão principal era se o tributo húngaro violava o Direito Europeu, sob o argumento de que impactaria desproporcionalmente empresas estrangeiras em comparação com empresas húngaras, constituindo uma discriminação com base na nacionalidade. Isso porque, todas as empresas sujeitas às alíquotas mais baixas seriam empresas húngaras e o governo húngaro teria a intenção declarada de tributar empresas estrangeiras.

Contudo, a Corte Europeia concluiu que o imposto húngaro sobre as receitas derivadas de determinadas atividades, incidente sob alíquotas progressivas, não contraria o Direito Europeu e suas liberdades fundamentais, notadamente a liberdade de estabelecimento, mas constitui um instrumento de tributação válido para a mensuração da capacidade contributiva. No caso “*Vodafone*”, a Corte decidiu, ainda, que o imposto húngaro representa um “*turnover tax*” e não se equipara ao IVA europeu, motivo pelo qual não haveria violação à Diretiva europeia que proíbe a imposição de “*turnover taxes*” semelhantes ao IVA⁶⁵¹.

Mais recentemente, a Corte Europeia examinou o imposto húngaro progressivo incidente sobre as receitas líquidas decorrentes da transmissão ou publicação de publicidade⁶⁵². A Comissão Europeia entendeu que esse tributo representa uma vantagem seletiva (“*State aid*”) contrária ao Direito Europeu em razão do seu caráter progressivo e do mecanismo de dedutibilidade parcial das perdas referentes a períodos anteriores.

Alinhada às decisões tomadas nos casos “*Tesco*” e “*Vodafone*”, a CJUE entendeu que a Comissão não demonstrou que a medida controvertida conferia uma vantagem seletiva a

⁶⁴⁹ CJUE. C-323/18, Tesco-Global Áruházak Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, julgado em 3 de março de 2020. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=225656&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=247965>. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁵⁰ CJUE. C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. V Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, julgado em 3 de março de 2020. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=225655&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=243112>. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁵¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, art. 401. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>. Acesso em: 7 jun. 2022.

⁶⁵² CJUE. C-596/19 P – Commission v Hungary, julgado em 16 de março de 2021. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-596/19%20P>. Acesso em: 9 jun. 2022.

certas empresas ou à produção de determinados bens. Além disso, destacou que os Estados-membros estão livres para delimitar seus sistemas tributários, incluindo a escolha da alíquota, que pode ser proporcional ou progressiva, e a determinação da base de cálculo e do fato gerador. O Direito Europeu não impede que a tributação progressiva se baseie nas receitas brutas dos contribuintes, sendo perfeitamente possível a utilização de limites monetários.

Embora não seja objeto da presente dissertação examinar as particularidades do ordenamento europeu, é possível afirmar que essas decisões representam um indicativo da posição da Corte em relação a eventuais questionamentos sobre a compatibilidade dos DSTs com o Direito Europeu⁶⁵³. A questão dos DSTs não foi diretamente analisada pela Corte, mas constou da opinião apresentada pela Advogada-Geral Kokott nos casos “Tesco” e “Vodafone”, a qual levantou possíveis desafios desses tributos à luz do Direito Europeu⁶⁵⁴.

Nesse contexto, surge outro argumento correlato e negativo para caracterizar o DST como um imposto sobre a renda: a simples incidência tributária sobre as receitas brutas, sem a permissão de deduções, não consiste, por si só, em uma tributação sobre o consumo. Alega-se que esse tipo de incidência já é adotado largamente para a tributação da renda, de modo que a *“redução de alíquotas ou da base de cálculo para refletir algo próximo de uma renda líquida com uma tributação ‘presumida’ vem para atender a uma praticabilidade – e isso se revela com clareza diante das dificuldades impostas pela economia digital”*⁶⁵⁵. A própria CM-OCDE traz, em seus artigos 10 e 11, a tributação de dividendos e juros sobre bases brutas, respectivamente.

Não se nega, na presente dissertação, que um imposto incidente sobre a receita bruta possa ser considerado um imposto sobre a renda, porém importa analisar a natureza do imposto como um todo a fim de determinar sua natureza, fugindo de conclusões generalistas⁶⁵⁶. Vale dizer: o foco não está em um único elemento de determinado tributo, mas sim no todo. Nesse

⁶⁵³ Para críticas a essa decisão, cf. MASON, Ruth. What the CJEU’s Hungarian Cases Mean for Digital Taxes. **Tax Notes International**, v. 98, n. 2, 2020, pp. 161-170; PARADA, Leopoldo. Tesco Global/ C-323/18: Upholding the Hungarian Turnover Tax. **Highlights & Insights on European Taxation**, n. 12, 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3761969. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁵⁴ Opinion of Advocate General Kokott. C-75/18 – Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, apresentada em 13 de junho de 2019. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62018CC0075&from=GA>. Acesso em: 8 jun. 2022; Opinion of Advocate General Kokott. C-323/18 – Tesco-Global Áruházak Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, apresentada em 4 de julho de 2019. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62018CC0323&from=EN>. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁵⁵ MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de Digital Services Tax**. Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 227.

⁶⁵⁶ No mesmo sentido, cf. HOHENWARTER, Daniela; KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SINNIG, Julia. Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, pp. 143-145.

sentido, o fato de que certo tributo incide sobre a receita bruta não retira sua natureza de um imposto sobre a renda, desde que, sob uma perspectiva global, ele vise a alcançar a renda. Essa observação possui particular relevância na análise dos impostos incidentes sobre a “*renda presumida*”⁶⁵⁷ e dos chamados impostos presumidos mínimos.

Dessa forma, convém examinar cinco casos específicos que ilustram essas situações e oferecem conclusões interessantes sobre a natureza híbrida de determinados tributos que podem ser estendidas ao DST.

O *primeiro caso* – *Yates vs. GCA International* – analisou o imposto sobre receitas brutas venezuelano⁶⁵⁸. Neste caso, o contribuinte – empresa residente no Reino Unido – requereu um crédito unilateral contra o imposto corporativo britânico em relação ao imposto pago na Venezuela incidente sobre 90% (noventa por cento) da receita bruta (renda presumida) decorrente dos serviços prestados em poços de petróleo no território venezuelano. Esse percentual das receitas brutas variava de acordo com os negócios e as profissões envolvidas (para o caso concreto, era 90%). O contribuinte argumentou que o imposto venezuelano correspondia a um imposto sobre a renda, motivo pelo qual o crédito deveria ser concedido. Por outro lado, as autoridades fiscais sustentaram a natureza de “*turnover tax*” do tributo venezuelano, especialmente em virtude do elevado percentual – 90% (noventa por cento). Interessante destacar que a discussão se deu apenas ao nível das legislações domésticas, uma vez que o tratado entre Reino Unido e Venezuela tratava tão somente dos lucros derivados do transporte marítimo e aéreo.

O Tribunal Superior britânico decidiu que o imposto venezuelano era similar ao imposto sobre a renda, tendo em vista a estrutura do imposto de renda venezuelano descrita na legislação doméstica, bem como as disposições específicas que tratam da renda presumida, as quais demonstram o objetivo de gravar o lucro líquido. Consoante a Corte, a legislação tributária venezuelana prevê a dedução de 10% (dez por cento) das receitas brutas para a produção do lucro tributável ou “*lucro líquido*” por uma questão de praticabilidade. Apesar desse percentual poder representar uma subestimativa bruta do custo para o contribuinte realizar suas atividades, a estrutura do imposto deixava clara sua incidência sobre os lucros líquidos e,

⁶⁵⁷ Para os diferentes modelos de tributação presumida, cf. LOGUE, Kyle D.; VETTORI, Gustavo G. Narrowing the tax gap through presumptive taxation. *Columbia Journal of Tax Law*, v. 100, n. 2, 2011, pp. 125-144; YITZHAKI, Shlomo. Cost-Benefit Analysis of Presumptive Taxation. *Finanzarchiv/Public Finance Analysis*, v. 63, n. 3, 2007, pp. 313-315.

⁶⁵⁸ REINO UNIDO. High Court, *Yates (HM Inspector of Taxes) v. GCA International Ltd.*, julgado em 13 de fevereiro de 1991. Disponível em: <https://vlex.co.uk/vid/g-c-international-ltd-802811837>. Acesso em: 7 jun. 2022.

portanto, o imposto venezuelano corresponderia ao imposto sobre a renda e o crédito deveria ser concedido.

Outro caso interessante diz respeito ao imposto sobre a renda presumida mínima argentino (“*impuesto a la ganancia mínima presunta*”)⁶⁵⁹. Este imposto se aplica a todos os ativos de empresas argentinas e outras entidades, como *trusts* argentinos, fundos de investimento comuns, e estabelecimentos permanentes de entidades estrangeiras e pessoas físicas na Argentina. O imposto sobre a renda presumida foi criado a fim de desincentivar ativos improdutivos, incidindo apenas se o valor total dos bens exceder ARS 200.000,00 (duzentos mil pesos argentinos) no final do exercício financeiro da entidade. Dessa forma, o valor total dos bens será tributado à alíquota de 1% (um por cento), sendo possível utilizar o próprio imposto sobre a renda como pagamento. Se o contribuinte tivesse imposto de renda a pagar, poderia creditar tal imposto contra o imposto presumido mínimo. Contudo, se o contribuinte não pagasse nenhum imposto de renda, teria que pagar o imposto presumido.

No caso concreto, a Petrobrás, ao calcular o imposto aplicável, excluiu da base de cálculo participações acionárias e créditos detidos em empresas estrangeiras, sob o argumento de que o imposto sobre a renda presumida mínima é substancialmente similar ao imposto sobre a renda listado nos tratados da Argentina com Bolívia e Brasil, estando sujeito, portanto, às limitações impostas pelas cláusulas convencionais. Em relação ao tratado com a Bolívia, um argumento adicional foi apresentado: a semelhança com um tributo sobre o capital incidente sobre os ativos da empresa. Vale destacar que, na atual versão do tratado entre Argentina e Brasil, esse argumento também seria aplicável, já que o protocolo incluiu tributos sobre o capital em seu escopo objetivo.

Por outro lado, as autoridades fiscais argentinas sustentaram que o imposto sobre a renda presumida mínima não era substancialmente similar ao imposto sobre a renda. Além disso, destacaram que a contribuinte não foi capaz de produzir documentos comprobatórios da inexistência dessa renda presumida. Neste ponto, cumpre esclarecer que o Supremo Tribunal Federal argentino reconheceu a constitucionalidade do imposto de renda presumida, concluindo pela sua similaridade com o imposto sobre a renda. Todavia, a Corte ressaltou que, caso os rendimentos presumidos pela legislação não fossem efetivamente obtidos de forma recorrente, o imposto seria inconstitucional⁶⁶⁰.

⁶⁵⁹ ARGENTINA. Tribunal Fiscal de la Nación. Caso n. 34.677-I (Petrobras Energia Internacional S.A.), julgado em 14 de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/05/34677-I-14-02-14.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁶⁰ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Hermitage S.A vs. Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, julgado em 15 de junho de 2010. Disponível em:

O Tribunal Fiscal argentino rejeitou os argumentos da Petrobrás, concluindo que o imposto sobre a renda presumida mínima não é substancialmente similar ao imposto sobre a renda e ao imposto sobre o capital, motivo pelo qual estaria fora do escopo objetivo dos tratados com Bolívia e Brasil. Embora tenha reconhecido que esse tributo era complementar ao imposto sobre a renda em relação à apuração como crédito e ao objeto de tributação, a Corte destacou que seu propósito era completamente diverso, valendo-se da legislação doméstica para examinar a natureza desse tributo.

O raciocínio adotado pelo Tribunal é criticável, na medida em que se valeu de uma definição de “*tributo análogo*” constante na legislação argentina, a qual diz respeito a créditos de tributo pago no exterior (nenhuma relação com o caso em tela). Ou seja, ao conferir maior importância ao direito interno e à finalidade do tributo, a Corte ignorou os elementos relevantes para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, tal como sustentado na presente dissertação. Além disso, contrariou manifestações prévias da própria autoridade fiscal argentina sobre a qualificação do imposto presumido como um imposto sobre a renda⁶⁶¹. Não à toa, Argentina e Brasil incluíram, por meio de protocolo assinado em 2018⁶⁶², o imposto sobre a renda presumida mínima na lista de tributos visados, eliminando quaisquer dúvidas sobre a cobertura desse tributo pelo tratado. No caso do tratado com a Bolívia, nenhum protocolo foi assinado até o momento⁶⁶³.

O *terceiro exemplo* diz respeito ao sistema tributário russo, segundo o qual há a possibilidade, em certas circunstâncias, de as empresas optarem pelo pagamento de um único imposto em vez de vários tipos diferentes de impostos⁶⁶⁴. Geralmente, esse regime especial é

<https://www.cij.gov.ar/nota-4331-La-Corte-declar--inconstitucional-el-impuesto-a-la-ganancia-m-nima-presunta.html>. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁶¹ Cf. VERSTRAETEN, Axel. Argentina: Petrobras Case: Is Argentinian Minimum Presumed Income Tax covered in Tax Treaties? In: LANG, Michael; *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2015**, Books IBFD, 2016, item IV; DASSO, Daniel; EDELSTEIN, Andrés Mariano. Argentina: Branch Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2016, pp. 111-115. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1537/ifa-cahier-2016-vol101b-argentina.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁶² 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.

⁶⁶³ Convenio entre la República Argentina y la República de Bolivia para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio. Disponível em: https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/cdi_con_bolivia.pdf. Acesso em: 8 jun. 2022.

⁶⁶⁴ Cf. MATCHEKHIN, Viktor; SOLOVEVA, Natalia; TOKAREVA, Christina. Russia: Branch Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016, pp. 692-693. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1564/ifa-cahier-2016-vol101b-russia.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2022.

aplicável a pequenas empresas ou empresas que exercem atividades específicas, como agricultura.

Esse sistema se assemelha ao Simples Nacional, introduzido pela Lei Complementar n. 123/2006, como um mecanismo compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte. A versão brasileira engloba IRPJ, CSL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica.

Consoante o regime russo, um imposto único pode substituir o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o imposto predial e o imposto sobre o valor adicionado. A base tributável é a receita bruta ou os lucros, sendo que as empresas tributadas sobre os lucros são obrigadas a pagar um imposto mínimo no valor de 1% (um por cento) da receita, mesmo que não haja lucro.

As autoridades russas entendem que os regimes fiscais especiais substituem o pagamento de vários impostos diferentes, motivo pelo qual não são idênticos ou substancialmente similares aos tributos cobertos pelo tratado⁶⁶⁵. Caso contrário, haveria a possibilidade de considerar apenas a parte do pagamento referente ao imposto sobre a renda como coberta pelo tratado. De toda sorte, esse regime não integra a estrutura do imposto sobre a renda, mas tão somente representa um sistema simplificado de recolhimento de diferentes tributos aplicável em circunstâncias especiais, dentre eles tributos sobre o consumo.

Na mesma linha, o *quarto caso* envolve o sistema holandês denominado “*Box 3*” introduzido em 2001 como uma medida destinada à simplificação e ao combate a planejamentos tributários abusivos⁶⁶⁶. Consoante esse regime, o imposto de renda incide, à alíquota de 30% (trinta por cento), sobre a poupança e investimentos, tomando como base um retorno anual presumido de investimentos de 4% (quatro por cento), o que significa uma tributação efetiva de 1,2%. Se o rendimento real exceder o rendimento presumido, o excedente não é tributado. Se o rendimento real for inferior ao rendimento presumido, aplica-se o percentual presumido de retorno.

A Suprema Corte holandesa já decidiu que o regime “*Box 3*” não contraria os acordos de bitributação celebrados pela Holanda, na medida em que essa exação representa um imposto sobre a renda coberto pelos tratados⁶⁶⁷. Ou seja, esse sistema holandês visa a gravar os

⁶⁶⁵ *Ibid.*, p. 693.

⁶⁶⁶ Cf. VORDING, Henk; LUBBERS, Allard O. The Netherlands Presumptive Income Tax on Portfolio Investment: Background, Aims and Effects. **Bulletin for International Fiscal Taxation**, n. 8/9, 2006, pp. 327-334.

⁶⁶⁷ HOLANDA. Supreme Court. 13/02237, sessão de 23 de maio de 2014. Tax Treaty Case Law IBFD.

lucros líquidos dos contribuintes por meio de um percentual presumido adotado exclusivamente para fins de praticabilidade, integrando, portanto, a estrutura do imposto sobre a renda.

Um *último caso* se refere ao imposto local húngaro incidente sobre as receitas líquidas derivadas da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, excluídos o preço de compra dos bens vendidos, o valor dos serviços de intermediação e os custos dos materiais. A Suprema Corte húngara decidiu que esse tributo não se caracteriza como um tributo sobre a renda e, portanto, está fora do escopo objetivo dos tratados, tendo em vista que possui base de cálculo diversa⁶⁶⁸.

Interessante destacar que a CJUE analisou se esse mesmo tributo constitui um “*turnover tax*” incompatível com a Diretiva do IVA⁶⁶⁹. Em sua decisão, a Corte Europeia focou nos efeitos gerados pelo tributo em questão, especialmente se ele prejudica o funcionamento do sistema comum do IVA ao incidir sobre a circulação de bens e serviços e as transações comerciais de forma comparável ao IVA. No caso em comento, a Corte decidiu que (i) a base de cálculo do imposto era determinada por critérios diferentes do preço pago pelos clientes; e (ii) o imposto incidia sobre a produção, de modo que a carga tributária não era necessariamente transferida para o próximo contribuinte. Por essas razões, o tributo húngaro não se caracterizaria como um imposto sobre as receitas (“*turnover taxes*”) para efeitos do Direito Europeu, o que não significa, contudo, que se trata de um imposto sobre a renda.

Os cinco casos discutidos acima trazem reflexões importantes que podem ser transpostas à realidade dos DSTs. A natureza de um tributo não pode ser determinada por elementos isolados, sendo necessária uma análise global. Nesse sentido, considerar a mera aplicação de um percentual “*elevado*” (digamos, 90%, como no caso venezuelano) determinante para a qualificação de certo tributo como um imposto sobre as receitas brutas reduz a análise a um subjetivismo perigoso. Afinal, qual percentual seria considerado alto ou baixo? Por essa razão, é importante avaliar se o imposto em questão integra a estrutura do imposto sobre a renda, tendo em vista que, normalmente, a incidência sobre a renda presumida consiste em uma questão de praticabilidade e de escolha política, representando uma mera

⁶⁶⁸ HUNGRIA. Supreme Court. Case No. Kfv.I.35.103/2008/4, sessão de 4 de setembro de 2008. Tax Treaty Case Law IBFD.

⁶⁶⁹ CJUE. C-283/06 and C-312/06, Kögáz and Others, julgado em 11 de outubro de 2007. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=69841&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=623994>. Acesso em: 9 jun. 2022.

aproximação da “*real*” base tributável⁶⁷⁰. Em certa medida, todos os tributos são presumidos⁶⁷¹.

Esse raciocínio é aplicável aos regimes do lucro presumido e às retenções na fonte. Contribuintes podem, normalmente, optar por esses regimes, os quais já estão integrados à estrutura doméstica de tributação da renda e buscam alcançar o lucro líquido. No entanto, esse não é, geralmente, o caso do DST.

Sobre este ponto, Daniela HOHENWARTER, Georg KOFLER e Julia SINNIG esclarecem que a tributação sobre bases brutas é resultado de um compromisso histórico, e não de uma conclusão derivada de uma noção clara de renda, comumente entendida como um valor líquido (fluxo) após a dedução ou despesas correntes⁶⁷². Dessa forma, a inclusão de impostos sobre receitas brutas no conceito de tributação da renda em determinados casos apenas se justifica em virtude do compromisso histórico de equilibrar os direitos tributários dos Estados de fonte e de residência, da configuração específica da CM-OCDE, e da praticabilidade alcançada para a tributação da renda.

Os próprios artigos 10(2) e 11(2), CM-OCDE não impedem que o Estado de fonte calcule a base de cálculo e/ou alíquota do imposto de forma diversa da aplicação de uma alíquota fixa sobre as receitas brutas. Vale dizer: esses dispositivos estabelecem tão somente um limite, uma tributação na fonte máxima sobre dividendos e juros permitida pelos tratados, cabendo ao próprios Estados a escolha sobre como respeitar esse limite.

Nesse contexto, o DST não foi desenvolvido para fazer parte do sistema de tributação da renda dos países. Esse tributo não se assemelha, de forma geral, aos tributos incidentes na fonte sobre dividendos, juros ou royalties (modelo ONU) nem aos impostos sobre a renda presumida. Admitir o contrário significaria estender o conceito de renda para além dos limites definidos no artigo 2º, CM-OCDE e nos tratados como um todo. O modelo geral de DST visa a tributar as receitas brutas (sem considerar quaisquer despesas) oriundas de determinados serviços, independentemente das circunstâncias pessoais dos prestadores desses serviços e sem qualquer ligação com a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas.

Os limites monetários definidos pelo DST não estão relacionados a características particulares dos contribuintes ou à capacidade contributiva, mas sim a receitas. Trata-se de um

⁶⁷⁰ No mesmo sentido, cf. YITZHAKI, Shlomo. Cost-Benefit Analysis of Presumptive Taxation. **Finanzarchiv/Public Finance Analysis**, v. 63, n. 3, 2007, p. 312; LOGUE, Kyle D.; VETTORI, Gustavo G. Narrowing the tax gap through presumptive taxation. **Columbia Journal of Tax Law**, v. 100, n. 2, 2011, pp. 121-122.

⁶⁷¹ Cf. SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. **Tax Avoidance, Evasion, and Administration**. Cambridge: National Bureau of Economic Research Working Paper Series, 2000, pp. 50-51.

⁶⁷² HOHENWARTER, Daniela; KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SINNIG, Julia. Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, p. 144.

indicador da presença econômica que justifica uma imposição tributária por determinada jurisdição. Os DSTs introduzidos ao redor do globo incidem tanto sobre a empresa da economia digital extremamente lucrativa quanto sobre uma empresa da economia digital deficitária ou com reduzida margem de lucro. Neste ponto, a exceção é o DST britânico que prevê mecanismos alternativos, o que pode levar a conclusões diversas sobre sua natureza, como veremos mais adiante.

A própria possibilidade de dedução reforça que o DST, geralmente, está fora do sistema de tributação sobre a renda. Isso porque, trata-se de uma característica comum dos sistemas de impostos sobre a renda corporativa que um imposto sobre a renda não seja dedutível da sua própria base, mas que outros impostos sejam geralmente dedutíveis como custos de fazer negócios⁶⁷³. Além disso, repisa-se que o contexto legislativo e a intenção política não são relevantes para a qualificação da natureza de determinado tributo, motivo pelo qual não há que se falar que os DSTs buscam preencher uma lacuna da tributação internacional sobre a renda. A avaliação da natureza do tributo depende, principalmente, de suas características essenciais e de sua estrutura.

Portanto, quando analisadas sob uma perspectiva global, as características gerais do DST o aproximam mais de um imposto sobre as receitas brutas do que de um imposto sobre a renda. De todo modo, a efetiva caracterização como imposto sobre a renda ou imposto sobre consumo depende da estrutura de DST adotada por cada país, notadamente da sua base de cálculo e do seu objeto de tributação, e não de elementos isolados.

4.2 Os “*Digital Services Taxes*” e as duas “*portas de acesso*” aos acordos de bitributação: casos práticos

Embora as características gerais do DST indiquem uma maior proximidade com a tributação sobre o consumo do que com a tributação sobre a renda, a ausência de um conceito uniforme e a disseminação de modelos por inúmeros países exigem uma análise individualizada. A adoção de diferentes escopos, estruturas e bases de cálculo podem conduzir a resultados diversos em relação à cobertura desses tributos pelos acordos de bitributação, o que também depende da própria estrutura escolhida para o escopo objetivo e dos tributos

⁶⁷³ *Ibid.*, p. 146.

listados pelos Estados Contratantes em seus tratados.

Nesse espeque, com base nas premissas já estabelecidas na presente dissertação, pretende-se verificar se os DSTs europeu, na forma proposta pela Comissão Europeia e seguida por diversos países, britânico e indiano estão cobertos pelos acordos de bitributação. Para tanto, será utilizado como referencial o artigo 2º, CM-OCDE e suas “*duas portas de acesso*” – a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º, e a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Na mesma linha, busca-se, ao cabo, avaliar se a CIDE-Digital – proposta brasileira para a tributação da economia digital e que pode ganhar força com o provável fracasso do Pilar 1 – está coberta pelos acordos de bitributação brasileiros, especialmente à luz das particularidades do escopo objetivo escolhido pelo Brasil em sua rede de tratados.

4.2.1 O DST europeu

A Comissão Europeia propôs, em 2018, a introdução de um “*Digital Services Tax*” como medida temporária para a tributação da economia digital⁶⁷⁴. Apesar de a proposta não ter recebido apoio total dos países-membros da União Europeia, ela inspirou a introdução de tributos semelhantes em diferentes países dentro e fora do continente europeu.

Consoante a proposta europeia, replicada quase que integralmente por Espanha e França, os serviços sujeitos ao DST envolvem a colocação, em uma interface digital, de publicidade dirigida aos usuários; a transmissão de dados coletados sobre usuários que tenham sido gerados a partir das atividades de tais usuários em interfaces digitais; e a disponibilização de interfaces digitais multifacetadas aos usuários (“*serviços de intermediação*”). Os contribuintes desse tributo, por sua vez, consistem em empresas (i) com receitas globais anuais acima de €750.000.000,00; e (ii) com receitas tributáveis obtidas na União Europeia superiores a €50.000.000,00.

Dessa maneira, o DST europeu consiste em um tributo incidente, a uma alíquota de 3% (três por cento), sobre as receitas brutas derivadas da prestação de serviços digitais, devido ao Estado-Membro onde está localizado o usuário. As receitas atribuíveis a determinada jurisdição seguem regras específicas de acordo com o tipo de serviço envolvido. Ressalta-se,

⁶⁷⁴ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM (2018), 148 final 2018/0073, Brussels, 21 Mar. 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032_018_en.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

ainda, que a proposta não apresenta qualquer dispositivo específico relativo à dedução do DST pago nem a eventual crédito contra o imposto sobre a renda.

Em suma, o DST europeu possui as seguintes características gerais: receitas brutas oriundas da prestação de determinados serviços digitais como base de cálculo; impossibilidade de dedução de despesas; irrelevância da existência de lucros ou perdas para a incidência do tributo; e impossibilidade de crédito do DST pago contra o imposto sobre a renda.

Como defendido no presente estudo, o acesso ao escopo objetivo dos acordos de bitributação pode se dar por meio de duas “*portas*”. A primeira consiste na aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE através de sua definição genérica. A segunda porta, a seu turno, diz respeito ao “*teste de similaridade substancial*” constante no artigo 2(4).

Em relação à primeira “*porta de acesso*”, os parágrafos 1º e 2º estabelecem um limite material, qual seja, os acordos de bitributação cobrem exclusivamente tributos sobre a renda e sobre o capital. É evidente que o DST não representa um tributo sobre o capital, na medida em que carece de qualquer relação com a propriedade de ativos, motivo pelo qual não cabe se alongar nessa questão.

O artigo 2(2) se vale de expressões genéricas, como “*renda total*” e “*elementos da renda*” em uma tentativa de conferir uma definição a “*tributos sobre a renda*”. Contudo, o uso dessas expressões genéricas não confere uma definição propriamente dita, mas sim uma mera observação quanto aos tributos cobertos pelo tratado, ou melhor, uma complementação ao parágrafo precedente.

Apesar da generalidade desses dispositivos e do caráter ampliativo conferido ao artigo 2º, não há que se falar que o DST está coberto pelo escopo objetivo sob o argumento de que ele incide sobre um dos “*elementos da renda*” (receita)⁶⁷⁵. Essa expressão se refere às diferentes categorias de renda existentes (dividendos, juros, entre outras), e não aos momentos de manifestação da renda.

O DST se distingue, ainda, da tributação na fonte prevista nos artigos 10 e 11, CM-OCDE. Os impostos retidos na fonte incidem sobre a renda passiva – recebimento de dividendos e juros, por exemplo. O DST, por sua vez, tributa uma gama específica de serviços, sendo que a CM-OCDE, quanto trata da renda ativa, não se refere, em nenhum momento, à

⁶⁷⁵ A favor desse argumento, cf. SIMMONDS, Laura. Chapter 8: Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy? In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD, item 8.3.3.

tributação com base nas receitas brutas⁶⁷⁶. Tais características destacam a conexão estrutural com os serviços prestados e afastam eventual vínculo com a renda deles derivada, de modo que a receita funciona mais como uma proxy de criação de valor do que de renda⁶⁷⁷, não preenchendo, portanto, os requisitos materiais dispostos nos artigos 2(1) e 2(2). A primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo dos tratados que seguem integralmente o artigo 2º, CM-OCDE está fechada para o DST europeu, independentemente de ter sido implementado antes ou após a assinatura dos tratados.

Da mesma forma, o DST europeu não passa pelo “*teste de similaridade substancial*”. Esse teste é aplicado aos acordos de bitributação celebrados antes da introdução do DST, já que se aplica apenas a tributos novos, instituídos após a assinatura do tratado. Em relação aos tratados assinados após a introdução do DST, a única possibilidade reside nos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE.

A aplicação desse teste consiste em verificar não se um tributo é similar a outro, mas sim identificar, dentro do sistema tributário, qual tributo mais se aproxima daquele criado após a conclusão dos tratados (raciocínio tipológico). Essa análise adota o objeto da tributação e a base de cálculo como elementos determinantes. Questões formais (forma de cobrança, obrigações acessórias, fiscalização, destinação) não são relevantes.

O DST, proposto pela Comissão Europeia e reproduzido por Espanha e França, tem como objeto de tributação a prestação de determinados serviços digitais, e como base de cálculo a receita bruta oriunda dessas atividades. Embora possua características híbridas e incida sobre um dos componentes da renda (receita), o DST, quando analisado sob uma perspectiva global, assemelha-se mais, em sua materialidade e base de cálculo, a um imposto sobre as receitas brutas (“*turnover tax*”) do que a um imposto sobre a renda⁶⁷⁸. A alíquota fixa de 3% (três por cento), a impossibilidade de deduzir despesas em qualquer situação e a aplicabilidade tanto para residentes quanto para não-residentes reforçam a qualificação do DST como um imposto especial sobre as receitas brutas derivadas de um grupo específico de serviços.

Nesse passo, a principal característica do DST europeu reside na tributação das receitas derivadas da prestação de serviços específicos, desconsiderando quaisquer despesas e

⁶⁷⁶ Cf. PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 8.3.2.

⁶⁷⁷ Cf. *Ibid.*, item 8.3.2.

⁶⁷⁸ Em sentido contrário, cf. VAN HORZEN, Fred; VAN ESDONK, Andy. Proposed 3% Digital Services Tax. **International Transfer Pricing Journal**, v. 25, n. 4, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 4.2.

as circunstâncias pessoais dos prestadores de serviços⁶⁷⁹. Vale dizer: esse tributo não possui relação direta com o imposto sobre a renda corporativo, motivo pelo qual não está coberto pelo artigo 2º, CM-OCDE e suas duas “*portas de acesso*”.

De toda sorte, cumpre salientar que, por mais improvável que seja, é possível que o DST europeu esteja coberto pelos acordos de bitributação, a depender da estrutura do escopo objetivo escolhida pelos Estados Contratantes, especialmente dos tributos listados. Isso porque, como analisado no tópico 1.2.1, a lista de tributos visados definida pelos Estados Contratantes possui um efeito ampliativo. Isto é, se um tributo, que não incida essencialmente sobre a renda (em contrariedade aos parágrafos 1º e 2º), for listado pelos Estados Contratantes, ele estará coberto pelo tratado.

A título exemplificativo, imagina-se um tratado, que siga integralmente o artigo 2º, CM-OCDE, mas que inclua um imposto sobre as receitas brutas na lista de tributos visados cuja base de cálculo e objeto de tributação sejam similares ao DST. Dessa forma, o DST europeu poderá estar coberto por esse tratado através do “*teste de similaridade substancial*”, desde que tenha sido introduzido após a assinatura do tratado. Caso contrário, ele permanecerá fora do escopo objetivo, tendo em vista que não preenche os requisitos materiais da primeira “*porta de acesso*” – artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE.

4.2.2 O DST britânico

O DST britânico merece especial atenção, dada as suas particularidades que o distanciam da proposta apresentada pela Comissão Europeia e de outros tributos implementados mundo afora. A introdução desse tributo está alinhada à manifestação do governo britânico no sentido de que a alocação dos direitos de tributar deve considerar a participação do usuário em negócios altamente digitalizados⁶⁸⁰.

Em 2018, o Reino Unido introduziu um tributo incidente, a uma alíquota de 2%

⁶⁷⁹ Cf. ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, 2018, p. 577.

⁶⁸⁰ Cf. OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing, 2018, pp. 171-172. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en. Acesso em: 12 abr. 2022; VELLA, John. Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax. **British Tax Review**, n. 4, 2020, pp. 473-475.

(dois por cento), sobre as receitas resultantes da prestação de serviços a usuários britânicos⁶⁸¹. Dentre esses serviços, estão os serviços de mídia social, ferramentas de busca, e intermediação (*online marketplace*). Para a definição dos contribuintes do DST, o legislador britânico também adotou limites monetários: (i) receitas globais superiores a £500.000.000,00; e (ii) receitas locais superiores a £25.000.000,00.

Segundo consulta divulgada pelo governo britânico⁶⁸², esse tributo estaria em conformidade com compromissos internacionais, de modo que se encontraria fora dos acordos de bitributação assinados pelo Reino Unido, uma vez que incide sobre as receitas brutas, e não sobre a renda. No entanto, as novidades trazidas pelo modelo britânico podem conduzir a uma conclusão diversa sobre sua natureza.

A primeira novidade diz respeito à concessão de uma isenção, por meio da qual os primeiros £25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de libras esterlinas), a título de receitas decorrentes do mercado britânico, não são tributados pelo DST. A segunda particularidade se refere à redução do tributo cobrado em 50% (cinquenta por cento) se o outro usuário estiver localizado em um país com imposto semelhante ao DST britânico, aliviando eventual dupla tributação⁶⁸³. Essa redução é aplicável apenas nos casos dos serviços de intermediação. Tais medidas são apontadas pelo governo britânico, em conjunto com uma alíquota baixa, como justificativas para a não concessão de um crédito do DST pago contra o imposto sobre a renda⁶⁸⁴.

O modelo britânico oferece, ainda, um cálculo alternativo e voluntário, aplicável individualmente a cada tipo de serviço digital⁶⁸⁵. Consoante esse regime optativo, o DST é calculado com base na margem operacional relativa à prestação de serviços digitais no Reino Unido. A margem operacional, por sua vez, é alcançada por meio da dedução de quaisquer despesas operacionais relevantes das receitas de serviços digitais oriundas do território britânico.

Dessa forma, caso a prestação de serviços digitais no Reino Unido seja deficitária,

⁶⁸¹ H&M TREASURY. **Budget 2018**, pp. 44-45. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

⁶⁸² HMRC. Digital Services Tax: Consultation., pp. 31-33. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁶⁸³ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST43300 – Similar DSTs**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst43300>. Acesso em: 10 mai. 2022.

⁶⁸⁴ Cf. OBUOFORIBO, Belema. A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 520.

⁶⁸⁵ HMRC. **Digital Services Tax Manual**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax>. Acesso em: 22 abr. 2022.

nenhum DST será devido sobre as receitas atribuíveis a essa atividade. Há uma clara preocupação do legislador britânico com a capacidade contributiva das empresas sujeitas ao DST, a fim de assegurar que esse tributo não afete, desproporcionalmente, a sustentabilidade das atividades desenvolvidas por contribuintes com baixa margem operacional para usuários do Reino Unido. Em outras palavras, busca-se, por meios alternativos, garantir que a incidência tributária seja mensurada pela capacidade contributiva enquanto corolário do princípio da igualdade tributária e da justiça fiscal.

Apesar de não existir previsão expressa na legislação do DST, o governo britânico reconhece que *“a despesa de DST da empresa está diretamente relacionada ao ganho de suas receitas e é uma obrigação legal de realizar esse negócio”*⁶⁸⁶. O DST pode, então, ser deduzido, desde que incorrido total e exclusivamente para fins da prestação dos serviços digitais, o que acaba ocorrendo na prática.

A concessão de uma isenção (piso para a mensuração da capacidade contributiva no caso), a redução do tributo devido diante da tributação sobre as mesmas receitas em outra jurisdição, e o oferecimento de método alternativo para cálculo do imposto devido demonstram que o DST britânico integra a estrutura do imposto sobre a renda. Por essa razão, tal tributo está coberto pelo artigo 2º, CM-OCDE através de suas duas *“portas de acesso”*.

Em relação à primeira *“porta de acesso”* – aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º – as características expostas acima, quando analisadas em conjunto, deixam claro que esse tributo visa a alcançar os lucros líquidos das empresas de tecnologia. Aproxima-se, assim, mais de um imposto sobre a renda do que de um imposto sobre as receitas brutas (*“turnover tax”*).

De qualquer modo, é possível argumentar que a primeira *“porta de acesso”* sequer estaria disponível para o DST britânico no tocante aos tratados assinados após a sua introdução e que não o listaram como um dos tributos visados. Isso porque, no momento da assinatura do tratado, esse tributo já estava presente no sistema tributário e os Estados Contratantes escolheram não o incluir na lista de tributos visados. Afinal, o próprio Reino Unido se manifestou expressamente contra a inclusão desse tributo no escopo objetivo de seus

⁶⁸⁶ HMRC. **Digital Services Tax Manual – DST47100 - UK CT Deductibility of DST**. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst47100>. Acesso em: 10 mai. 2022.

tratados⁶⁸⁷. Trata-se do efeito restritivo estudado no tópico 1.2.1, segundo o qual a aplicação dos artigos 2(1) e 2(2) é limitada pela lista de tributos visados.

Por outro lado, cumpre lembrar que esse efeito apenas é verificado quando ambos os Estados Contratantes excluem expressamente determinado tributo do escopo objetivo do tratado. A simples omissão ou esquecimento não restringem a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º. Isto é, a ausência de um tributo na lista prevista no artigo 2(3), que não deriva de uma exclusão expressa pelos Estados Contratantes, não significa que este tributo está excluído do escopo objetivo dos tratados se ele se enquadrar nos artigos 2(1) e 2(2).

Entretanto, diante da expressa manifestação do governo britânico relativa à exclusão do DST do escopo de seus tratados e da relevância dessa exação para a arrecadação tributária, é difícil sustentar que se trata de mero esquecimento. Dessa forma, é bastante questionável se esse tributo ainda poderia estar coberto, por meio da aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), nos casos dos acordos de bitributação celebrados após a sua introdução. Sendo assim, considerando que o “*teste de similaridade substancial*” não é aplicável nestes casos, o DST britânico estaria fora do escopo objetivo dos tratados assinados após a sua criação, muito embora incida essencialmente sobre a renda, motivo pelo qual é recomendável que ele seja incluído na lista de tributos visados.

No tocante à segunda “*porta de acesso*” – “*teste de similaridade substancial*” disposto no artigo 2(4) e aplicável apenas aos tratados assinados antes da introdução do tributo em questão – o DST britânico se mostra um tributo substancialmente similar ao imposto sobre a renda. Isso porque, seu objeto de tributação e sua base de cálculo, enquanto elementos determinantes para a aplicação do referido teste, assemelham-se à estrutura do imposto sobre a renda corporativo, por meio da qual se busca gravar os lucros líquidos auferidos pelos contribuintes de acordo com a capacidade contributiva.

Deste modo, diferentemente de outros modelos de DST espalhados pelo mundo, a versão britânica está coberta pelos acordos de bitributação tanto por meio da aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, quanto pela aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Todavia, importa ressaltar que o DST britânico não está coberto pelos acordos de bitributação celebrados pelo Reino Unido após a introdução desse tributo, uma vez que o “*teste de similaridade substancial*” não pode ser aplicado nestes casos, e a lista de tributos visados restringe a aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2).

⁶⁸⁷ HMRC. Digital Services Tax: Consultation., pp. 31-33. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf. Acesso em: 10 mai. 2022.

A cobertura pelo escopo objetivo dos acordos de bitributação significa que a incidência do DST está limitada pelas cláusulas convencionais e pelos métodos de eliminação de dupla tributação, sendo defeso ao Reino Unido exercer seu direito de tributar indiscriminadamente. No entanto, duas questões subsistem e merecem uma maior atenção. Primeiro, se esses métodos são realmente aplicáveis. E, se aplicáveis, como o alívio da dupla tributação será operacionalizado em relação a um tributo incidente sobre a receita bruta derivada da prestação de serviços específicos.

O Estado da residência é responsável por eliminar a dupla tributação, podendo isentar os rendimentos estrangeiros da base tributável nacional, ou creditar os impostos pagos no Estado da fonte⁶⁸⁸. A aplicação desses métodos apenas é obrigatória se a tributação no Estado da fonte estiver “*em conformidade com a convenção*”. Ou seja, o Estado da residência não é obrigado a fornecer qualquer forma de alívio à dupla tributação se o Estado da fonte exercer seu direito de tributar em contrariedade com as cláusulas convencionais⁶⁸⁹.

Nesse contexto, é possível argumentar que a incidência do DST contrariaria o tratado. Isso porque, a prestação de serviços, objeto da incidência do DST, é normalmente disciplinada pelo artigo 7º, CM-OCDE, segundo o qual os lucros da empresa serão tributados apenas no Estado da residência, salvo se existente um estabelecimento permanente no Estado da fonte ao qual os lucros estejam efetivamente conectados. Como o DST britânico alcança serviços prestados sem qualquer presença física, a tributação pelo Estado da fonte sem a caracterização de um estabelecimento permanente violaria o artigo 7º, CM-OCDE. Conseqüentemente, o Estado da residência não estaria obrigado a conceder um alívio à dupla tributação, nos termos do artigo 23, CM-OCDE.

A *segunda questão* se refere à operacionalização do alívio à dupla tributação no caso de um tributo incidente sobre a receita bruta derivada da prestação de determinados serviços. Como bem explicado por Pasquale PISTONE e Andreas ULLMANN⁶⁹⁰, os lucros de uma empresa são afetados por diferentes fatores, tais como condições gerais de mercado, modelo de

⁶⁸⁸ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, arts. 23A e 23B. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en. Acesso em: 10 abr. 2021.

⁶⁸⁹ Cf. KOFLER, Georg; PÖTGENS, Frank. Article 23 – Methods for Elimination of Double Taxation – Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics IBFD, item 3.2.1.3; RUST, Alexander. Article 23; Exemption/Credit Methods. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, v. II, 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021, pp. 1.813-1.815.

⁶⁹⁰ PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 8.4.1.

negócios e os custos incorridos. Dessa forma, quando o imposto sobre a renda cobrado pelo Estado da residência se vale dos lucros líquidos (prática mais comum), a aplicação do método de alívio à dupla tributação a um tributo baseado em receita produz algumas dificuldades.

Ao aplicar o método de crédito e o método de isenção com progressão, o Estado da residência deve determinar os lucros derivados de atividades no Estado de fonte de acordo com sua própria legislação tributária. No método de crédito, isso é necessário para calcular o crédito máximo disponível, enquanto, no método de isenção, determina-se a parte que o Estado da residência deve excluir de sua base tributária. Ocorre que, diante da estrutura geral do DST, é possível que o contribuinte tenha que recolher esse tributo apesar de não apresentar lucros significativos. Neste caso, os lucros provenientes do Estado da residência são bastante inferiores aos tributos pagos no Estado da fonte, deixando uma parte substancial da renda sem qualquer alívio⁶⁹¹.

Por essa razão, alguns autores sugerem a alteração dos acordos de bitributação para assegurar a efetiva aplicação do alívio à dupla tributação. Isso passa, essencialmente, pela inclusão do DST britânico na lista de tributos visados e de uma previsão especial para regular como a eventual dupla tributação criada pelo DST seria eliminada⁶⁹².

Essa medida já foi adotada parcialmente pelo Reino Unido em relação ao imposto sobre receitas petrolíferas (“*petrol tax*”). O tratado entre o Reino Unido e os Estados Unidos contém previsão especial para lidar com a eliminação da dupla tributação gerada pelo “*petrol tax*”, segundo a qual o montante a título de imposto sobre as receitas petrolíferas do Reino Unido permitido como crédito contra o imposto estadunidense será limitado ao montante atribuível à renda tributável de fonte britânica⁶⁹³.

De qualquer modo, não se pretende, aqui, discutir as eventuais violações aos acordos de bitributação geradas pela cobrança do DST nem as formas de conceder um alívio à dupla tributação⁶⁹⁴, mas tão somente destacar os efeitos derivados da inclusão ou não desse tributo no escopo objetivo dos tratados. Potenciais violações aos tratados, eventuais situações de dupla tributação e seus respectivos métodos de eliminação devem ser objeto de estudo apartado e dependem, essencialmente, das espécies de cláusulas distributivas constantes em

⁶⁹¹ *Ibid.*, item 8.4.1.

⁶⁹² *Ibid.*, item 8.5.

⁶⁹³ Cf. Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to taxes on income and on capital gains (24 July 2001). Treaties IBFD.

⁶⁹⁴ Sobre os potenciais conflitos com os acordos de bitributação, cf. SINNIG, Julia. **Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation**. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2022, pp. 168-174.

cada acordo de bitributação.

4.2.3 O DST indiano

O modelo indiano também exige uma análise apartada, uma vez que se trata de um dos primeiros tributos introduzidos para lidar com os desafios da economia digital. Além disso, apresenta importantes particularidades e mudanças em seu escopo e sua estrutura ao longo dos últimos anos que dificultam a identificação de sua natureza.

Em 2016, a Índia introduziu o chamado “*equalisation levy 1.0*”. Trata-se de tributo incidente, a uma alíquota de 6% (seis por cento), sobre os pagamentos recebidos por não-residentes em relação à prestação de determinados serviços a residentes ou não-residentes com um estabelecimento permanente na Índia, desde que superiores a INR 100.000,00 (cem mil rúpias indianas)⁶⁹⁵. Esses serviços incluem publicidade online, qualquer disponibilização de espaço publicitário digital, ou qualquer outra instalação ou serviço para fins de publicidade online.

Contudo, existem três situações nas quais esse tributo não é aplicável⁶⁹⁶. O primeiro caso se refere ao prestador de serviço não-residente que possui um estabelecimento permanente na Índia, ao qual o serviço está efetivamente conectado. Em segundo lugar, quando o valor agregado da contraprestação por serviço recebido ou a receber pelo não-residente de uma pessoa residente na Índia e exercendo negócios ou profissão, ou de um não-residente com estabelecimento permanente na Índia, não exceda determinado limite monetário. A terceira situação envolve o pagamento de serviço por pessoa residente na Índia, ou por estabelecimento permanente na Índia em transações para consumidor final (*B2C*).

Essas situações de inaplicabilidade do “*equalisation levy*” explicitam uma conexão com a noção de “*presença econômica significativa*”, haja vista que não-residentes com estabelecimento permanente na Índia estão fora do escopo desse tributo. A Ação n. 1 do Projeto BEPS já esclarecia, em certa medida, essa relação ao indicar as principais características dessa exceção. Segundo esse documento, o “*equalisation levy*” consiste em de tributo “*destinado a resolver uma disparidade no tratamento tributário entre fornecedores estrangeiros e nacionais*

⁶⁹⁵ ÍNDIA. Finance Act 2016 – Chapter VIII. Disponível em <https://www.cbic.gov.in/resources/htdocs-cbec/fin-act2016.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

⁶⁹⁶ *Ibid.*, art. 165(2).

de produtos através de uma presença online”. Trata-se de uma “alternativa para enfrentar os desafios tributários mais amplos da economia digital”, evitando “algumas das dificuldades decorrentes da criação de novas regras de atribuição de lucros para fins de um nexo baseado em presença econômica significativa”⁶⁹⁷.

Esse tributo não integra, a princípio, a legislação do imposto sobre a renda, motivo pelo qual é improvável a concessão de um crédito do imposto pago na outra jurisdição⁶⁹⁸. Por essa razão, a Ação n. 1 do Projeto BEPS alertava para a necessidade de estruturar esse tributo de modo que incida apenas nas situações em que os pagamentos não sejam tributados no Estado da residência ou estejam submetidos a alíquotas baixas⁶⁹⁹.

Desde o estudo das alternativas para a tributação da economia digital e a concepção do “*equalisation levy*”⁷⁰⁰, o governo indiano defende que esse tributo está fora de seus acordos de bitributação, muito embora reconheça que ele se assemelha a um imposto retido na fonte⁷⁰¹. Por outro lado, em entrevista concedida ao portal *Business Today India*, o Secretário da Receita indiana manifestou entendimento contrário ao próprio documento do governo⁷⁰². Consoante o Secretário, o “*equalisation levy 1.0*” consiste em um tributo direto sobre a renda, afirmando que “*embora as pessoas estejam vendo isso como um imposto indireto, este é um imposto direto*” e “*é realmente imposto de renda*”.

Apesar da aparente contradição entre o estudo publicado pelo governo indiano e o entendimento manifestado pelo Secretário da Receita, importa recordar que a denominação, a mera inclusão do tributo em capítulo diverso da legislação e a intenção legislativa não são relevantes para determinar a natureza dessa exação. É necessário examinar a estrutura do tributo em questão sob uma perspectiva global.

Dentro desse contexto, Roland ISMER e Christoph JESCHECK sustentam que o

⁶⁹⁷ OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015, pp. 115-117. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 31 jan. 2022.

⁶⁹⁸ Cf. KAKA, Porus F. Taxation of the Digital Economy: The Equalization Tax (India). In: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 146-147.

⁶⁹⁹ OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 117. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 31 jan. 2022.

⁷⁰⁰ ÍNDIA. Proposal for Equalization Levy on Specific Transactions – Report of the Committee on Taxation of E-Commerce, 2016, pp. 75-77. Disponível em: <https://www.incometaxindia.gov.in/News/Report-of-Committee-on-Taxation-of-e-Commerce-Feb-2016.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2022.

⁷⁰¹ Sobre as sutis diferenças entre o “*equalisation levy*” e os tributos retidos na fonte, cf. TURINA, Alessandro. Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, 2018, pp. 511-516.

⁷⁰² MONDAL, Dipak. “There will not be in future any retrospective taxation”. *Business Today*, 2016. Disponível em: <https://www.businesstoday.in/magazine/features/story/revenue-secy-hasmukh-adhia-on-countrys-tax-issues-62637-2016-05-25>. Acesso em: 21 jul. 2022.

“*equalisation levy 1.0*” está coberto pelos acordos de bitributação⁷⁰³. Segundo esses autores, embora o destinatário do serviço seja responsável pela dedução e pela transferência do tributo (6% do preço) para as autoridades fiscais, a carga tributária é suportada pelo prestador do serviço, o qual recebe um pagamento menor em contrapartida. Sobre este aspecto, pouca importa se será realizado um “*gross-up*” do preço acordado com o prestador não-residente a fim de repassar o encargo tributário ao tomador indiano, haja vista que a incidência econômica não é determinante para a inclusão de certo tributo no escopo objetivo dos tratados.

Nesse sentido, vale mencionar a decisão proferida pela Corte Federal de Moscou, na qual se reconheceu a irrelevância do “*gross-up*” para fins de cobertura de determinado tributo pelos acordos de bitributação. No caso concreto, as autoridades fiscais russas argumentaram que o contribuinte não tinha direito a crédito quando o imposto estrangeiro retido na fonte for suportado pelo pagador (“*gross-up*”). O Tribunal afastou a posição fazendária, ressaltando que não faz diferença se o imposto estrangeiro foi suportado pelo pagador em decorrência de uma cláusula de “*gross-up*” ou não⁷⁰⁴.

Outro elemento que reforça a posição de ISMER e JESCHECK diz respeito ao fato de que o “*equalisation levy 1.0*” não incide quando o prestador não-residente possui um estabelecimento permanente na Índia, situação na qual se aplica o imposto sobre a renda e despesas podem ser deduzidas. Ou seja, apresenta-se como um complemento ao imposto sobre a renda indiano quando o prestador de serviço não-residente não possui presença física no território indiano, a fim de preservar o direito de tributar da administração indiana enquanto Estado de fonte. Tal tributo busca, assim, alcançar a renda do prestador não-residente, preenchendo o conceito de renda extraído do artigo 2º, CM-OCDE, tal como examinado nos tópicos 1.1.2.2 e 4.1.

Acrescenta-se, ainda, que os pagamentos sujeitos ao “*equalisation levy 1.0*” são

⁷⁰³ ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, 2018, p. 575; ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. *Intertax*, v. 45, n. 5, 2017, pp. 382-390. No mesmo sentido, cf. JOLLY, Sachit. The Equalisation Levy: Dodging Existing Treaty Obligations Through a ‘Moral Tax’. *British Tax Review*, n. 4, 2020, pp. 587-596; TURINA, Alessandro. Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, 2018, pp. 516-519.

⁷⁰⁴ Cf. MATCHEKHIN, Viktor; SOLOVEVA, Natalia; TOKAREVA, Christina. Russia: Branch Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Rotterdam: IFA, 2016, p. 694. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1564/ifa-cahier-2016-vol101b-russia.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2022.

isentos do imposto sobre a renda indiano⁷⁰⁵. Tal isenção não está presente nos demais modelos de DSTs, os quais mantêm a tributação corporativa sobre os valores submetidos ao DST. O Regulamento do Imposto sobre a Renda indiano também prevê que o pagador, residente na Índia e responsável pela retenção desse tributo, está proibido de deduzir da base de cálculo de seu imposto sobre a renda as importâncias pagas ou a pagar a prestadores de serviços não-residentes, caso esses montantes estejam sujeitos ao “*equalisation levy 1.0*” e este tributo não tenha sido efetivamente recolhido⁷⁰⁶. Essa previsão se assemelha a outras constantes na legislação do imposto sobre a renda acerca da impossibilidade de dedução de pagamentos sujeitos à tributação na fonte. Nesse sentido, se o “*equalisation levy*” não fosse um imposto sobre a renda, eventual dupla tributação não seria possível e, portanto, não haveria necessidade de conceder essa isenção nem de penalizar o pagador com a negativa de dedução do imposto sobre a renda.

Nessa toada, vale destacar algumas diferenças relevantes entre o “*equalisation levy 1.0*” (coberto pelo artigo 2º, CM-OCDE) e o DST europeu (fora do escopo objetivo dos tratados)⁷⁰⁷. Primeiro, enquanto a estrutura do tributo indiano busca preservar o direito de tributar da Índia na condição de Estado de fonte (tal como ocorre nas cláusulas distributivas dos tratados relativas a dividendos, juros, royalties e serviços técnicos), o modelo europeu foge da clássica dicotomia residência-fonte, focando exclusivamente na criação de valor pelo usuário do serviço digital. Outra diferença diz respeito ao escopo mais focado do DST europeu, o qual visa a alcançar a disponibilização de serviços em interfaces digitais, enquanto o “*equalisation levy 1.0*” atinge os serviços de publicidade e abre espaço para a posterior inclusão de quaisquer serviços, tal como efetivamente ocorreu em 2020. Terceiro, o tributo indiano adota a fonte de pagamento como nexo para a tributação; o DST europeu emprega a localização do usuário com base no endereço IP, o que acaba promovendo diferenças também na alocação das receitas tributáveis. Por fim, destaca-se a diferença relativa ao contribuinte do tributo, uma vez que, no “*equalisation levy 1.0*”, não está claro se o contribuinte é o prestador ou o tomador dos serviços. No caso do DST europeu, os contribuintes são definidos por meio de limites monetários globais e locais, sendo que a receita, utilizada como proxy, está mais ligada à criação de valor do que à capacidade contributiva.

⁷⁰⁵ ÍNDIA. Income Tax Act 1961, art. 10. Disponível em: <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>. Acesso em: 21 jul. 2022.

⁷⁰⁶ *Ibid.*, art. 40 (a), (ib).

⁷⁰⁷ Cf. GOVIND, Sriram. Chapter 7: Unilateralism in Taxing the Digitalized Economy: Comparing the EU Digital Services Tax Proposal and the Indian Equalization Levy. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD, item 7.2-7.4.

Deste modo, o “*equalisation levy 1.0*”, por mais que possua uma base restrita, assemelha-se a um imposto retido na fonte, tal como ocorre nos casos de pagamento de dividendos (artigo 10, CM-OCDE), juros (artigo 11, CM-OCDE), royalties (artigo 12, CM-ONU), serviços técnicos (artigo 12-A, CM-ONU) e serviços digitais automatizados (artigo 12-B, CM-ONU), adotando a fonte de pagamento como nexa para a tributação. Diferentemente do DST europeu, o “*equalisation levy 1.0*”, quando analisado de forma global, aproxima-se da estrutura do imposto sobre a renda indiano⁷⁰⁸, razão pela qual está coberto pelo artigo 2º, CM-OCDE tanto pela aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), quanto pelo “*teste de similaridade substancial*”.

Neste ponto, aplica-se o mesmo raciocínio desenvolvido para o DST britânico. Isto é, embora o “*equalisation levy 1.0*” incida essencialmente sobre a renda, ele está fora do escopo objetivo dos tratados assinados pela Índia após sua introdução em virtude do efeito restritivo da lista de tributos visados. Como se trata de tributo bastante relevante para a administração tributária, existindo, inclusive, manifestação expressa do governo indiano contra sua inclusão no escopo objetivo dos tratados, a não inclusão nos tratados celebrados após sua implementação não consubstancia mero esquecimento ou omissão.

Em 2020, o governo indiano ampliou esse tributo, o qual passou a gravar a contraprestação recebida por “*operadores de comércio eletrônico*” a uma alíquota de 2% (dois por cento)⁷⁰⁹. Essas mudanças foram introduzidas por meio de emendas ao Orçamento de 2020, não tendo sido objeto de quaisquer debates no Parlamento indiano⁷¹⁰. Surgiu, assim, o “*equalisation levy 2.0*”, cujo escopo e estrutura diversas justificam uma análise individualizada.

O “*equalisation levy 2.0*” incide em três cenários. Primeiro, quando os bens ou serviços são fornecidos/facilitados pelo operador de comércio eletrônico a uma pessoa residente na Índia. A segunda situação envolve um não-residente que promove a venda de anúncios direcionados ou a venda de dados coletados de pessoas residentes na Índia ou usando endereço

⁷⁰⁸ No mesmo sentido, cf. WAGH, Sagar. The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, 2016, pp. 549-551, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; MEHTA, Amar. “Equalization Levy” Proposal in Indian Finance Bill 2016: is it legitimate tax policy or an attempt of treaty dodging? **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 22, n. 2, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, item 6. Em sentido contrário, cf. AVI-YONAH, Reuven. Three steps forward, one step back? Reflections on “google taxes” and the destination-based corporate tax. **Nordic Tax Journal**, n. 2, 2016, pp. 71-72.

⁷⁰⁹ ÍNDIA. Finance Act 2020 – Chapter VI – Part VI. Disponível em: <https://egazette.nic.in/WriteReadData/2020/218938.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

⁷¹⁰ Cf. JOLLY, Sachit. The Equalisation Levy: Dodging Existing Treaty Obligations Through a ‘Moral Tax’. **British Tax Review**, n. 4, 2020, p. 590.

IP localizado na Índia. Terceiro, uma pessoa que compra bens ou serviços usando um endereço IP localizado na Índia. Neste ponto, já é possível notar diferenças significativas em relação à versão 1.0, tendo em vista que se afasta, ainda que parcialmente, da fonte de pagamento como nexos para a tributação, focando na localização do usuário, o que demonstra a atribuição de uma maior relevância à criação de valor pelo usuário.

A legislação indiana prevê a exclusão de algumas situações do escopo do “*equalisation levy 2.0*”. Dentre elas, destacam-se o não-residente com EP na Índia quando o fornecimento de bens ou a prestação de serviços de comércio eletrônico estejam efetivamente conectados a tal estabelecimento permanente; os serviços sujeitos ao “*equalisation levy 1.0*”; e as receitas brutas relativas às mercadorias vendidas/serviços prestados a residentes, não-residentes ou pessoas que utilizem endereços IP na Índia inferiores a INR 20.000.000,00 por ano.

O Orçamento de 2021 ampliou ainda mais o “*equalisation levy 2.0*”⁷¹¹. Isso porque, esclareceu que as definições de “*venda online de bens*” e “*prestação online de serviços*” incluem também a aceitação de oferta para venda; a colocação de pedido de compra; a aceitação do pedido de compra; o pagamento da contraprestação; e o fornecimento de bens ou prestação de serviços. Sobre este aspecto, o governo ressaltou, ainda, que a contraprestação recebida ou a receber pelo fornecimento de comércio eletrônico deve incluir a contraprestação pela venda de mercadorias, independentemente de o operador de comércio eletrônico deter a propriedade dos bens. Inclui também a contraprestação pela prestação de serviços, independentemente de o serviço ser fornecido ou facilitado pelo operador de comércio eletrônico.

Dessa forma, observa-se que o “*equalisation levy 2.0*” é muito mais amplo que seu irmão mais velho, o qual está limitado aos serviços de publicidade. O esclarecimento apresentado no Orçamento de 2021 demonstra que a versão 2.0 pode alcançar, inclusive, atividades tradicionais. No “*equalisation levy 2.0*”, o próprio operador de comércio eletrônico não-residente deve pagar o tributo em bases trimestrais, inexistindo obrigação do pagador residente na Índia de reter e recolher o tributo. Ou seja, as principais diferenças entre esses tributos se resumem ao escopo e à forma de recolhimento do tributo.

A legislação indiana se preocupa tanto com a fonte de pagamento quanto com a localização do usuário, buscando tributar as receitas brutas do não-residente que explora o mercado indiano. No entanto, o legislador indiano não forneceu maiores orientações sobre como as receitas auferidas pelo prestador não-residente serão alocadas. Apesar de o

⁷¹¹ ÍNDIA. Finance Act 2021 – Chapter VI – Part XV. Disponível em: <https://egazette.nic.in/WriteReadData/2021/226208.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

“*equalisation levy 2.0*” se aproximar, de um lado, do DST europeu quanto à preocupação com a criação de valor pelo usuário, a legislação indiana mantém, de outro, uma estreita conexão com a própria versão 1.0 e, conseqüentemente, com o sistema de tributação sobre a renda. Não se trata, assim, de uma nova materialidade, mas sim um mero complemento da versão inicial (versão turbinada), apresentando um escopo extremamente amplo que transborda os negócios inseridos na economia digital. Por essa razão, ele foi introduzido por meio de emendas ao Orçamento de 2016 e não incide sobre os pagamentos sujeitos ao “*equalisation levy 1.0*”.

Não à toa, as transações caracterizadas como royalties ou remunerações por serviços técnicos também são isentas do “*equalisation levy 2.0*”, sujeitando-se apenas ao imposto sobre a renda. Além disso, os pagamentos sujeitos a esse tributo estão fora do campo de incidência do imposto sobre a renda⁷¹². Esses elementos reforçam que, por mais que a versão 2.0 introduza a localização do usuário como nexos para a tributação, tal tributo continua integrando a estrutura do imposto sobre a renda indiano.

Dessa forma, é possível afirmar que se trata de uma mistura do “*equalisation levy 1.0*”, em maior escala, com o DST europeu, na medida em que, de um lado, mantém a fonte de pagamento como nexos para tributação a fim de preservar os direitos tributários da Índia enquanto Estado de fonte e apresenta escopo alargado, e, de outro, introduz a localização do usuário como elemento de conexão. A diferença entre a retenção na fonte pelo pagador residente na Índia (versão 1.0) e o recolhimento em bases trimestrais pelo próprio operador de comércio eletrônico não-residente (versão 2.0) não impacta no raciocínio ora desenvolvido, na medida em que a forma de recolhimento é irrelevante para fins do escopo objetivo dos acordos de bitributação, o que fica claro pela própria redação do artigo 2(1), CM-OCDE.

Embora o “*equalisation levy 2.0*” não se assemelhe, de forma geral, aos tributos incidentes na fonte sobre dividendos, juros ou royalties, tal como ocorre na versão 1.0, ele visa a alcançar a renda gerada pelo prestador de serviço não-residente⁷¹³. Essa natureza resta evidente pela isenção do imposto sobre a renda concedida aos pagamentos submetidos ao “*equalisation levy 2.0*”, pela não incidência no caso de um operador de comércio eletrônico com estabelecimento permanente na Índia, e pelo escopo extremamente amplo que pode abranger, inclusive, atividades tradicionais.

⁷¹² ÍNDIA. Finance Act 2021 – Chapter VI – Part XV. Disponível em: <https://egazette.nic.in/WriteReadData/2021/226208.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

⁷¹³ Na mesma linha, cf. JOLLY, Sachit. The Equalisation Levy: Dodging Existing Treaty Obligations Through a ‘Moral Tax’. *British Tax Review*, n. 4, 2020, pp. 587-596.

Portanto, quando examinado de forma global, o “*equalisation levy*”, em suas duas versões, aproxima-se mais de um imposto sobre a renda, estando coberto pelos acordos de bitributação indianos tanto por meio da aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, quanto pela aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Contudo, cumpre destacar que, assim como no caso britânico, esse tributo não está coberto pelos acordos de bitributação celebrados pela Índia após sua introdução, já que a lista de tributos visados restringe a aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2) e o “*teste de similaridade substancial*” não está disponível nestes casos.

4.2.4 A CIDE-Digital: o DST brasileiro

Importa, ainda, examinar a principal proposta brasileira para a tributação da economia digital, à luz dos acordos de bitributação pátrios. Embora essa alternativa esteja parada no Congresso Nacional, ela pode ganhar força em virtude da complexa e improvável implementação do Pilar 1 e da disseminação de DSTs por inúmeros países, inclusive aqueles que assinaram o acordo da OCDE (Canadá, por exemplo).

O Projeto de Lei n. 2.358/2020, de autoria do Deputado Federal João Maia (PL/RN), propõe a instituição de uma Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico incidente sobre a “*receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia*” (CIDE-Digital). O produto da arrecadação será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, regulado pela Lei n. 11.540/2007.

Os “*serviços digitais*” abarcados pelo campo de incidência da CIDE-Digital são:

- (i) exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil;
- (ii) disponibilização de uma plataforma digital que permite que usuários entrem em contato e interajam entre si, com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que um deles esteja localizado no Brasil; e
- (iii) transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por esses usuários.

A base de cálculo é o valor total da receita bruta proporcional aos usuários localizados no Brasil. Considera-se localizado no território brasileiro o usuário que acessar a

plataforma digital por meio de dispositivo localizado no Brasil, com base no endereço IP ou outros instrumentos de geolocalização disponíveis

O contribuinte da CIDE-Digital é determinado com base em limites monetários. Trata-se de pessoa jurídica, domiciliada no Brasil ou no exterior, pertencente a grupo econômico, que tenha auferido, no ano-calendário anterior, receita bruta global superior ao equivalente a R\$ 3 bilhões, e receita bruta superior a R\$ 100 milhões no Brasil.

A novidade trazida pela CIDE-Digital diz respeito à aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a receita bruta obtida. Aplica-se a alíquota de 1% (um por cento) sobre a parcela da receita bruta até R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais). Entre R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) e R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), a alíquota é de 3% (três por cento). A alíquota sobe para 5% (cinco por cento) quando a receita bruta ultrapassar R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Ademais, a CIDE-Digital estabelece a aplicação subsidiária das disposições relativas à legislação do Imposto de Renda, “*especialmente quanto às penalidades e demais acréscimos cabíveis*”. No entanto, nada foi dito sobre a possibilidade de dedução do valor pago da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Dentro desse contexto, é relevante avaliar se essa contribuição estaria coberta pelos acordos de bitributação brasileiros, especialmente considerando a interpretação restritiva escolhida pelo Brasil e a importância do “*teste de similaridade substancial*”. A inclusão da CIDE-Digital depende, essencialmente, da estrutura de cada tratado, podendo ocorrer por meio da aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), ou pelo “*teste de similaridade substancial*” previsto no artigo 2(4).

Para fins da presente análise, a rede brasileira é dividida em dois grupos. O primeiro grupo é formado por 19 (dezenove) tratados que não apresentam o artigo 2(1) e o artigo 2(2)⁷¹⁴. Nestes casos, a única “*porta de acesso*” disponível reside no “*teste de similaridade substancial*”. O segundo grupo contém tratados que possuem o primeiro, segundo ou ambos os parágrafos, o que significa que a primeira “*porta de acesso*” também está disponível⁷¹⁵.

⁷¹⁴ ADT Brasil-Áustria (1975); ADT Brasil-China (1991); ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015); ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011); ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018); ADT-Brasil-Finlândia (1996); ADT Brasil-França (1971); ADT Brasil-Hungria (1986); ADT Brasil-Índia (1988/2013); ADT Brasil-Israel (2002); ADT Brasil-Japão (1967/1976); ADT Brasil-Luxemburgo (1978); ADT Brasil-Noruega (1980/2014); ADT Brasil-Portugal (2000); ADT Brasil-Rússia (2004); ADT Brasil-Suécia (1975); ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008); ADT Brasil-Turquia (2010); ADT Brasil-Venezuela (2005).

⁷¹⁵ ADT Brasil-África do Sul (2003/2015); ADT Brasil-Argentina (1980/2017); ADT Brasil-Bélgica (1972/2002); ADT Brasil-Canadá (1984); ADT Brasil-Chile (2001); ADT-Brasil-Colômbia (2022); ADT Brasil-

Como demonstrado no Capítulo 1, a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” foca na essência do tributo, e não em aspectos formais, adotando como referencial a lista de tributos visados definida por ambos os Estados Contratantes. É perfeitamente possível que um tributo criado pelo Estado A seja comparado com um tributo listado pelo Estado B.

Dessa maneira, importa verificar se a CIDE-Digital é “*substancialmente similar*” ao “*imposto federal sobre a renda*” listado pelo Brasil em todos os seus tratados. A análise está restrita às particularidades da política brasileira, à base de cálculo e ao objeto de tributação.

Em suma, a CIDE-Digital representa um tributo sobre a receita bruta derivada da prestação de determinados serviços digitais para usuários localizados no Brasil, à alíquota de 3% (três por cento). O objeto da tributação é a “*prestação de serviços digitais a usuários localizados no Brasil*”, e a base de cálculo é a receita bruta derivada da prestação de tais serviços.

Considerando essa estrutura e os principais critérios para aplicação do “*teste de similaridade substancial*”, a CIDE-Digital não está coberta pelo primeiro grupo de tratados brasileiros. Embora tenha características híbridas e se concentre em um dos componentes da renda (receita), a CIDE-Digital está mais próxima da COFINS, instituída pelas Leis n. 9.718/98 e 10.833/03, do que do “*imposto federal sobre a renda*”. A CIDE-Digital e a COFINS possuem a mesma materialidade (prestação de serviços) e base tributária (receita bruta derivada da prestação de serviços). Em outras palavras, a CIDE-Digital se aproxima mais de um “*imposto sobre o faturamento*”, já presente no sistema tributário brasileiro e não listado pelo Brasil em nenhum de seus tratados, do que do imposto sobre a renda.

Poder-se-ia argumentar que a CIDE-Digital está incluída pelos tratados que contêm disposições equivalentes aos artigos 2(1) e/ou 2(2), CM-OCDE devido às suas definições gerais (“*renda total*”, “*elementos da renda*”). A presença destes dispositivos permite a cobertura de impostos existentes no momento da assinatura do tratado, ou de novos impostos, desde que incidam essencialmente sobre a renda e que não tenham sido expressamente excluídos do rol de tributos visados. Ao incluir os parágrafos 1º, 2º ou ambos, o Brasil e seus parceiros optaram expressamente por uma interpretação abrangente do escopo objetivo de seus tratados.

No entanto, tal interpretação não pode ir além dos limites materiais definidos por essas disposições. Conforme estudado no Capítulo 1, a expressão “*elementos da renda*”

Eslováquia/República Tcheca (1986); ADT Brasil-Espanha (1974); ADT Brasil-Ecuador (1983); ADT Brasil-Filipinas (1983); ADT Brasil-Itália (1978); ADT Brasil-México (2003); ADT Brasil-Países Baixos (1990); ADT Brasil-Peru (2006); ADT Brasil-Polônia (2022); ADT Brasil-Reino Unido (2022); ADT Brasil-Singapura (2018); ADT Brasil-Suíça (2018); ADT Brasil-Ucrânia (2002); e ADT Brasil-Uruguai (2019).

consubstancia uma referência aos regimes tributários cedulares, e não aos elementos que compõem a renda propriamente ditos. Refere-se, portanto, às diferentes categorias de renda existentes (dividendos, juros, royalties). Por essa razão, a despeito de a CIDE-Digital incidir sobre um dos componentes da renda, ela não está coberta pelos tratados brasileiros, mesmo por aqueles que contêm disposições como os artigos 2(1) e 2(2), já que não se trata de um tributo sobre a renda.

Deste modo, a CIDE-Digital não está coberta pelos acordos de bitributação brasileiros, seja por aqueles que apresentam apenas a lista de tributos visados e o “*teste de similaridade substancial*”, seja por aqueles que seguem quase integralmente o artigo 2º, CM-OCDE, contendo os parágrafos 1º e/ou 2º.

4.3 Síntese conclusiva do capítulo

A inclusão de determinado tributo no escopo objetivo dos acordos de bitributação demanda uma análise individualizada. Isso porque, ela não depende apenas da natureza do tributo em questão, mas também da estrutura de artigo 2º adotada pelos Estados Contratantes, especialmente dos tributos listados no tratado. Essa análise se mostra particularmente complexa nos casos dos DSTs, introduzidos por diferentes países ao redor do globo e que incidem sobre a receita bruta derivada da prestação de determinados serviços digitais.

Nesse passo, constatou-se que fato de determinado tributo incidir sobre as receitas brutas não afasta, necessariamente, a sua natureza de um imposto sobre a renda, desde que ele busque gravar os lucros líquidos do contribuinte. Dessa forma, para fins de identificação da natureza de determinado tributo e de cobertura pelo escopo objetivo dos acordos de bitributação, não basta examinar uma única e isolada característica, mas se deve olhar para a estrutura global dessa exação.

Os DSTs apresentam as seguintes características gerais: receita bruta como base de cálculo; nenhuma dedução de despesas é permitida; irrelevância da situação global de lucros ou perdas do contribuinte; ausência de relação com a margem de lucro real do contribuinte; impossibilidade de creditamento contra o imposto sobre a renda doméstico ou estrangeiro; e aplicação indiscriminada a serviços transfronteiriços e domésticos, e a contribuintes estrangeiros e domésticos. Quando analisadas sob uma perspectiva global, essas características

do DST o aproximam mais de um imposto sobre as receitas brutas (“*turnover tax*”) do que de um imposto sobre a renda, estando, portanto, fora do escopo objetivo dos tratados.

Apesar de ser bastante improvável, é possível que o DST esteja coberto pelos acordos de bitributação, a depender da estrutura do escopo objetivo escolhida pelos Estados Contratantes, especialmente dos tributos listados. Isso porque, os Estados Contratantes podem incluir um tributo ao qual o DST seja considerado “*substancialmente similar*”, consubstanciando o efeito ampliativo da lista de tributos visados. De todo modo, o DST, ao congrega as características gerais referidas acima, afasta-se de um imposto sobre a renda (este é exatamente o caso do DST proposto pela Comissão Europeia).

Por outro lado, a estrutura e as características particulares dos DSTs britânico e indiano evidenciam sua cobertura pelos acordos de bitributação tanto por meio da aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, quanto pela aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Contudo, esses tributos não estão cobertos pelos tratados celebrados pela Índia e pelo Reino Unido após a sua introdução, haja vista que o “*teste de similaridade substancial*” não pode ser aplicado nestes casos, e a lista de tributos visados restringe a aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE.

Diante da complexidade da análise dos diferentes DSTs introduzidos ao redor do globo à luz do escopo objetivo dos tratados, alguns autores chegam, inclusive, a sugerir a conclusão de acordos de bitributação especiais focados exclusivamente nos DSTs, tal como existente para tarifas bancárias⁷¹⁶. Todavia, esses mesmos autores reconhecem o potencial de fragmentação do sistema tributário internacional decorrente dessa medida.

Deste modo, não existe resposta única à natureza e à cobertura desses tributos pelos acordos de bitributação. A melhor reação se resume ao famoso “*depende*”. Depende, essencialmente, da estrutura do tributo em questão e do escopo objetivo escolhido pelos Estados Contratantes.

⁷¹⁶ Cf. PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. In: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, item 8.5.

CONCLUSÃO

A presente dissertação de Mestrado examinou o artigo 2º, da CM-OCDE, que delimita o escopo objetivo dos acordos de bitributação, à luz dos “*Digital Services Taxes*”. Buscou-se verificar se a atual estrutura deste dispositivo, reproduzido parcialmente nos acordos de bitributação brasileiros, contempla as medidas unilaterais para a tributação da economia digital, notadamente os DSTs, introduzidos ou propostos por diversos países ao redor do mundo. Para tanto, a estrutura do artigo 2º foi analisada parágrafo por parágrafo, tendo sido identificadas duas “*portas de acesso*” ao escopo objetivo dos tratados. São elas: a aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, e o “*teste de similaridade substancial*” previsto no artigo 2(4), CM-OCDE.

Estas portas foram examinadas no **Capítulo 1**. Em relação à primeira “*porta de acesso*”, concluiu-se que:

1. O artigo 2(2), CM-OCDE, ao tentar definir o que são “*tributos sobre a renda e tributos sobre o capital*”, apenas utiliza termo a ser definido. Ou seja, nada define, tratando-se mais de uma complementação do disposto no parágrafo 1º. Tal fato justifica a interpretação e a aplicação conjunta dos dois parágrafos como primeira “*porta de acesso*” ao escopo objetivo dos tratados.

2. Apesar de sua redação genérica, os artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE encontram um limite material, qual seja, os acordos de bitributação cobrem exclusivamente tributos sobre a renda e sobre o capital. Dessa forma, importa compreender a extensão desses dispositivos, a partir das noções de “*tributo*” e “*renda*” para fins dos acordos de bitributação.

3. O termo “*tributo*” possui um sentido autônomo, derivado da própria redação do artigo 2º, demais dispositivos da Convenção-Modelo, dos documentos históricos da OCDE, e das características comuns dos diferentes sistemas tributários. Esse sentido consubstancia um pagamento compulsório ao governo (Estado, subdivisões políticas ou autoridades locais), sem benefício individual direto, que independe da denominação conferida pela legislação doméstica e da forma em que é cobrado. Contempla, ainda, cobranças adicionais (juros e multas) desde que possuam uma relação direta com a obrigação principal. Dessa maneira, no âmbito dos acordos de bitributação, as contribuições para o financiamento da seguridade social, nas quais exista uma conexão direta com um benefício individual, não preenchem o conceito de “*tributo*”, estando, portanto, fora do escopo objetivo dos tratados.

4. No que tange o conceito de “*renda*” para fins dos acordos de bitributação, o próprio artigo 2(2) fornece elementos relevantes para a obtenção de um sentido autônomo de renda no âmbito dos tratados. Isso porque, menciona três diferentes tributos.

4.1. Primeiro, esse dispositivo se refere a “*tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel*”, os quais, sem dúvida, correspondem a tributos sobre a renda.

4.2. Em segundo lugar, a menção aos tributos sobre a valorização de capital indica um conceito amplo de renda nos acordos de bitributação alinhado ao próprio caráter ampliativo do artigo 2º e às cláusulas distributivas do tratado, em especial os artigos 6º, 7º, 13 e 21, que consideram os tributos sobre os ganhos de capital e sobre a valorização do capital como tributos sobre a renda. Apesar de possíveis controvérsias constitucionais quanto à cobrança de um imposto sobre a renda sem a devida realização, a valorização de capital, para fins do presente estudo e dos acordos de bitributação, é considerada um imposto sobre a renda.

4.3. Em terceiro lugar, o artigo 2(2) menciona os tributos “*sobre o valor total dos salários pagos pelas empresas*”, que podem ser entendidos como os tributos sobre a folha de pagamento. A referência a esses tributos possui uma natureza extensiva, em vez de declaratória, na medida em que esse dispositivo se vale do termo “*incluindo*” e os próprios Comentários da OCDE esclarecem que “*finalmente, a definição se estende a impostos sobre a folha de pagamento*”. Nesse sentido, essa referência não pode ser estendida a tributos incidentes sobre determinados salários, por exemplo o tributo holandês sobre os rendimentos em excesso de diretores ou administradores de fundo (“*Excessive Severance Tax*”) que está fora do escopo do artigo 2º.

4.4. Ademais, o emprego das expressões “*renda total*” e “*elementos da renda*” no artigo 2(2), CM-OCDE e os limites impostos pelas diferentes cláusulas distributivas (dividendos, juros, royalties, entre outras) conduz a uma interpretação autônoma de “*renda*” à luz dos acordos de bitributação. Como se extraiu dos trabalhos históricos da Liga das Nações e da OECE/OCDE, essas expressões têm origem na antiga classificação entre tributos pessoais ou gerais, e tributos pessoais ou cedulares. A expressão “*elementos de renda*” buscou contemplar os sistemas tributários cedulares, tal como pensado pela Liga das Nações na década de 1920, referindo-se, assim, às diferentes categorias de renda existentes (dividendos, juros, royalties), e não aos componentes da renda (receita bruta, por exemplo). A “*renda total*”, por sua vez, está relacionada à imposição de tributos com base nas características pessoais do contribuinte.

4.5. Deste modo, esta dissertação identificou alguns elementos que conduzem a

uma interpretação autônoma do termo “*renda*” à luz dos acordos de bitributação, afastando a necessidade de recurso à legislação doméstica. Destacam-se (i) a definição do artigo 2(2), CM-OCDE limita a relevância da legislação doméstica; e (ii) as regras distributivas apresentam os tipos de tributos sobre a renda que estão cobertos pelo tratado, indicando uma definição ampla. Em outras palavras, a própria estrutura do artigo 2º e das cláusulas distributivas do tratado conduz a uma definição global ampla de renda, derivada da aparente dicotomia entre os sistemas tributários globais e cedulares.

4.6. O conceito de renda está, assim, atrelado à essência da exação, e não à denominação conferida pela legislação doméstica. O imposto sobre a renda é geralmente cobrado sobre o destinatário da renda, de acordo com suas características e sua situação econômica. Tal fato não é alterado pelo debate doutrinário sobre se a “*renda fictícia*” é considerada renda para fins dos acordos de bitributação, por exemplo “*exit taxes*” (tributos cobrados na mudança de residência fiscal), regras CFC, e tributos sobre a renda presumida.

4.7. As cláusulas distributivas utilizam termos como “*pago*”, “*provenientes*”, “*obtidos*”, o que indicaria a necessidade de um efetivo acréscimo patrimonial e a eventual aplicação do artigo 21 (“*Outros rendimentos*”) à “*renda fictícia*”. No entanto, tais expressões devem ser interpretadas de forma ampla. Ficções e presunções integram o cotidiano do operador do Direito, sendo que o legislador não consegue contemplar todos os cenários possíveis. O próprio imposto sobre a renda parte, normalmente, de um conjunto de ficções e convenções para a definição da base tributável. Para fins de interpretação e de aplicação do escopo objetivo dos acordos de bitributação, pouco importa se a renda é considerada “*fictícia*”, o que acaba sendo uma questão de direito interno.

5. Portanto, esta dissertação extraiu conceitos autônomos de tributo e de renda à luz dos acordos de bitributação. Quanto mais um imposto estiver ligado às características intrínsecas ao imposto de renda, mais provável sua cobertura pelo artigo 2º, CM-OCDE e pelas demais cláusulas convencionais. A imposição de uma exação sobre a renda é o fator principal e predominante para sua cobertura pelo tratado, ainda que o tributo envolva outros elementos.

O artigo 2(3), CM-OCDE, por sua vez, apresenta uma lista exemplificativa de tributos visados, a qual é definida pelos Estados Contratantes durante as várias rodadas de negociação. Essa lista possui efeitos relevantes tanto para a primeira quanto para a segunda “*porta de acesso*” ao escopo objetivo do tratado. No que diz respeito a esse dispositivo, verificou-se que:

6. A lista de tributos visados é meramente exemplificativa. Contudo, os Comentários da OCDE ao artigo 2º fornecem uma redação alternativa, por meio da qual a lista adquire caráter taxativo, tendo em vista a ausência dos parágrafos 1º e 2º. Neste caso, a única porta de acesso ao escopo objetivo dos acordos de bitributação reside no “*teste de similaridade substancial*”, tal como foi verificado para a maioria dos acordos de bitributação brasileiros.

7. O artigo 2(3), CM-OCDE apresenta dois efeitos principais: restritivo e ampliativo.

7.1. Em seu efeito restritivo, a exclusão de determinado tributo pelos Estados Contratantes restringe a aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º, de modo que esse tributo não estará coberto pelos acordos de bitributação. Todavia, a mera omissão ou o esquecimento quanto à inclusão de certo tributo não afasta a cobertura deste tributo por meio da aplicação independente dos parágrafos 1º e 2º, exigindo-se, portanto, que os Estados Contratantes se manifestem expressamente sobre a sua exclusão do escopo objetivo do tratado.

7.2. Em seu efeito ampliativo, os tributos, listados pelos Estados Contratantes, estão cobertos pelos acordos de bitributação, mesmo que não preencham os requisitos dos parágrafos 1º e 2º. Ou seja, mesmo que um tributo não incida essencialmente sobre a renda, mas tenha sido listado pelos Estados Contratantes, ele estará coberto pelo tratado.

O artigo 2(4), CM-OCDE traz a segunda “*porta de acesso*” ao escopo objetivo dos acordos de bitributação: o “*teste de similaridade substancial*”. No tocante a esse dispositivo, apontou-se que:

8. Essa segunda “*porta de acesso*” assegura a operacionalidade do tratado, evitando a renegociação das cláusulas convencionais em virtude de modificações nas legislações tributárias dos Estados Contratantes. Isso porque, inclui os tributos “*idênticos ou substancialmente similares*” introduzidos após a assinatura do tratado, aplicando-se, portanto, exclusivamente a tributos novos.

9. A aplicação desse teste pressupõe uma comparação. O referencial adotado para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” consiste na lista de tributos visados, independentemente de qual Estado Contratante introduziu o tributo, e não nos artigos 2(1) e 2(2). Nesse sentido, a comparação pode ser realizada entre um novo tributo, instituído pelo Estado A, e um tributo listado pelo Estado B, o que está em perfeita consonância com o caráter bilateral e o efeito ampliativo do escopo objetivo dos acordos de bitributação.

10. A Convenção-Modelo e seus Comentários não auxiliam na interpretação do que representa um tributo “*substancialmente similar*”. De toda sorte, a questão se resume a verificar não se um tributo é similar a outro, porque sempre existirão semelhanças. Busca-se,

sim, identificar, dentro do sistema tributário, qual tributo mais se aproxima daquele criado após a assinatura dos tratados. Essa observação consubstancia o chamado “*raciocínio tipológico*”.

10.1. A partir de documentos históricos, de entendimentos doutrinários e da análise da jurisprudência internacional, a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” depende das características substanciais do tributo, de sua essência, e não de aspectos formais. Nesse sentido, esse teste tem como elementos decisivos a base de cálculo e o objeto de tributação, sendo relevante também a sujeição passiva, os quais podem ser aplicados, isolada ou conjuntamente, a depender do caso concreto. Alíquotas, forma de cobrança, propósito legislativo e destinação são irrelevantes para fins de aplicação do referido teste.

11. A exigência de notificação das mudanças significativas nas legislações dos Estados Contratantes, prevista na parte final do artigo 2(4), não obsta a aplicação do tratado. Cuida-se apenas de um requisito formal, cujo descumprimento, de forma alguma, afasta a cobertura de determinado tributo pelo escopo objetivo. Caso contrário, esse afastamento beneficiaria o Estado Contratante por sua própria torpeza.

O **Capítulo 2** examinou os acordos de bitributação brasileiros, os quais apresentam importantes particularidades que impactam diretamente na delimitação do escopo objetivo, seguindo apenas parcialmente a CM-OCDE. Em relação à realidade brasileira, constatou-se que:

12. As principais divergências em relação ao artigo 2(1), CM-OCDE se resumem a três fatores: (i) ausência de menção aos tributos sobre o capital; (ii) exclusão da referência às subdivisões políticas e autoridades locais; e (iii) a ausência de menção à irrelevância das formas de cobrança do tributo para fins de aplicação do tratado.

13. O dispositivo equivalente ao artigo 2(2), CM-OCDE está presente em apenas 8 (oito) tratados brasileiros. Acrescenta-se a esse grupo o novo escopo objetivo definido pelo protocolo assinado recentemente com a China, e o tratado com o Reino Unido. Temos, ao menos, quatro versões diferentes deste dispositivo na rede brasileira.

13.1. A primeira versão envolve uma “*definição*” mais enxuta de tributos sobre a renda como “*aqueles que gravarem a totalidade da renda ou partes da mesma*”.

13.2. A segunda versão segue uma redação praticamente idêntica ao artigo 2(2), CM-OCDE, distinguindo-se apenas pela ausência de referência aos tributos sobre o capital, o que está alinhado à redação adotada por estes tratados no parágrafo 1º.

13.3. Destaca-se, ainda, a redação escolhida no tratado com a Suíça, a qual

estabelece que tributos sobre a renda são aqueles “*cobrados sobre renda total ou elementos de rendimento*”, fazendo referência expressa apenas aos “*tributos sobre os ganhos decorrentes da alienação de propriedade móvel ou imóvel*”.

13.4. Por fim, os tratados firmados com Argentina, Reino Unido e Uruguai possuem redação idêntica àquela adotada na CM-OCDE, aplicando-se tanto a tributos sobre a renda quanto a tributos sobre o capital.

14. A maioria dos tratados brasileiros não possui os dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, optando, portanto, por uma lista taxativa de tributos visados. Dessa forma, o Brasil segue uma interpretação restritiva para o escopo objetivo de seus tratados, fugindo das descrições genéricas contidas nestes dispositivos, de modo que a única “*porta de acesso*”, nestes casos, consiste no “*teste de similaridade substancial*”, aplicável apenas a tributos instituídos após a assinatura do tratado.

15. No que tange os demais tratados, foram identificados dois grupos.

15.1. O primeiro – composto por 7 (sete) tratados – contém tanto o parágrafo 1º quanto o parágrafo 2º. Incluem-se, aqui, também o novo escopo objetivo trazido pelo protocolo recém-assinado por Brasil e China, e o tratado com o Reino Unido. Neste caso, os Estados Contratantes se valem das descrições genéricas contidas nos parágrafos 1º e 2º, confirmando o efeito ampliativo do artigo 2º. Para estes tratados, as duas “*portas de acesso*” ao escopo objetivo estão disponíveis.

15.2. O segundo grupo é formado pelos tratados que possuem apenas o parágrafo 1º, ou seja, não apresentam uma “*definição*” de tributos sobre a renda. Neste grupo, vale menção especial aos tratados recém-assinados pelo Brasil com a Colômbia e Polônia. Tais tratados preveem a aplicação das cláusulas convencionais aos tributos sobre a renda cobrados por um Estado Contratante, independentemente da forma de cobrança. Assim, torna-se possível uma interpretação mais extensiva dos tributos visados, já que os Estados Contratantes decidiram manter o parágrafo 1º. Essa mesma interpretação se aplica ao tratado entre Brasil e Suíça, o qual não possui o parágrafo 1º, mas tão somente o parágrafo 2º.

16. Apesar de o efeito ampliativo do escopo objetivo dos acordos de bitributação depender da leitura e aplicação conjuntas dos parágrafos 1º e 2, não se pode desconsiderar que a presença isolada do parágrafo 1º ou do parágrafo 2º abre uma porta ao escopo objetivo dos tratados, decorrente de manifestação expressa dos Estados Contratantes. Por essa razão, recomenda-se que os Estados, ao delimitarem o escopo objetivo de seus tratados, sigam a redação do artigo 2º, CM-OCDE, contendo tanto o parágrafo 1º quanto o parágrafo 2º (interpretação extensiva), ou a redação alternativa que exclui esses dois parágrafos

(interpretação restritiva).

17. A natureza taxativa da lista de tributos visados nos tratados brasileiros fica evidente pela ausência da expressão “*em particular*”, presente no artigo 2(3), CM-OCDE.

18. Todos os tratados brasileiros possuem o artigo 2(4), CM-OCDE que traz o chamado “*teste de similaridade substancial*”. Contudo, existem pequenas diferenças em relação à CM-OCDE: (i) variações da expressão “*idênticos ou substancialmente similares*”; (ii) diferentes marcos temporais para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*”; (iii) referência expressa à lista de tributos visados como referencial para a aplicação desse teste; e (iv) variações quanto à necessidade de notificação mútua acerca de “*modificações significativas feitas nas respectivas legislações tributárias*”.

O **Capítulo 2** também analisou dois casos práticos envolvendo a CSL e a CIDE-Remessas à luz do escopo objetivo dos tratados brasileiros, concluindo que:

19. Há um consenso doutrinário quanto à “*substancial similaridade*” entre o IRPJ e a CSL, bem como em relação à cobertura dessa contribuição pelos acordos de bitributação celebrados antes de sua introdução (Lei n. 7.689/1988). Contudo, em relação aos tratados assinados após esse diploma legal, a doutrina se divide em três correntes, as quais apresentam alguns equívocos.

19.1. A *primeira corrente* entende que a CSL está coberta pelos acordos de bitributação brasileiros, independentemente de qualquer marco temporal, uma vez que se trata de tributo “*substancialmente similar*” ao “*imposto federal sobre a renda*”.

19.2. A *segunda corrente* sustenta que o marco temporal para a aplicação do “*teste de similaridade substancial*” se refere à introdução da CSL em bases universais, de modo que os tratados assinados após a Lei n. 7.689/1988 (introdução da CSL em bases territoriais) e antes da MP n. 1.858-7/1999 (universalização da CSL) contemplam essa contribuição. Essa posição aduz, ainda, que a ausência de inclusão expressa da CSL não afasta sua cobertura pelo artigo 2º, uma vez que alguns tratados brasileiros incluem expressamente essa contribuição no protocolo.

19.3. Identificou-se, por fim, uma *terceira corrente*, segundo a qual os tratados anteriores a 1988 cobririam a CSL por força do artigo 2(4), porém os tratados assinados depois apenas incluiriam a contribuição caso ela fosse mencionada expressamente.

20. A Lei n. 13.202/2015, que estendeu a CSL a todos os acordos de bitributação brasileiros, detém uma natureza dupla. De um lado, interpretativa para os tratados assinados

antes da universalização da CSL. De outro, inovativa para os acordos de bitributação assinados posteriormente. Trata-se de legislação bastante criticável, na medida em que possibilita que um Estado Contratante defina unilateralmente o escopo objetivo do tratado tanto para incluir quanto para excluir algum tributo. Tal fato vai de encontro ao equilíbrio convencional e ao caráter bilateral do tratado.

21. A jurisprudência administrativa em torno da inclusão da CSL nos tratados brasileiros pode ser dividida em três fases, caminhando ora para decisões favoráveis aos contribuintes, ora para decisões desfavoráveis. Esse cenário foi encerrado com a edição da Lei n. 13.202/2015 e da Súmula CARF n. 140. No âmbito do Poder Judiciário, foram identificadas apenas decisões relativas à cobertura da CPMF nos tratados brasileiros.

22. A CSL está coberta pelos 21 (vinte e um) tratados assinados antes da MP n. 1.858-6/1999 por meio da aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Acrescenta-se a esse grupo os tratados com Portugal, Trinidad e Tobago, e Turquia, firmados após a MP n. 1.858-6/1999, mas que incluíram, em seus protocolos, essa contribuição, bem como os tratados recém-assinados com Colômbia, Emirados Árabes Unidos, Polônia, Reino Unido, Singapura, Suíça e Uruguai que trouxeram essa contribuição diretamente no artigo 2º.

22.1. Entretanto, existem 8 (oito) tratados brasileiros, assinados após a MP n. 1.858-6/1999, que não incluíram a CSL no corpo do artigo 2º, em seus protocolos ou convenção adicional – África do Sul, Chile, Israel, México, Peru, Rússia, Ucrânia e Venezuela).

22.2. A CSL está fora do escopo objetivo dos tratados com Israel, Rússia e Venezuela, uma vez que estes foram assinados após a MP n. 1.858-6/1999 e carecem dos dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE. Vale dizer: apenas o “*teste de similaridade substancial*” está disponível, o qual, todavia, aplica-se apenas a tributos introduzidos após a assinatura do tratado.

22.3. Ao incluírem dispositivos equivalentes aos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, isolada ou conjuntamente, os tratados com África do Sul, Chile, México, Peru e Ucrânia possibilitam a inclusão da CSL, muito embora tenham sido celebrados após a MP n. 1.858-6/1999 e careçam de qualquer previsão no protocolo. Contudo, ressalva-se o tratado celebrado com a África do Sul, já que o protocolo assinado pelos países em 2015 não incluiu a CSL no escopo objetivo do tratado. Tal fato sugere uma manifestação expressa dos dois países acerca da exclusão dessa contribuição do escopo objetivo, consubstanciando o efeito restritivo da lista de tributos visados.

22.4. Em resumo, a CSL está coberta por 35 (trinta e cinco) tratados brasileiros, seja por força do “*teste de similaridade substancial*”, por referência expressa em protocolo ou

convenção adicional, ou por inclusão direta na lista de tributos visados. Apenas quatro tratados não contemplam essa contribuição: África do Sul, Israel, Rússia e Venezuela.

23. Outro caso relevante no cenário brasileiro diz respeito à CIDE-Remessas. Trata-se de tributo “*substancialmente similar*” ao IRRF, estando coberta tanto pelos tratados assinados antes da Lei n. 10.332/2001, quanto pelos tratados celebrados após a edição desse diploma legal e que possuem os parágrafos 1º, 2º ou ambos. Apenas 6 (seis) tratados não contemplam a CIDE-Remessas, uma vez que foram assinados após a introdução desse tributo e carecem dos parágrafos 1º e 2º: Emirados Árabes Unidos, Israel, Rússia, Trinidad e Tobago, Turquia e Venezuela.

A partir da estrutura do artigo 2º, CM-OCDE e das particularidades dos tratados brasileiros, o **Capítulo 3** desta dissertação ingressou no âmbito da economia digital, especialmente nos diferentes modelos de DSTs introduzidos ou propostos ao redor do globo que dificultam a delimitação do escopo objetivo dos tratados. Sobre este ponto, destacou-se que:

24. A economia digital trouxe diferentes desafios para o Direito Tributário Internacional, tais como o exercício de atividades sem a necessidade de presença física no território economicamente explorado, e o intensivo uso de intangíveis que possibilitaram o deslocamento da carga tributária para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação. Esses desafios motivaram, de um lado, diferentes iniciativas por parte de organizações internacionais, como a Comissão Europeia, OCDE e ONU. De outro, levaram à disseminação de medidas unilaterais para a tributação da economia digital, com destaque para os DSTs criados especificamente para fugir do escopo objetivo dos acordos de bitributação.

25. Os DSTs são entendidos como tributos incidentes sobre a receita bruta derivada da prestação de determinados serviços digitais, nos quais a participação do usuário constitui elemento central. Ocorre que esses tributos vêm sendo implementados com escopos, alíquotas e estruturas diversas, o que contribui para uma maior insegurança jurídica e a fragmentação do sistema tributário internacional. Dentre esses modelos, destacam-se a proposta da Comissão Europeia e os tributos instituídos por Espanha, França, Índia e Reino Unido.

26. A Comissão Europeia propôs a introdução de um tributo incidente, à alíquota de 3% (três por cento), sobre as receitas brutas derivadas da prestação de determinados serviços digitais (colocação, em uma interface digital, de publicidade dirigida aos usuários; transmissão de dados coletados sobre usuários; e disponibilização de interfaces digitais multifacetadas aos

usuários). Apesar de não ter obtido apoio no bloco europeu, essa proposta inspirou a implementação de diferentes tributos ao redor do globo, tais como os DSTs espanhol e francês que apresentam apenas pequenas diferenças em relação à proposta europeia.

27. O DST britânico, a seu turno, possui novidades que impactam diretamente na sua natureza. Dentre essas novidades, destacam-se a concessão de isenção, a redução do tributo em 50% (cinquenta por cento) se o outro usuário estiver localizado em um país com imposto semelhante ao DST britânico, e o cálculo alternativo e voluntário que considera a margem operacional dos contribuintes.

28. A Índia foi uma das pioneiras na introdução de medidas unilaterais para a tributação da economia digital. O modelo indiano detém um escopo mais amplo que seus pares, especialmente após as alterações promovidas pelo Orçamento de 2020, bem como prevê a isenção do imposto de renda sobre os pagamentos sujeitos ao DST.

29. O Brasil não fugiu desse movimento unilateral e apresenta 6 (seis) propostas para a tributação da economia digital. A principal delas diz respeito à CIDE-Digital – contribuição incidente sobre as receitas brutas das “*grandes empresas de tecnologia*” decorrentes da prestação de determinados “*serviços digitais*” e semelhante, em grande medida, à proposta apresentada pela Comissão Europeia.

Apesar de a redação do artigo 2º, CM-OCDE ter permanecido praticamente intacta durante toda sua história, a eclosão de DSTs, com seus diferentes modelos e estruturas, apresenta novos desafios ao escopo objetivo dos acordos de bitributação. Isso porque, a natureza híbrida desses tributos, compostos tanto por elementos do imposto sobre a renda, quanto do imposto sobre o consumo, dificultam sua cobertura pelos tratados, e, portanto, a sua sujeição às cláusulas distributivas e aos métodos de eliminação da dupla tributação.

Nesse espeque, o **Capítulo 4** investigou a natureza do DST, de modo a verificar se o DST europeu e os tributos instituídos por Índia e Reino Unido estão cobertos pelo artigo 2º, CM-OCDE, bem como se a CIDE-Digital está coberta pelos acordos de bitributação brasileiros. Sobre este ponto, constatou-se que:

30. A inclusão de determinado tributo no escopo objetivo dos acordos de bitributação demanda uma análise individualizada que considere tanto as características essenciais do tributo em questão, quanto a estrutura de artigo 2º adotada em cada tratado, especialmente os tributos listados pelos Estados Contratantes. Por essa razão, deve-se fugir de conclusões generalistas, examinando-se cada situação de acordo com suas particularidades.

31. A incidência de determinado tributo sobre as receitas brutas não afasta, necessariamente, a sua qualificação como um imposto sobre a renda, desde que ele busque

gravar os lucros líquidos do contribuinte. Nesse sentido, para fins de identificação da natureza de determinado tributo e de cobertura pelo escopo objetivo dos acordos de bitributação, não basta examinar elementos isolados, mas sim a estrutura global do tributo em questão.

32. Os DSTs são, geralmente, introduzidos como tributos sobre as receitas brutas oriundas da prestação de determinados serviços digitais (“*turnover taxes*”). Eles possuem as seguintes características gerais: (i) receitas brutas como base de cálculo; (ii) impossibilidade de dedução de despesas; (iii) irrelevância da situação global de lucros ou perdas do contribuinte; (iv) ausência de relação com a margem de lucro real do contribuinte; (v) não é creditável contra o imposto sobre a renda doméstico ou estrangeiro; e (vi) aplica-se indiscriminadamente, de um lado, a serviços transfronteiriços e domésticos, e, de outro, a contribuintes estrangeiros e domésticos.

33. Diante dessas características gerais – presentes na proposta da Comissão Europeia – o DST se aproxima, em sua materialidade e base de cálculo, mais de um tributo sobre o consumo na forma de “*turnover tax*” do que de um tributo sobre a renda. Essa natureza é reforçada por sua base de cálculo (receitas brutas derivadas da prestação de um grupo específico de tributos), pela alíquota fixa de 3% (três por cento), pela impossibilidade de deduzir despesas em qualquer situação e pela aplicabilidade tanto para residentes quanto para não-residentes. Por essa razão, ele está, geralmente, fora do escopo objetivo do artigo 2º, CM-OCDE, seja pela primeira “*porta de acesso*”, seja pelo “*teste de similaridade substancial*”.

33.1. Nada obstante, é possível que o DST europeu esteja coberto pelos acordos de bitributação, a depender da estrutura do escopo objetivo escolhida pelos Estados Contratantes, especialmente dos tributos listados. À luz do efeito ampliativo da lista de tributos visados, os Estados Contratantes podem incluir um tributo ao qual o DST seja considerado “*substancialmente similar*”, o que possibilitaria sua cobertura pelo escopo objetivo. Trata-se, contudo, de situação bastante improvável.

34. Diante de sua estrutura e características particulares, os DSTs britânico e indiano estão cobertos pelos acordos de bitributação tanto por meio da aplicação independente dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE, quanto pela aplicação do “*teste de similaridade substancial*”. Isso porque, aproximam-se mais de um imposto sobre a renda.

34.1. Contudo, esses tributos não estão cobertos pelos tratados celebrados pela Índia e pelo Reino Unido após a sua introdução. O “*teste de similaridade substancial*” não pode ser aplicado nestes casos e a lista de tributos visados restringe a aplicação independente

dos artigos 2(1) e 2(2), CM-OCDE. Esse efeito restritivo deriva do fato de que os países não incluíram, propositadamente, esses tributos no escopo objetivo de seus tratados, muito embora eles possuam impacto relevante na arrecadação tributária.

35. A CIDE-Digital – principal proposta brasileira para a tributação da economia digital – também não está coberta pelos acordos de bitributação pátrios. Essa contribuição não visa a tributar a renda dos contribuintes, mas tão somente as receitas brutas derivadas da prestação de determinados serviços. Nesse sentido, ela se aproxima mais da COFINS – instituída pela Leis n. 9.718/98 e 10.833/03 – do que do imposto sobre a renda.

36. A complexidade da análise dos diferentes DSTs introduzidos ao redor do globo à luz do escopo objetivo dos tratados impossibilita o emprego de qualquer resposta única/universal para a natureza e a cobertura desses tributos pelos acordos de bitributação. A melhor resposta é “*depende*”. Depende, essencialmente, da estrutura do tributo em questão e do escopo objetivo escolhido pelos Estados Contratantes. Assim, os países devem estar atentos no momento de definição dos tributos visados por seus tratados, a fim de evitar problemas quanto à extensão de suas cláusulas convencionais.

BIBLIOGRAFIA

ARTIGOS, LIVROS E CAPÍTULOS DE LIVROS

ABATE, Grégory. France: Branch Report – v. 103b: Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and the digital economy. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2018. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1852/ifacahier2018vol103b-france.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2022.

ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A Realização da Renda da Pessoa Jurídica – Novas Impressões sobre o Conceito de Aquisição da Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária v. XLIV).

ALVES, Raquel de Andrade Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. As CIDE-Royalties e os tratados internacionais contra a bitributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 10, n. 1, 2015, pp. 78-124.

AMARO, Luciano. Os tratados internacionais e a contribuição sobre o lucro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 157-164.

AMED, Fernando J. e NEGREIROS, Plínio J. L. C. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt**. Livre II. Fayard, 1972.

ARGINELLI, Paolo. **Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory**. Amsterdam: IBFD, 2015.

ARNOLD, Brian J. At sixes and sevens: the relationship between the taxation of business profits and income from immovable property under tax treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 60, n. 1, 2006, pp. 5-18.

ARNOLD, Brian J. **International Tax Primer**. 4 ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019.

ARNOLD, Brian J. Tax treaty news. **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 2, 2009, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

ARNOLD, Brian J. The interpretation of tax treaties: myth and reality. **Bulletin for International Taxation**, v. 64, n. 1, 2010, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J.; COOPER, Graeme S. **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2020.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AVI-YONAH, Reuven. Evaluating BEPS. **New York University School of Law: Colloquium on Tax Policy and Public Finance**, 2016.

AVI-YONAH, Reuven. **International Tax as International Law – an analysis of the international tax regime**. New York: Cambridge University, 2007.

AVI-YONAH, Reuven. International Taxation of Electronic Commerce. **Tax Law Review**, v. 52, n. 3, 1997, pp. 507–556.

AVI-YONAH, Reuven. Three steps forward, one step back? Reflections on “google taxes” and the destination-based corporate tax. **Nordic Tax Journal**, n. 2, 2016, pp. 69-76.

AVI-YONAH, Reuven; KIM, Young Ran (Christine); SAM, Karen. A New Framework for Digital Taxation. **Harvard International Law Journal**, v. 63, 2022.

AVI-YONAH, Reuven; MAZZONI, Gianluca. Literature review: Sunita Jogarajan, Double Taxation and the League of Nations, Cambridge University Press, 2018. **Intertax** v. 46, n. 12, pp. 1027-1029.

BÁEZ MORENO, Andrés. Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services. **World Tax Journal**, v. 13, n. 4, 2021, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

BÁEZ MORENO, Andrés. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? **World Tax Journal**, v. 7, n. 3, 2015, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

BAKER, Philip. Diverted Profits Tax: A Partial Response. **British Tax Review**, n. 2, 2015, pp. 167-171.

BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. 2. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 1994.

BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital**. 3. ed. Londres: Sweet & Maxwell, 2001.

BAL, Aleksandra. (Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts solve old problems? **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 11, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

BARBOSA, Mateus Calicchio. **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

BARKER, William. The relevance of a concept of tax. *In*: PEETERS, B., *et al.* **The concept of tax**, 2005. Books IBFD.

BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A tributação direta do resultado de controladas indiretas no exterior: Problemas na aplicação da Lei 12.973/14. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário: em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 367-387.

BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. O Procedimento Amigável (Mutual Agreement Procedure) no Brasil: Entre os Tratados, os Standards da OCDE e a Legislação Interna. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, pp. 298-309.

BIANCO, João Francisco. A CIDE sobre royalties e os tratados internacionais contra a dupla tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, pp. 242-262.

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

BIANCO, João Francisco; e SANTOS, Ramon Tomazela. Lei interna interpretativa de tratado internacional: possibilidade e consequências – o caso da CSLL e da Lei nº 13.202/2015. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; e BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 155-178.

BIANCO, João Francisco; PRZEPIORKA, Michell. O Regime de Tributação Brasileiro em Bases Universais: Passado, Presente e Futuro. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, pp. 213-223.

BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. The Social Contribution on Net Profits and the Substantive Scope of Brazilian Tax Treaties – Treaty Override or Legislative Interpretation? **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

BLOKKER, Niels. Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention. *In*: DOUMA, Sjoerd; ENGELN, Frank (eds.). **The Legal Status of the OECD Commentaries**. Books IBFD, 2008.

BLUM, Gabriella. Bilateralism, multilateralism and the architecture of International Law. **Harvard International Law Review**, v. 49, n. 2, 2008, pp. 323-379.

BOSMAN, Alexander. Redefining the Relation Between Articles 6, 7 and 21 of the OECD Model. **Intertax**, v. 45, n. 1, 2017, pp. 38-48.

BRANCO, Rodrigo Souza de Castelo. The History and Relevance of Model Tax Conventions. *In*: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds.). **History of Tax Treaties: The Relevance of**

the **OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 41-56.

BRANDSTETTER, Patricia. “**Taxes Covered**”: a Study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions. Amsterdam: IBFD, 2011.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **Florida Tax Review**, v. 16, n. 2, 2014, pp. 55-115.

BRAUNER, Yariv; BÁEZ MORENO, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy. **WU International Taxation Research Paper Series**, n. 14, 2015. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2591830>.

BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale. Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union. **Bulletin for International Taxation**, v. 71, n. 12, 2017, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

BRAZIL, Rodolfo Elias. Teoria das Taxas em Ricardo Lobo Torres. *In*: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Silvia Faber (orgs.). **Direito Financeiro e Tributário na Obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes, 2018, pp. 691-702.

BUNN, Daniel; ASEN, Elke; ENACHE, Cristina. Digital Taxation around the World. Tax Foundation, 2020. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>. Acesso em: 14 mai. 2022.

CARDIN, Guilherme Silva Galdino. **A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

CARREÑO, Florentino; PERELLÓ, Jaume. Plans Regarding Digital Taxes. **International Transfer Pricing Journal**, v. 26, n. 2, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. **Intertax**, v. 44, n. 3, 2016, pp. 206–226.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CASTELON, Marta Oliveros. Perspectivas de novo acordo de bitributação Brasil-Alemanha. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 3, n. 8, 2008, pp. 155-172.

CAZALS, Polina Kouraleva. Taxation of the digital economy in France. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 1.151-1.164.

CHANCELLOR, Thomas. Imputed Income and the Ideal Income Tax. **Oregon Law Review**, v. 67, n. 3, 1988, pp. 561-610.

CHRISTIANS, Allison. International Tax in the Digitalized Economy Era. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, pp. 435-446.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 89, fev./2003.

CORREA, Francisco José Nocete. The Spanish Digital Services Tax: A Paradigm for the Base Enlargement & Profit Attraction (BEPA) Plan for the Digitalized Economy. **European Taxation**, v. 59, n. 7, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

CORREA, Walter B. Subsídios para o Estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil. *In*: MARTINS, Ives G. S. (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 249-260.

COSTA, Alcides J. Conceito de Renda Tributável. *In*: MARTINS, Ives G. S. (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31.

CUI, Wei. **Article 2: Taxes Covered – Global Tax Treaty Commentaries**. Global Topics IBFD.

CUI, Wei. The Digital Services Tax on the Verge of Implementation. **Canadian Tax Journal**, v. 67, n. 4, 2019, pp. 1135–1152.

CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, 2019, pp. 69–111.

CUI, Wei. The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, 2019, pp. 839–856.

DANON, Robert J. Can Tax Treaty Policy Save Us? The Case of the Digital Economy. *In*: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 75-89.

DASSO, Daniel; EDELSTEIN, Andrés Mariano. Argentina: Branch Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2016. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1537/ifa-cahier-2016-vol101b-argentina.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2022.

DELION, Chloé. Chapter 14: France. *In*: MAISTO, Guglielmo (org.). **New Trends in the Definition of Permanent Establishment**, 2019, Books IBFD.

DELOITTE/TAJ. The French Digital Service Tax: an Economic Impact Assessment, 2019. Disponível em: <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2022.

DIERCKX, Frank. Belgium: Branch Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1540/ifa-cahier-2016-vol101b-belgium.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2022.

DIMITROPOULOU, Christina. The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, pp. 201-218.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. A incidência da Contribuição Social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. **Revista de Direito Tributário**, v. 50, 1989, pp. 14-25.

DOUMA, Sjoerd. The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation. **European Taxation**, v. 46, n. 11, 2006, pp. 522-533.

DOURADO, Ana Paula, *et al.* Article 3. General Definitions. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. **Double Tax Treaties Policies of Brazil: the Brazilian Model Tax Convention**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

DUBUT, Thomas. Article 2 from an Historical Perspective: How Old Materials Can Cast New Light on Taxes Covered by Double Tax Conventions. *In*: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 115-141.

EASSON, Alexander J. The Evolution of Canada's Tax Treaty Policy Since the Royal Commission on Taxation. **Osgoode Hall Law Journal**, v. 26, n. 3, 1988, pp. 495-536.

ELLIFFE, Craig. **Taxing the Digital Economy: theory, policy and practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 2021.

ENGELLEN, Frank. **Interpretation of Tax Treaties under International Law**. Amsterdam: IBFD, 2004, Books IBFD.

ESCRIBANO, Eva. Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A Wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges. **Intertax**, v. 49, n. 6/7, 2021, pp. 517-531.

ESTRADA, Roberto Duque; SAUNDERS, Ana Paula Braga; CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. O Desenvolvimento de um Instrumento Multilateral: a Ação 15 do Projeto BEPS. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. v. II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

EVANS, Thomas L. The Realization Doctrine after Cottage Savings. **The Tax Magazine**, v. 70, n. 12, 1992, pp. 897-911.

FERREIRA, Vanessa Arruda. **The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging**. Amsterdam: IBFD, 2021.

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

FOLLONI, André. Presunções em matéria de imposto de renda. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 129-144.

FOZ, Renata; CANEN, Doris. O Conceito de Estabelecimento Permanente e a Presença Digital Relevante: websites como sujeitos passivos. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

FREEDMAN, Judith. Treatment of Capital Gains and Losses. *In*: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 91-215.

FRIEDLANDER, Lara; WILKIE, Scott. Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions- And Why It Is Important To Know About It. **Canadian Tax Journal**, v. 54, n. 4, 2006, pp. 907-921.

GALDINO, Guilherme. Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 39, 2018, pp. 163-207.

GALDINO, Guilherme. Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 37, 2017, pp. 243-287.

GALENDI JÚNIOR., Ricardo André; GALDINO, Guilherme. Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação de jurisdição. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. v. II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 285-317.

GARBARINO, Carlo. Hybrid Taxes and the Distinction between VAT/GST and Direct Taxes: the case of IRAP. *In*: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (eds.). **Value Added Taxes and Direct Taxation: Similarities and Differences**. Amsterdam: IBFD, 2009. Books IBFD.

GODOI, Marciano Seabra de. Comentários acerca do Imposto sobre Transações Digitais incluído na proposta de Diretiva da União Europeia 2018/0073. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, pp. 59-74.

GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 15, 2007.

GOEDE, Jan de. Would One Flexible Size Fit All? Toward a Single Model Tax Treaty. *In*: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 109-123.

GOMBOTZ, Stefanie. Chapter 4: Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 1982. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 78-113.

GONZÁLEZ-COTERA, Álvaro de la Cueva. Tax Authorities Issue Rulings on “Comparable Income Taxes” for Participation Exemption Purposes. **European Taxation**, v. 40, n. 4, 2000, pp. 153-155.

GOVIND, Sriram. Chapter 7: Unilateralism in Taxing the Digitalized Economy: Comparing the EU Digital Services Tax Proposal and the Indian Equalization Levy. *In*: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD.

GRAETZ, Michael J., SCHENK, Deborah H.; ALSTOTT, Anne L. **Federal income taxation: principles and policies**. 8. ed. New York: Foundation Press, 2018.

GRABL, Benjamin. Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates (9 Nov. 2022). Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4262411. Acesso em: 20 nov. 2022.

GRINBERG, Itai. User Participation in Value Creation. **British Tax Review**, n. 4, 2018, pp. 407-421.

GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James. A Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and United States. **The American Journal of Tax Policy**, v. 2, 1983, pp. 211-251.

GRUBER, Jonathan. **Public Finance and Public Policy**. New York: Worth Publishers, 2011.

GUILLINTA, Esteban Montenegro; SCREPANTE, Mirna Solange. Chapter 1: Peru: Financial Transactions Tax within the Scope of the OECD Model Convention? *In*: ESSERS, Peter H. J., *et al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**, Books IBFD, 2021.

GZELL, J. Treaty Application to a Capital Gains Tax Introduced after Conclusion of the Treaty. **The Australian Law Journal**, v. 76, 2002, pp. 309-327.

HAIG, Robert Murray. The Concept of Income – Economic and Legal Aspects. *In*: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. (eds.). **Readings in the Economics of Taxation**, v. IX, 1959, pp. 54-76.

HEE LEE, Chang; YOON, Ji-Hyun. General Report – v. 103b: Withholding tax in era of BEPS, CIVs and digital Economy. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2018.

HEIJ, Gitte. The Definition of Tax. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 7, n. 4, 2001, pp. 74-79.

HELMINEN, Marjaana. Finland: Is the Estonian Corporate Tax Covered by Article 2 and Creditable under Article 23? *In*: LANG, Michael; *et. al* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2015**, Books IBFD, 2016.

HELMINEN, Marjaana. General Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1536/ifa-cahier-2016-vol101b-general-report.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2022.

HEWETT, William W. The Definition of Income. **The American Economic Review**, v. 15, n. 2, 1925, pp. 239-246.

HEY, Johanna. “Taxation Where Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

HINNEKENS, Luc. International Taxation of Electronic Commerce: An Emerging Framework. **Intertax**, v. 27, n. 12, 1999, pp. 440-444.

HOHENWARTER, Daniela; KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SINNIG, Julia. Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, pp. 140-147.

HOLMES, Kevin. **International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application**. 2. ed. Amsterdam: IBFD, 2014.

HOLMES, Kevin. **The concept of income. A Multi-disciplinary analysis**. Amsterdam: IBFD, 2000.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. **WU International Taxation Research Paper Series**, 2015. Disponível em: <https://epub.wu.ac.at/4509/4/SSRN-id2591829.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2021.

IBFD. **IBFD International Tax Glossary**. 7. ed. Amsterdam: IBFD, 2015.

ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Article 2. *In*: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double tax conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021.

ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, 2018, pp. 573-578.

ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. **Intertax**, v. 45, n. 5, 2017, pp. 382-390.

JALAN, Nupur; MANZI, Gaetano; ARCIL, Gert Greve. Most Favoured Nation Clauses in Tax Treaties: Comparative Analysis and Main Issues. **World Tax Journal**, v. 14, n. 1, 2022, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

JEFFREY-COOK, John. William Pitt and his Taxes. **British Tax Review**, n. 4, 2010, pp. 376-391.

JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties and the Post BEPS World. *In*: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 165-190.

JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC Law on the Concept of Tax in the OECD Model. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 10, 2005, pp. 432-444.

JOGARAJAN, Sunita. Double Taxation and the League of Nations. **British Tax Review**, v. 5, 2018, pp. 695-697.

JOGARAJAN, Sunita. **Double Taxation and the League of Nations**. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.

JOGARAJAN, Sunita. Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Experts' Report on Double Taxation. **World Tax Journal**, v. 5, n. 3, 2013, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

JOLLY, Sachit. The Equalisation Levy: Dodging Existing Treaty Obligations Through a 'Moral Tax'. **British Tax Review**, n. 4, 2020, pp. 584-596.

JONES, John F. Avery, *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model – I. **British Tax Review**, n. 1, 1984, pp. 14-54.

JONES, John F. Avery, *et al.* The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model – II. **British Tax Review**, n. 2, 1984, pp. 90-108.

JONES, John F. Avery, *et al.* The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 60, n. 6, 2006, pp. 220-254.

JONES, John F. Avery. The relationship between domestic tax systems and tax treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002, pp. 268-269.

JONES, John F. Avery. Treaty Interpretation – **Global Tax Treaty Commentaries 2021**. Global Topics IBFD.

K.K, Chythanya; NAYAK, Rajendra Nayak. India: Branch Report – v. 103b: Withholding tax in era of BEPS, CIVs and digital Economy. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2018. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1855/ifacahier2018vol103b-india.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

KAKA, Porus F. Taxation of the Digital Economy: The Equalization Tax (India). *In*: ARNOLD, Brian J. (ed.). **Tax Treaties after the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018, pp. 139-148.

KARNOSH, Katherine E. The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes. **Chicago International Journal**, v. 21, n. 2, 2021, pp. 513-548.

KASAIZI, Abeid. Interpretation of the Material Scope of Taxes Covered by the OECD-MC. *In*: SCHILCHER, M.; WENINGER, P. (eds.). **Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation**. Viena: Linde, 2008, pp. 351-369.

KAVELAARS, Peter. Accrual versus Realization. *In*: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 127-146.

KIM, Young Ran Christine. Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. **Alabama Law Review**, v. 72, n. 1, 2020, pp. 131-185.

KLOKAR, Martin. Chapter 5: The List of Taxes According to Article 2(3) OECD Model Convention 1982 and 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 97-114.

KNOTZER, Christian. Chapter 3: Taxes on Capital According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 45-76.

KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SCHLAGER, Christoph. Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? **European Taxation**, v. 57, n. 12, 2017. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

KOFLER, Georg; PÖTGENS, Frank. **Article 23 – Methods for Elimination of Double Taxation – Global Tax Treaty Commentaries**, Global Topics IBFD.

KOFLER, Georg; SINNIG, Julia. Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’. **Intertax**, v. 47, n. 2, 2019, pp. 176-200.

KORNHAUSER, Marjorie E. The Story of Macomber: The Continuing Legacy of Realization. *In*: CARON, Paul C. (ed.). **Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Tax Cases**, 2003.

KOTHA, Ashrita Prasad. Chapter 2: Taxes on Income According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2**

of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes. Books IBFD, 2021, pp. 25-43.

LAKSHMINARAYANAN, Purnima. Interpretation of tax treaties following the OECD/OEEC Model and the relevance of the OECD documents. *In*: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties.** Viena: Linde, 2011, pp. 93-113.

LAMENSCH, Marie. European Union – Digital Services Tax: A critical analysis and comparison with the VAT system. **European Taxation**, v. 59, n. 6, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

LANG, Michael. “Taxes Covered” – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model? **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 59, n. 6, 2005, pp. 216-223.

LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions.** 3. ed. Wien/Amsterdam: Linde/IBFD, 2021.

LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto de Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais.** São Paulo: IBDT, 2020 (Série Doutrinária).

LI, Jinyan. The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint. **Bulletin for International Taxation**, v. 75, n. 2, 2021, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

LITTLE, I. M. D. Direct versus Indirect Taxes. *In*: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. (eds.). **Readings in the economics of taxation**, v. IX, 1959, pp. 123-131.

LOGUE, Kyle D.; VETTORI, Gustavo G. Narrowing the tax gap through presumptive taxation. **Columbia Journal of Tax Law**, v. 100, n. 2, 2011, pp. 100-149.

LUDOVICI, Paolo. Chapter 12: Taxing the Digital Economy: The Italian Digital Services Tax. *In*: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD.

MACHADO SEGUNDO, Hugo Brito. **Repetição do tributo indireto. Incoerências e contradições.** São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. *In*: MARTINS, Ives G. S. (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery).** São Paulo: Resenha Tributária. 1994, pp. 107-124.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Isenções Regionais do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 65, 2001, pp. 50-67.

MAGWAPE, Mbakiso. Unilateral Digital Services Tax In Africa; Legislative Challenges And Opportunities. **Intertax**, v. 50, n. 5, 2022, pp. 444-458.

MALHERBE, Jacques. BEPS: The Issues of Dispute Resolution and Introduction of a Multilateral Treaty. **Intertax**, v. 43, n. 1, 2015, pp. 91-95.

MASON, Ruth. What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes. **Tax Notes International**, v. 98, n. 2, 2020, pp. 161-170.

MASON, Ruth; PARADA, Leopoldo. The Legality of Digital Taxes in Europe. **Virginia Tax Review**, v. 40, n. 1, 2020, pp. 175-217.

MATCHEKHIN, Viktor; SOLOVEVA, Natalia; TOKAREVA, Christina. Russia: Branch Report – v. 101b: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam: IFA, 2016. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1564/ifa-cahier-2016-vol101b-russia.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2022.

MEGHJEE, Kassim. United Kingdom: Branch Report – v. 103b: Withholding tax in era of BEPS, CIVs and digital Economy. **Cahiers de Droit Fiscal International**, IFA, 2018. Disponível em: <https://www.ifa.nl/media/1877/ifacahier2018vol103b-united-kingdom.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2022.

MEHTA, Amar. “Equalization Levy” Proposal in Indian Finance Bill 2016: is it legitimate tax policy or an attempt of treaty dodging? **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 22, n. 2, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

MICHEL, Bob. Anti-avoidance and tax treaty override: pacta sunt servanda? **European Taxation**, v. 53, n. 9, Special Issue, 2013, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

MICHEL, Bob. French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in ValueClick Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary. **Bulletin for International Taxation**, v. 75, n. 4, 2021, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

MICHEL, Bob. The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

MICHEL, Bob; VAN DEN BERGHE, Pieter. Fairly Odd: Belgium's New Fairness Tax. **European Taxation**, v. 54, n. 6, 2014, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

MITTENDORFER, Markus. Chapter 10: Double Protection under Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017? *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 239-261.

MOREIRA, Francisco Lisboa. O princípio da não discriminação e o Projeto de Lei n. 2.358/2020 (CIDE-DIGITAL). *In*: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). **Estudos Tributários sobre a Economia Digital**. São Paulo: Noeses, 2021, pp. 453-474.

MOREIRA, Francisco Lisboa. **Os usuários como geradores de valor na economia digital e a possibilidade de sua tributação pelo Imposto de Renda no Brasil em um modelo de**

Digital Services Tax. Doutoramento, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

MORSE, Susan C. Value Creation: A Standard in Search of a Process. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional.** São Paulo: Dialética, 1996.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice.** 5. ed. Hamburg: McGraw-Hill Book Co, 1989.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal.** Coimbra: Almedina, 2005.

NAVARRO, Aitor. International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate. **Intertax**, v. 48, n. 10, 2020, pp. 848–860.

NETO, Luís Flávio. Criptomoedas e hipóteses de (não) realização da renda para fins tributários: o encontro de "inovações disruptivas" da economia digital com a "tradição" dos institutos jurídicos brasileiros. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira.** São Paulo: IBDT, 2019, pp. 444-461.

NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2018 (Série Doutrina Tributária v. XXII).

NEVES, Andrea Nogueira; CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, v. III, 2005, pp. 763-790.

NIEUWEBOER, Sven. Digital Services Taxes: Are They Discriminatory in the Context of the Fundamental Freedoms? **European Taxation**, v. 62, n. 5, 2022, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

NIKOLAKAKIS, Angelo, *et al.* Fowler v HMRC (Supreme Court): Neither Fish nor Fowler: Tax Treaty Implications of Domestic Deeming Rules. **British Tax Review**, n. 4, 2020, pp. 537-547.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. **International Tax Studies**, v. 2, n. 1, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tratados internacionais em matéria de tributação. **Direito Tributário Atual**, v. 2, 1983.

NOONAN, Chris; PLEKHANOVA, Victoria. Digital Services Tax: Lessons from the Section 301 Investigation. **British Tax Review**, n. 1, 2021, pp. 83-115.

OBUOFORIBO, Belema. A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax. **European Taxation**, v. 59, n. 11, 2019, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

OBUOFORIBO, Belema. Chapter 9: Scope of Tax Treaties – Persons Covered, Taxes Covered. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

OEPEN, Wolfgang. A Alemanha denuncia seu tratado de dupla tributação com o Brasil – razões e consequências da denúncia do tratado sob um ponto de vista alemão. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 1, n. 1, 2005, pp. 209-226.

OLENIK, Kristian. Tax treaties and the recourse to historical interpretation under the Vienna Convention on the Law of Treaties. *In*: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 57-91.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, v. 1, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, v. 2, 2020.

OSTASZEWSKA, Ola; FERREIRA, Vanessa Arruda. Chapter 24: Interaction between Domestic Law and Tax Treaties. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

OSTWAL, T. P.; SHINGALA, Mohak. Taxation of Digital Economy: India perspective. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 1.165-1.178.

PARADA, Leopoldo. Tesco Global/ C-323/18: Upholding the Hungarian Turnover Tax. **Highlights & Insights on European Taxation**, n. 12, 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3761969. Acesso em: 8 jun. 2022.

PARIS, Roland. The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State. **International studies quarterly**, v. 47, n. 2, 2003, pp. 153–182.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS - JUSTEC, 1979.

PÉREZ JARPA, Cristóbal. Chapter 9: Industry-Specific Taxes and Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 201-237.

PERROU, Katerina. Greece: ‘Taxes Covered’– Is an Extraordinary Levy on Business Profits Covered? *In*: LANG, Michael; *et al* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2013**, Books IBFD, 2013.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: política brasileira e perspectivas. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, 2019, pp. 224-256.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, 2020, pp. 283-307.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B, UN Model Convention. **Intertax**, v. 49, n. 8/9, 2021, pp. 674-690.

PIGNATARI, Leonardo. A (im)pertinência da noção de “value creation” para a tributação da economia digital. *In*: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). **Estudos tributários sobre a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 363-387.

PISTONE, Pasquale; ULLMANN, Andreas. Chapter 8: Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 167-200.

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012 (Série Doutrina Tributária v. VII).

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 33-72.

PONTES, Helenilson Cunha. A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 43-55.

PÖTGENS, Frank. The Relationship between the Netherlands Quasi-Final Tax (Quasi-Payroll Tax) on Excessive Severance Payments and Tax Treaties. **European Taxation**, v. 54, n. 4, 2014, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

PROKISCH, Rainer. International Taxation in Times of the Digitized Economy. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, pp. 447-454.

PRZEPIORKA, Michell. A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação – Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 7, 2020, pp. 226–246.

QVISTE, Jørn. Interpretation of tax treaties: a recent Supreme Court decision. **European Taxation**, v. 43, n. 7, 2003, pp. 275-279.

RIEDL, Mario. Chapter 1: The Notion of “Tax” According to Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 1-24.

RIZQY, Marwah. History of Tax Treaties. *In*: VIDAL, Jean-Pierre (ed.). **Introduction to international tax in Canada**. 7. ed. Toronto: Thomson Reuters, 2019.

ROCHA, Sergio André. **Estudos de direito tributário internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Treaty Override no Ordenamento Jurídico Brasileiro: O caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e os Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. *In*: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. **Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. **Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das convenções-modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

ROSE, Manfred. Economic Aspects of Taxation of Income from Capital. *In*: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005.

ROSENBLOOM, David. Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt. **The Sydney Law Review**, v. 26, n. 1, 2004, pp. 17–35.

ROSENBLOOM, David. Comments on the Scheduling Structure of Tax Treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002, p. 262.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**. São Paulo: IBDT, 2019.

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

RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 1, n. 3, 2006.

RUSSO, Karl. Superiority of the VAT to Turnover Tax as an Indirect Tax on Digital Services. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, 2019, pp. 857-880.

RUST, Alexander. Article 23: Exemption/Credit Methods. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, v. II, 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021.

RUST, Alexander; CAPRISTANO, Gabriela; LUO, Xiangdan. Chapter 11: Tax Treaty Application beyond the Scope of Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017 (Mutual Agreement, Non-Discrimination, Mutual Assistance). *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 263-288.

SADOWSKY, Marilyne. Chapter 8: France: Taxing Digital Activities in a Pre-BEPS World. *In*: ESSERS, Peter H. J., *et al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**, Books IBFD, 2021.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Critical Evaluation of the OECD's BEPS Project. **International Tax Notes**, v. 79, n. 3, 2015, pp. 239-245.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**. São Paulo: IBDT, 2021 (Série Doutrinária Tributária v. XLI).

SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro: reflexões à luz do direito comparado. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 212-241.

SANTOS, Ramon Tomazela. O procedimento de negociação dos acordos de bitributação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 236, 2015, pp. 127-151.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei nº 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom's Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 7, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

SASSEVILLE, Jacques. The Role of Tax Treaties in the 21st Century. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002, pp. 246-248.

SAVITSKIY, Andrey. Tax in History: The First Tax Treaties: In Search of Origins. **Intertax**, v. 49, n. 6/7, 2021, pp. 569-585.

SCANDONE, Francesco Saverio. The Interaction between Business Profits and Income from Immovable Property under Tax Treaties: Is It All about Definitions? **Intertax**, v. 37, n. 4, 2009, pp. 223-234.

SCHMALBECK, Richard, ZELENAK, Lawrence. **Federal income taxation**. 2. ed. New York: Wolters Kluwer, 2007.

SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 19-32.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 22, 2008, pp. 267-287.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 7, 2003, pp. 303-330.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 100, jan./2004, pp. 39-51.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro B. (coord.) **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, pp. 322–374.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. *Intertax*, v. 42, n. 11, 2014, pp. 682-694.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Territorial and Worldwide Taxation in Brazil. *In*: ISMER, Roland; REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian (Orgs.). **Territorialität und Personalität: Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag**. Köln: Ottoschmidt, 2019, pp. 95-110.

SCHOUERI, Luís Eduardo; e SILVA, Natalie Matos. Brazil. *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; e STARINGER, Claus. **The impact of the OECD and UN model conventions on bilateral tax treaties**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Brazil: Taxes Covered: Substantially Similar Taxes. *In*: LANG, Michael, *et. al.* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019**. Amsterdam: IBFD, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Chapter 3: Single Taxation as a Policy Goal: Controversial Meaning, Lack of Justification and Unfeasibility in Single Taxation? *In*: WHEELER, Joanna C. (org.). **Single Taxation?** Amsterdam: Books IBFD, 2018, pp. 83–103.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing At a Time? *In*: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (Orgs.). **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Amsterdam: Wolters Kluwer (Series on International Taxation, 60), 2017, pp. 47-72.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Interpretative and Policy Challenges Following the OECD Multilateral Instrument (2016) from a Brazilian Perspective. **Bulletin for International Taxation**, v. 71, n. 6, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

SCHOUERI, Luís Eduardo; PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Brazilian Perspective on International Tax Governance. **Revue européenne et internationale de droit fiscal**, n. 1, 2021, pp. 112-134.

SCHUCH, Josef; LAN, Shimeng. Chapter 6: Identical or Substantially Similar Taxes According to Article 2(4) OECD Model Convention 1982 and 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (org.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 115-141.

SCHWARZ, Jonathan. Value Creation: Old wine in new bottles or new wine in old bottles? **Kluwer Tax Blog** (21 May 2018). Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2018/05/21/value-creation-old-wine-new-bottles-new-wine-old-bottles/#:~:text=Policy%2C%20Transfer%20Pricing-.Value%20Creation%3A%20Old%20wine%20in%20new%20bottles,new%20wine%20in%2>

[Old%20bottles%3F&text=%E2%80%9CThose%20who%20cannot%20remember%20the,in%20Common%20Sense%20\(1905\)](#). Acesso em: 15 abr. 2022.

SEELY, Antony. Digital Services Tax. House of Commons Library, 15 Fev. 2022. Disponível em: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-8719/CBP-8719.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2022.

SELF, Heather. The UK's New Diverted Profits Tax: Compliance with EU Law. **Intertax**, v. 43, n. 4, 2015, pp. 333-336.

SHAVIRO, Daniel. Digital Services Taxes and the broader shift from determining the source of income to taxing location-specific rents. **NYU Law and Economics Research Paper**, n. 19-36. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3448070. Acesso em: 6 jun. 2022.

SHAVIRO, Daniel. Mobile Intellectual Property and the Shift in International Tax Policy from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents: Part Two. **Singapore Journal of Legal Studies**, v. 32, n. 4, 2021, pp. 128-154.

SHAVIRO, Daniel. Mobile Intellectual Property and the Shift in International Tax Policy from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents: Part One. **Singapore Journal of Legal Studies**, v. 31, n. 9, 2021, pp. 681-701.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Regimes tributário e contábil da permuta e a realização da renda. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maitto da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 308-328.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 922-943.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, (Série Doutrina Tributária v. XIX).

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maitto da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 93-106.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Tributação Internacional em Tempos de Economia Digitalizada: Entre a Decisão de Como Alocar o Direito de Tributar (Fonte x Residência) e a Realidade Brasileira. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maitto da

(Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, pp. 455-476.

SIMMONDS, Laura. Chapter 8: Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy? *In*: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD.

SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. The University of Chicago Press, Chicago, 1955, pp. 148-162.

SIMONTACCHI, Stefano. **Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with Special Regard to Immovable Property**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007.

SINNIG, Julia. **Taxation, Data and Destination: An Analysis of Destination-Based Taxation from the Perspective of Tax Principles and Data Protection Regulation**. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2022.

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. **Tax Avoidance, Evasion, and Administration**. Cambridge: National Bureau of Economic Research Working Paper Series, 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 10, out./dez. 1947, pp. 52-73.

STARINGER, Claus; CAZIERO, Martha. Chapter 7: Diverted Profits Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017. *In*: KOFLER, Georg, *et al.* (orgs.). **Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment of Newly Created Taxes**. Books IBFD, 2021, pp. 143-166.

STEVANATO, Dario. A Critical Review of Italy's Digital Services Tax. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 7, 2020, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

STIGLITZ, Joseph. **Economics of the Public Sector**. 3. ed. New York/London: W.W. Norton & Company, 2000.

TAKANO, Caio Augusto. Ação 15 do Projeto BEPS e os desafios do multilateralismo. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (orgs.). **A tributação internacional na era pós BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris Direito, v. 2, 2016, pp. 273-298.

TANDON, Suranjali. Tax Challenges Arising from Digitalization. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 24, n. 6, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Código Tributário Nacional, Art. 98 – “Treaty Override”. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva, *et al.* (orgs.). **CTN: 50 anos com Eficácia de Lei Complementar (1967-2017)**. São Paulo: Conselho Superior de Direito da Fecomercio – SP, 2017, pp. 251-259.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos abrangidos pelos tratados de dupla tributação. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, v. V, 2008, pp. 74-93.

TEIJEIRO, Guillermo O.; VÁSQUEZ, Juan Manuel. Taxation of the Digital Economy: Argentina perspective. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 1.127-1.150.

TENORE, Mario. “Taxes covered”: the OECD model (2010) versus EU directives. **Bulletin for International Taxation**, v. 66, n. 6, 2012. Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

TERSI, Vinicius Feliciano. **A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

THURONYI, Victor. The Concept of Income. **Tax Law Review**, v. 46, n. 1, 1990, pp. 45-105.

THURONYI, Victor; BROOKS, Kim; KOLOZS, Borbala. **Comparative Tax Law**. 2. ed. Alphen Aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016.

TILLINGHAST, David. The impact of the Internet on the taxation of international transactions. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, v. 50, n. 11/12, 1996, pp. 524-526.

TÔRRES, Heleno Taveira. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital – a abrangência de tributos incidentes sobre as empresas. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. *In*: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em Homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação às contribuições. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 8, 2004, pp. 128-137.

TURINA, Alessandro. Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, 2018, pp. 495-519.

VALENTE, Piergiorio. Chapter 9: Some Critical Remarks about the DST Proposal. *In*: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights**, 2019, Books IBFD.

VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; CORNIELJE, Simon; NELLEN, Frank. **Fundamentals of EU VAT Law**. 2. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2020.

VAN HORZEN, Fred; VAN ESDONK, Andy. Proposed 3% Digital Services Tax. **International Transfer Pricing Journal**, v. 25, n. 4, 2018, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

VAN RAAD, Kees. Five fundamental rules in applying tax treaties. *In*: DOUCLÉ, J. (Org.). **Liber Amicorum Luc Hinnekens**. Bruxelles: Bruylant, 2002, pp. 587-597.

VAN RAAD, Kees. The concept of tax in the OECD Model. *In*: PEETERS, B., *et al.* **The concept of tax**. Books IBFD, 2005.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Os Desafios da Tributação de Operações Internacionais na Economia Digital. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; e BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 417-444.

VELLA, John. Digital Services Taxes: principle as a double-edged sword. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, pp. 821-838.

VELLA, John. Finance Act 2020 Notes: Part 2 Sections 39-72: the UK's digital services tax. **British Tax Review**, n. 4, 2020, pp. 469-483.

VENTURA, Gustavo Henrique Vasconcelos. A CIDE Royalties e sua relação com os tratados internacionais. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, v. III, 2005, pp. 701-720.

VERSTRAETEN, Axel. Argentina: Petrobras Case: Is Argentinian Minimum Presumed Income Tax covered in Tax Treaties? *In*: LANG, Michael; *et. al* (eds.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2015**, Books IBFD, 2016.

VIDAL, Arnaldo Sampaio de Moraes. O conceito de tax nos tratados internacionais tributários: paradoxos e possibilidades de um esperanto jurídico fiscal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, v. VI, 2012, pp. 609-633.

VITA, Jonathan Barros. As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010, pp. 303-319.

VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. v. 4, 1986.

VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. *In*: SCHOEURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

VOGEL, Klaus. Reflections on the future of the OECD Model Convention and commentary. **Bulletin for international fiscal documentation**, v. 50, n. 11/12, 1996, pp. 527-530.

VOGEL, Klaus. The Scheduler Structure of Tax Treaties. **Bulletin – Tax Treaty Monitor**, v. 56, n. 6, 2002, pp. 260-261.

VOGEL, Klaus; ENGELSCHALK, Michael, *et al.* **Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to german treaty practice**. London: Kluwer Law International. 3. ed., 1998.

VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer. General Report – v. 78a: Interpretation of double taxation conventions. **Cahiers de Droit Fiscal International**. IFA, 1993.

VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 5. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2021.

VON ROENNE, Christian Freiherr. The Very Beginning – The First Tax Treaties. *In*: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (eds). **History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties**. Viena: Linde, 2011, pp. 17-39.

VORDING, Henk; LUBBERS, Allard O. The Netherlands Presumptive Income Tax on Portfolio Investment: Background, Aims and Effects. **Bulletin for International Fiscal Taxation**, n. 8/9, 2006, pp. 327-334.

WAGH, Sagar. The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, 2016, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto. Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties. **European Taxation**, v. 43, n. 3, 2003, pp. 66-79.

WEEGHEL, Stef Van. **Improper Use of Tax Treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States**. The Hague: Kluwer Law International, 1998.

WILLIAMS, David. Social Security Taxation. *In*: THURONYI, Victor (ed.). **International Monetary Fund. Tax Law Design and Drafting**, v. 1, 1996. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch11.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2022.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

YITZHAKI, Shlomo. Cost-Benefit Analysis of Presumptive Taxation. **Finanzarchiv/Public Finance Analysis**, v. 63, n. 3, 2007, pp. 311-326.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Imposto de Renda: Indagações acerca do Nascimento do Tributo no Reino Unido. **Direito Tributário Atual**, n. 29, 2013. pp. 166-180.

ZILVETI, Fernando Aurélio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Presunção de renda no direito tributário na era digital. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, pp. 107-128.

DOCUMENTOS DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

ATAF. Abordagem sugerida pelo ATAF em relação à elaboração de legislação relativa ao imposto sobre os serviços digitais. Disponível em: https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79&function=changelangpost&language=pt_PT&_ga=2.2336688.1027307510.1652198868-1363343153.1650976281. Acesso em: 10 mai. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation for the 21st Century, COM(2021) 251 final, Bruxelas, 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf. Acesso em: 19 mai. 2021.

COMISSÃO EUROPEIA. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: A Digital Single Market Strategy for Europe. COM (2015) 192 final. Brussels, 6 Mai. 2015. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EM/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=FI>. Acesso em: 15 abr. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. COM (2015) 302 final. Brussels, 17 Jun. 2015. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0003.01/DOC_1&format=PDF. Acesso em: 15 abr. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA. Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. SWD (2018) 81 final Brussels, 21 Mar. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EM/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0081&from=BG>. Acesso em: 15 abr. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), Brussels, 21 Mar. 2018. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0017.02/DOC_1&format=PDF. Acesso em: 12 abr. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA. Proposal for a Council Directive: on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. COM (2018), 148 final 2018/0073, Brussels, 21 Mar. 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services. 6873/19 (1 Mar. 2019). Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/em/pdf>. Acesso em: 19 abr. 2022.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Shaping Europe's Digital Future. 8711/20, Brussels, 9 June 2020. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/media/44389/st08711-em20.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2022.

EUA. United States Model Income Tax Convention. Disponível em: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/documents/treaty-us%20model-2016.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2022.

LIGA DAS NAÇÕES. London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Doc. C.88. M.88. 1946. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

LIGA DAS NAÇÕES. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation (LoN, 1923), E.F.S.73.F.19. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1923-04.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

LIGA DAS NAÇÕES. Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion (LoN, 1928), C.562.M.178.1928.II. Disponível em: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

LIGA DAS NAÇÕES. Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee (LoN, 1929), C-516-M-175-1929-II. Disponível em: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-516-M-175-1929-II_EN.pdf. Acesso em: 20 abr. 2021.

LIGA DAS NAÇÕES. Technical Experts to the Economic and Financial Committee Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee (LoN, 1925), F.212. Disponível em: https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1925-02.html. Acesso em: 29 abr. 2021.

OCDE, Comitê de Assuntos Fiscais. 1977 OECD model double taxation convention on income and capital. (DAFFE/CFA/WP1(86)8), 1986. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1\(86\)8E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1(86)8E.pdf). Acesso 19 Abr. 2021.

OCDE, Comitê de Assuntos Fiscais. Working Party n° 1 on double taxation steering group on the revision of the model tax convention article 2 of the model tax convention: questions for the steering group. DAF/FC/WP1/MR(94)11, 1994. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1-MR\(94\)11E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1-MR(94)11E.pdf). Acesso 19 Abr. 2021.

OCDE, Comitê Fiscal. Consolidated list of outstanding points concerning the OECD draft convention on income and capital. TFD/FC/218, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-218E.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

OCDE, Comitê Fiscal. Notes on discussion of reports of Working Parties n° 4, 28, 29 and 30 during the 33rd session of the fiscal committee held from 9th to 12th December, 1969. DAF/FC/69.17, 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC\(69\)17E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/DAF-FC(69)17E.html). Acesso em: 16 abr. 2021).

OCDE, Comitê Fiscal. Observations of member countries on difficulties in the O.E.C.D. Draft Convention on income and capital. TFD/FC/209, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-209EF.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

OCDE, Comitê Fiscal. Report by the drafting group on the future work of the fiscal committee. TFD/FC/219, 1967. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-219E.html>. Acesso em: 16 abr. 2021.

OCDE, Comitê Fiscal. Working Party no. 30 of the fiscal committee (Austria – Switzerland) (Received on 12th June, 1969). FC/WP30(69)1, Paris, 27 de junho de 1969. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30\(69\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP30(69)1E.html). Acesso em: 16 abr. 2021.

OCDE. 2021 Ministerial Council Statement. Disponível em: <https://www.oecd.org/mcm/MCM-2021-Part-2-Final-Statement.EN.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

OCDE. A borderless world: Realising the potential of global electronic commerce. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/em/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/em/pdf). Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-em. Acesso em: 31 jan. 2022.

OCDE. Are The Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? OECD Publishing, 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-em. Acesso em: 31 jan. 2022.

OCDE. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. Paris, 1963. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-em. Acesso em: 10 abr. 2021.

OCDE. Electronic commerce: Taxation framework conditions. 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Glossary of Tax Terms. Disponível em: www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

OCDE. Harmful Tax Competition: an emerging global issue. Paris, 1998, pp. 13-18. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-em. Acesso em: 10 abr. 2021.

OCDE. Model Double Taxation Convention on Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts 1982. Paris: OECD, 1982. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-estates-and-inheritances-and-on-gifts_9789264177277-em. Acesso em: 15 ago. 2022.

OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital 2000. Paris, 2000. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital_9789264189409-em. Acesso em: 10 abr. 2021.

OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital 2010. Paris: OECD Publishing, 2010. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-em. Acesso em: 10 abr. 2021.

OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-em. Acesso em: 10 abr. 2021.

OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-em. Acesso em: 10 abr. 2021.

OCDE. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2022.

OCDE. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2020 – September 2021. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2022.

OCDE. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Report of the Fiscal Committee on the Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital among the Member Countries of the OECD (OECD, 1963), C(63)87part 1E.

OCDE. Resolution of the Council on the Opening of Accession Discussions (Adopted by the Council at its 1438th session on 25 January 2022). C(2017)92/FINAL, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/newsroom/Resolution-of-the-Council-on-the-Opening-of-Accession-Discussions-C-2017-92-final.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

OCDE. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2021.

OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-em. Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-em/1/1/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-em&csp=71b32056ea489ac3c26f0ea639f0fb6e&itemIGO=oecd&itemContentType=book>. Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/abb4c3d1-em/index.html?itemId=/content/publication/abb4c3d1-em>. Acesso em: 12 abr. 2022.

OCDE. Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. Paris, 2001. Disponível em: https://read-oecd-ilibrary-org.proxy.uba.uva.nl/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-em. Acesso em: 31 jan. 2022.

OCDE. The Role and Design of Net Wealth Taxes. OECD Policy Studies. Paris: OECD Publishing, 2018, pp. 48-51. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-em. Acesso em: 31 jan. 2022.

OCDE. Trust in Global Cooperation – The Vision for the OECD for the Next Decade. Disponível em: [https://www.oecd.org/mcm/MCM_2021_Part_2_\[C-MIN_2021_16-FINAL.en\].pdf](https://www.oecd.org/mcm/MCM_2021_Part_2_[C-MIN_2021_16-FINAL.en].pdf). Acesso em: 11 fev. 2022.

OCDE/RFB. Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard – A Joint Assessment of the similarities and differences between the Brazilian and OECD frameworks. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

OECE, Comitê Fiscal. 299th Working Parties, TFD/FC/2, Paris, 24 de maio de 1956. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-2E.html>. Acesso em: 15 abr. 2021.

OECE, Comitê Fiscal. Minutes of 3rd Session held at Chateau de la Muette (OEEC, 1957), FC/M(57)1. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M\(57\)1E.pdf](https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M(57)1E.pdf). Acesso em: 20 abr. 2021.

OECE, Comitê Fiscal. Minutes of the 2nd Session held at the Chateau de la Muette, Paris on Monday 29th, Tuesday 30th and Wednesday 31st October 1956, FC/M(56)2(Prov.), Paris, 8 de dezembro de 1956. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M\(56\)2provE.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M(56)2provE.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

OECE, Comitê Fiscal. Minutes of the 4th Session held at the Chateau de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June 1957. FC/M(57)2, Paris, 3rd July 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M\(57\)2E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M(57)2E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

OECE, Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report on the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements, FC/WP3(57)1, Paris, 10 de Janeiro de 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(57)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

OECE. Listing and definition of taxes on income and capital, including taxes on estates and inheritances, which should be covered by double taxation agreements, FC(57)1, Paris, 17th October, 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC\(57\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC(57)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

OECE. Minutes of the 4th Session held at the Chateau de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June 1957. FC/M(57)2, Paris, 3rd July 1957. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M\(57\)2E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-M(57)2E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

OECE. Working Party No. 3 of the Fiscal Committee (Italy-Switzerland). Report concerning the listing and definition of taxes on income and capital (including taxes on estates and inheritances) which should be covered by double taxation agreements (Received on 5th October 1956), FC/WP3(56)1, Paris, 16 de outubro de 1956. Disponível em: [https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3\(56\)1E.html](https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP3(56)1E.html). Acesso em: 15 abr. 2021.

ONU. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update. New York: United Nations, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acesso em: 10 abr. 2021.

ONU. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 1980. Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/13957>. Acesso em: 10 abr. 2021.

ONU. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011. New York: United Nations, 2011. Disponível em https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf. Acesso em: 10 abr. 2021.

ONU. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2001. New York: United Nations, 2001. Disponível em <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

PARLAMENTO EUROPEU, Committee on Economic and Monetary Affairs. Report on digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax (2021/2010(INI)). A9-0103/2021, 31 Mar. 2021. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_EN.pdf. Acesso em: 30 abr. 2021.

PARLAMENTO EUROPEU. European Parliament resolution of 29 April 2021 on digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax (2021/2010(INI)). P9_TA(2021)0147, 29 Abr. 2021. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0147_EN.pdf. Acesso em: 30 abr. 2021.

PARLAMENTO EUROPEU. Sessão Plenária – 29 de abril de 2021 – Digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax (debate). Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/plenary/em/vod.html?mode=chapter&vodLanguage=EM&vodId=d8cdacbd-146^a-3d93-7321-ba8d8e066281&date=20210428#>. Acesso em: 30 abr. 2021.

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect (21 Oct. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. Acesso em: 28 nov. 2021.

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Joint Statement from the United States and Turkey Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 Is in Effect (22 Nov. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0500>. Acesso em: 28 nov. 2021.

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Treasury Announces Agreement on the Transition from Existing Indian Equalization Levy to New Multilateral Solution Agreed by the OECD-G20 Inclusive Framework (24 Nov. 2021). Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0504>. Acesso em: 28 nov. 2021.

JURISPRUDÊNCIA NACIONAL E INTERNACIONAL

ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Hermitage S.A vs. Poder Ejecutivo Nacional –Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, julgado em 15 de junho de 2010. Disponível em: <https://www.cij.gov.ar/nota-4331-La-Corte-declar--inconstitucional-el-impuesto-a-la-ganancia-m-nima-presunta.html>. Acesso em: 8 jun. 2022.

ARGENTINA. Tribunal Fiscal de la Nación. Caso n. 34.677-I (Petrobras Energia Internacional S.A.), julgado em 14 de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/05/34677-I-14-02-14.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2022.

AUSTRÁLIA. Administrative Appeals Tribunal (Melbourne). Case No. 2014-ATC 1-070, sessão de 23 de dezembro de 2014. Tax Treaty Case Law IBFD.

AUSTRÁLIA. Federal Court of Australia. Caso Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation, FCA 150324, sessão de 10 de outubro de 2008, Tax Treaty Case Law IBFD.

ÁUSTRIA. Supreme Administrative Court (Verwaltungsgerichtshof). Case No. 98/13/0021, sessão de 15 de dezembro de 1999. Disponível em: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWR_1998130021_19991215X02/JWR_1998130021_19991215X02.pdf. Acesso em: 23 jan. 2022.

ÁUSTRIA. Supreme Administrative Court. Case No. 2000/13/0134, sessão de 28 de março de 2001. Tax Treaty Case Law IBFD.

ÁUSTRIA. Supreme Administrative Court. Case No. 99/15/0265, sessão de 3 de agosto de 2000. Tax Treaty Case Law IBFD.

BÉLGICA. Conseil d'État (Council of State). Case No. 34.796, sessão de 30 de janeiro de 1990. Tax Treaty Case Law IBFD.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1101-000.836 – Processo Administrativo n. 12897.000757/2009-81, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 04 de dezembro de 2012.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1101-000.902 – Processo Administrativo n. 10980.722855/2011-13, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 12 de junho de 2013.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1102-00.089 – Processo Administrativo n. 19515.002971/2004-54, rel. Cons. Sandra Maria Faroni, sessão de 5 de novembro de 2009 (“*Caso Aerolíneas Argentinas*”).

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1102-001.247 – Processo Administrativo n. 10880.729239/2011-11, rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 25 de novembro de 2014.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1201-001.024 – Processo Administrativo n. 12897.000715/2009-41, rel. Cons. Marcelo Cuba Netto, sessão de 6 de maio de 2014 (“**Caso Rexam**”).

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1201-001.779 – Processo Administrativo n. 16561.720057/2011-74, rel. Cons. Roberto Caparroz de Almeida, sessão de 21 junho de 2017.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1201-003.686 – Processo Administrativo n. 19515.004211/2010-20, rel. Cons. Gisele Barra Bossa, sessão de 11 de março de 2020.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1301-002.762 – Processo Administrativo n. 16682.720924/2011-03, rel. Cons. Roberto Silva Junior, sessão de 19 de fevereiro de 2018; CSRF. Acórdão n. 9101-004.583, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 04 de dezembro de 2019.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1301-002.817 – Processo Administrativo n. 16327.721302/2014-86, rel. Cons. Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, sessão de 12 de março de 2018 (“**Caso Votorantim**”).

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1301-003.770 – Processo Administrativo n. 16682.722218/2017-83, rel. Cons. Amélia Wakako Morishita Yamamoto, sessão de 20 de março de 2019.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1302-001.620 – Processo Administrativo n. 19515.721533/2012-07, rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior, sessão de 3 de fevereiro de 2015 (“**Caso Duratex**”).

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1302-001.629 – Processo Administrativo n. 16682.720429/2012-77, rel. Cons. Alberto Pinto Souza Junior, sessão de 03 de fevereiro de 2015; CSRF. Acórdão n. 9101-002.332, rel. Cons. Luís Flávio Neto, sessão de 04 de maio de 2016.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1302-002.935 – Processo Administrativo n. 16682.722750/2016-10, rel. Cons. Flávia Machado Vilhena Dias, sessão de 25 de julho de 2018.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1302-003.149 – Processo Administrativo n. 16643.720059/2013-15, rel. Cons. Rogério Aparecido Gil, sessão de 16 de outubro de 2018 (“**Caso Ambev**”).

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-001.037 – Processo Administrativo n. 13502.720167/2011-42, rel. Cons. Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, sessão de 10 de setembro de 2013.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-001.396 – Processo Administrativo n. 10980.724003/2011-61, rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos, sessão de 04 de março de 2015.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-001.526 – Processo Administrativo n. 12448.738575/2011-90, rel. Cons. Ricardo Marozzi Gregorio, sessão de 02 de fevereiro de 2016.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-002.008 – Processo Administrativo n. 16327.720511/2015-93, rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, sessão de 26 de julho de 2017.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1401-002.198 – Processo Administrativo n. 16561.720035/2012-95, rel. Cons. Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, sessão de 21 de fevereiro de 2018.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1402-002.388 – Processo Administrativo n. 16643.720021/2011-81, rel. Cons. Luiz Augusto de Souza Gonçalves, sessão de 14 de fevereiro de 2017.

BRASIL, Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 101-95.802 – Processo Administrativo n. 16327.000112/2005-31, rel. Cons. Sandra Maria Faroni, sessão de 19 de outubro de 2006 (*“Caso Eagle”*).

BRASIL, CSRF. Acórdão CSRF n. 9101-005.808 – Processo Administrativo n. 16561.720057/2011-74, rel. Cons. Livia De Carli Germano, sessão de 06 de outubro de 2021.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-001.171 – Processo Administrativo n. 16327.000112/2005-31, rel. Cons. Valmir Sandri, sessão de 13 de setembro de 2011 (*“Caso Eagle”*).

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-002.561 – Processo Administrativo n. 12897.000715/2009-41, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 9 de fevereiro de 2017 (*“Caso Rexam”*).

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-002.598 – Processo Administrativo n. 19515.721533/2012-07, rel. Cons. Luís Flávio Neto, sessão de 15 de março de 2017 (*“Caso Duratex”*).

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-002.832 – Processo Administrativo n. 10880.729239/2011-11, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 12 de maio de 2017.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-003.664 – Processo Administrativo n. 16643.720021/2011-81, rel. Cons. Luís Flávio Neto, sessão de 04 de julho de 2018.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-003.924 – Processo Administrativo n. 12897.000757/2009-81, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 4 de dezembro de 2018.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-004.763 – Processo Administrativo n. 16561.720035/2012-95, rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, sessão de 05 de fevereiro de 2020.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-004.834 – Processo Administrativo n. 19515.002971/2004-54, rel. Cons. Livia de Carli Germano, sessão de 04 de março de 2020 (*“Caso Aerolíneas Argentinas”*).

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-005.809 – Processo Administrativo n. 16561.000065/2009-86, rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, sessão de 06 de outubro de 2021.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-005.846 – Processo Administrativo n. 12448.738575/2011-90, rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, sessão de 12 de novembro de 2021.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-006.097 – Processo Administrativo n. 16561.720063/2014-74, rel. Cons. Lívia de Carli Germano, sessão de 11 de maio de 2022.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-006.102 – Processo Administrativo n. 16561.720135/2015-64, rel. Cons. Andréa Duek Simantob, sessão de 11 de maio de 2022.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-006.243 – Processo Administrativo n. 16643.720059/2013-15, rel. Cons. Lívia De Carli Germano, sessão de 9 de agosto de 2022 (“*Caso Ambev*”).

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-006.246 – Processo Administrativo n. 16682.722218/2017-83, rel. Cons. Lívia de Carli Germano, sessão de 09 de agosto de 2022.

BRASIL, STF. ADI n. 1.444-PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 12 de fevereiro de 2003.

BRASIL, STF. ADI n. 15-2/DF, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 14 de junho de 2007.

BRASIL, STF. ADI n. 2.586, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 16 de maio de 2002.

BRASIL, STF. ADI n. 6.145/DF, rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 14 de setembro de 2022.

BRASIL, STF. ADI n. 800-RS, Tribunal Pleno, rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 11 de junho de 2014.

BRASIL, STF. ARE n. 955.262/RJ, rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 28 de junho de 2016.

BRASIL, STF. RE 573.675-0/SC, rel. Min Ricardo Lewandowski, julgado em 23 de março de 2009.

BRASIL, STF. RE n. 1.179.245/MT, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15 de março de 2021.

BRASIL, STF. RE n. 146.733, Tribunal Pleno, rel. Min. Moreira Alves, julgado em 29 de junho de 1992.

BRASIL, STF. RE n. 165.939, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 24 de maio de 1995.

BRASIL, STF. RE n. 556.854, rel. Min. Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 30 de junho de 2011.

BRASIL, STF. RE n. 573.540 – RG, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 14 de abril de 2010.

BRASIL, STJ. Ag n. 1.139.922/SP, rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 5 de junho de 2009.

BRASIL, STJ. AREsp n. 715.693/RJ, rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 1º de outubro de 2015.

BRASIL, STJ. REsp n. 1.216.610/RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26 de maio de 2015.

BRASIL, TRF2. Apelação n. 0005507-06.2005.4.02.5001, rel. Juíza Federal Convocada Geraldine Pinto Vital de Castro, julgado em 3 de julho de 2012.

BRASIL, TRF2. Apelação n. 0016414-81.2000.4.02.0000, rel. Juiz Federal Convocado José Antônio Lisbôa Neiva, julgado em 26 de junho de 2006.

BRASIL, TRF2. Apelação n. 0023819-03.2002.4.02.0000, rel. Des. José F. Neves Neto, julgado em 12 de abril de 2011.

BRASIL, TRF2. Embargos Infringentes em Apelação n. 0012915-55.2001.4.02.0000, rel. Des. Tânia Heine, julgado em 11 de maio de 2006.

BRASIL, TRF3. Apelação n. 0031549-47.1997.4.03.6100, rel. Des. Cecília Marcondes, julgado em 8 de março de 2006.

CJUE. C-283/06 and C-312/06, Kögáz and Others, julgado em 11 de outubro de 2007. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=69841&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=623994>. Acesso em: 9 jun. 2022.

CJUE. C-323/18, Tesco-Global Áruházak Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, julgado em 3 de março de 2020. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=225656&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=247965>. Acesso em: 8 jun. 2022.

CJUE. C-596/19 P – Commission v Hungary, julgado em 16 de março de 2021. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-596/19%20P>. Acesso em: 9 jun. 2022.

CJUE. C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. V Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, julgado em 3 de março de 2020. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=225655&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=243112>. Acesso em: 8 jun. 2022.

DINAMARCA. High Court of Eastern Denmark (Østre Landsret). Case No. 300/1989, sessão de 5 de maio de 1992. Tax Treaty Case Law IBFD.

DINAMARCA. National Tax Tribunal (Landsskatteretten). Case No. 1985-5-173, sessão de 22 de maio de 1985. Tax Treaty Case Law IBFD.

ESTADOS UNIDOS. Suprema Corte. South Dakota v. Wayfair, Inc., et. al. Case No. 17–494, julgado em 21 de junho de 2018. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em: 9 jun. 2022.

ESTADOS UNIDOS. US Court of Federal Claims. John P. McManus v. Commissioner of Internal Revenue, sessão de 3 de março de 2017. Tax Treaty Case Law IBFD.

FRANÇA. Administrative Court (Paris). Case no. 1505178/1-1, sessão de 12 de julho de 2017. Tax Treaty Case Law IBFD.

FRANÇA. Administrative Court of Appeal. Case 17PA03067, sessão de 25 de abril de 2019. Tax Treaty Case Law IBFD.

FRANÇA. Conseil D'État. Caso n. 461058, sessão de 31 de março de 2022. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000045462164?init=true&page=1&query=2019-759&searchField=ALL&tab_selection=all. Acesso em: 21 abr. 2022.

FRANÇA. Conseil d'État (Supreme Administrative Court). Case No. 415769, sessão de 13 de junho de 2018. Tax Treaty Case Law IBFD.

FRANÇA. Grand Instance Court. Case No. 1985-01-17, sessão de 17 de janeiro de 1985. Tax Treaty Case Law IBFD.

GRÉCIA, Supreme Administrative Court. Caso 154/2018, sessão de 24 de janeiro de 2018, Tax Treaty Case Law IBFD.

GRÉCIA. Administrative Court of Appeals of Athens. Case No. 481/2012, sessão de 7 de fevereiro de 2012. Tax Treaty Case Law IBFD.

GRÉCIA. Supreme Administrative Court. Case 2465/2018, sessão de 21 de novembro de 2018. Tax Treaty Case Law IBFD.

HOLANDA. District Court. Case No. 07/1879, sessão de 12 de agosto de 2009. Tax Treaty Case Law IBFD.

HOLANDA. Supreme Court. 13/02237, sessão de 23 de maio de 2014. Tax Treaty Case Law IBFD.

HUNGRIA. Supreme Court. Case No. Kfv.I.35.103/2008/4, sessão de 4 de setembro de 2008. Tax Treaty Case Law IBFD.

ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) Kolkata, BOC Group Ltd. (Respondent) v. DDIT (Appellant), sessão de 30 de novembro de 2015, Tax Treaty Case Law IBFD.

IRLANDA. High Court. Caso Kinsella vs. The Revenue Commissioners, IEHC 250, sessão de 31 de julho de 2007, Tax Treaty Case Law IBFD [*“Caso Kinsella vs. The Revenue Commissioners”*].

POLÔNIA. Regional Administrative Court (Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego). Case No. I SA/Rz 745/18, sessão de 16 de outubro de 2018. Tax Treaty Case Law IBFD.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. Case No. 041/12.5BEALM, sessão de 6 de novembro de 2019. Tax Treaty Case Law IBFD.

REINO UNIDO, Supreme Court. Fowler (Respondent) v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Appellant), sessão de 20 de maio de 2020, Tax Treaty Case Law IBFD.

REINO UNIDO. Court of Appeal of England and Wales (Civil Division). Bricom Holdings Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue, sessão de 25 de junho de 1997. Tax Treaty Case Law IBFD.

REINO UNIDO. High Court, Yates (HM Inspector of Taxes) v. GCA International Ltd., julgado em 13 de fevereiro de 1991. Disponível em: <https://vlex.co.uk/vid/g-c-international-ltd-802811837>. Acesso em: 7 jun. 2022.

SUÍCIA. Supreme Administrative Court (Regeringsrätten). Case No. 5823-1985, sessão de 3 de junho de 1986. Tax Treaty Case Law IBFD.

SUÍÇA. Federal Supreme Court (Tribunal fédéral). Case No. 2C_542/2018, sessão de 10 de março de 2021. Tax Treaty Case Law IBFD.

LEGISLAÇÃO E ADTS CONCLUÍDOS PELO BRASIL

BRASIL. Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República da Polônia para a Eliminação da Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo, celebrado em Nova York, em 20 de setembro de 2022 [“*ADT Brasil-Polônia (2022)*”]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12613?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=246>. Acesso em: 7 nov. 2022.

BRASIL. Ato Declaratório Executivo SRF n. 72, de 22 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a data do término de vigência do Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmado entre o Brasil e Alemanha.

BRASIL. 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, celebrados em Brasília, em 07 de junho de 2019 [“*ADT Brasil-Uruguai (2019)*”]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12291?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=350>. Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Colômbia para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da

Evasão e da Elisão Fiscais, celebrada em Brasília, em 5 de agosto de 2022 [*“ADT Brasil-Colômbia (2022)”*]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12291?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=350>. Acesso em: 11 ago. 2022.

BRASIL. Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Noruega para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo, assinada em Brasília, em 4 de novembro de 2022. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12636?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=202>. Acesso em: 8 nov. 2022

BRASIL. Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo [*“ADT Brasil-Reino Unido (2022)”*]. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12641?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=255>. Acesso em: 1 dez. 2022.

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 [*“ADT Brasil-Emirados Árabes Unidos (2018)”*].

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 [*“ADT Brasil-Suíça (2018)”*].

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 [*“ADT Brasil-Singapura (2018)”*].

BRASIL. Decreto n. 2.465, de 19 de janeiro de 1998. Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996 [*“ADT Brasil-Finlândia (1996)”*].

BRASIL. Decreto n. 241, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas, concluída em Brasília, em 29 de setembro de 1983 [*“ADT Brasil-Filipinas (1983)”*].

BRASIL. Decreto n. 354, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia, celebrado em Seul, em 7 de março de 1989 [*“ADT Brasil-Coreia do Sul (1989/2015)”*].

BRASIL. Decreto n. 355, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, concluída em Brasília, em 8 de março de 1990 [**“ADT Brasil-Países Baixos (1990)”**].

BRASIL. Decreto n. 4.012, de 13 de novembro de 2001. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000 [**“ADT Brasil-Portugal (2000)”**].

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, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001 [**“ADT Brasil-Chile (2001)”**].

BRASIL. Decreto n. 43, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca, assinada em Brasília, em 26 de agosto de 1986 [**“ADT Brasil-Eslováquia/República Tcheca (1986)”**].

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 [**“ADT Brasil-Israel (2002)”**].

BRASIL. Decreto n. 5.654, de 29 de dezembro de 2005. Revoga o Decreto nº 76.988, de 6 de janeiro de 1976, que dispõe sobre a execução do Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, celebrado em Bonn, em 27 de junho de 1975.

BRASIL. Decreto n. 5.799, de 7 de julho 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 [**“ADT Brasil-Ucrânia (2002)”**].

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, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003 [**“ADT Brasil-África do Sul (2003/2015)”**].

BRASIL. Decreto n. 510, de 27 de abril de 1992. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988 [**“ADT Brasil-Índia (1988/2013)”**].

BRASIL. Decreto n. 53, de 8 de março de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria, celebrada em Budapeste, em 20 de junho de 1986 [**“ADT Brasil-Hungria (1986)”**].

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 [**“ADT Brasil-México (2003)”**].

BRASIL. Decreto n. 6.332, de 28 de dezembro de 2007. Promulga a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final, assinados em Brasília em 23 de junho de 1972, celebrada em Brasília, em 20 de novembro de 2002 [**“ADT Brasil-Bélgica (1972/2002)”**].

BRASIL. Decreto n. 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967 [**“ADT Brasil-Japão (1967/1976)”**].

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 [**“ADT Brasil-Peru (2006)”**].

BRASIL. Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66.

BRASIL. Decreto n. 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento entre Brasil e França, concluída em Brasília, em 10 de setembro de 1971.

BRASIL. Decreto n. 72.542, de 30 de julho de 1973. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda entre Brasil e Bélgica, firmado em Brasília, em 23 de julho de 1972.

BRASIL. Decreto n. 75.106, de 20 de dezembro de 1974. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca, celebrada em Copenhague, em 27 de agosto de 1974 [**“ADT Brasil-Dinamarca (1974/2011)”**].

BRASIL. Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, concluída em Brasília, em 14 de novembro de 1974 [**“ADT Brasil-Espanha (1974)”**].

BRASIL. Decreto n. 76.988, de 6 de janeiro de 1976. Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Brasil-República Federal da Alemanha.

BRASIL. Decreto n. 762, de 19 de fevereiro de 1993. Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991 [*“ADT Brasil-China (1991)”*].

BRASIL. Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia, concluída em Brasília, em 25 de abril de 1975 [*“ADT Brasil-Suécia (1975)”*].

BRASIL. Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital concluída entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria, em Viena, a 24 de maio de 1975 [*“ADT Brasil-Áustria (1975)”*].

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 do Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010 [*“ADT Brasil-Turquia (2010)”*].

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 [*“ADT Brasil-Trinidad e Tobago (2008)”*].

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 [*“ADT Brasil-Venezuela (2005)”*].

BRASIL. Decreto n. 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, concluído em Tóquio, a 23 de março de 1976.

BRASIL. Decreto n. 85.051, de 18 de agosto de 1980. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Luxemburgo, em 8 de novembro de 1978 [*“ADT Brasil-Luxemburgo (1978)”*].

BRASIL. Decreto n. 85.895, de 6 de maio de 1981. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana, celebrada em Roma, em 3 de outubro de 1978 [*“ADT Brasil-Itália (1978)”*].

BRASIL. Decreto n. 86.710, de 9 de dezembro de 1981. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a

Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Brasília, em 21 de agosto de 1980 [*“ADT Brasil-Noruega (1980/2014)”*].

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 do Impostos sobre a Renda, concluída em Buenos Aires, em 17 de maio de 1980 [*“ADT Brasil-Argentina (1980/2017)”*].

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 [*“ADT Brasil-Rússia (2004)”*].

BRASIL. Decreto n. 9.219, de 4 de dezembro de 2017. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988, firmado em Brasília, em 15 de outubro de 2013.

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.

BRASIL. Decreto n. 9.559, de 12 de novembro de 2018. Promulga o texto do Protocolo Alterando 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, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003, firmado em Pretória, em 31 de julho de 2015.

BRASIL. Decreto n. 9.572, de 21 de novembro de 2018. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Brasília, em 24 de abril de 2015.

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, Celebrada em Copenhague em 27 de Agosto de 1974, firmado em Copenhague, em 23 de março de 2011.

BRASIL. Decreto n. 9.966, de 8 de agosto de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, celebrada em Brasília, em 21 de agosto de 1980, firmado em Brasília, em 20 de fevereiro de 2014.

BRASIL. Decreto n. 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre

o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá, em Brasília, a 4 de junho de 1984.

BRASIL. Decreto n. 95.717, de 11 de fevereiro de 1988. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador, celebrada em Quito, em 26 de maio de 1983 [“*ADT Brasil-Ecuador (1983)*”].

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

BRASIL. PL n. 2.358/2020, autoria do Deputado Federal João Maia (PL/RN). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1889339&filenome=PL+2358/2020. Acesso em: 3 mai. 2022.

BRASIL. PL n. 3.431/2021, autoria do Deputado Federal André Figueiredo (PDT/CE). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2084415. Acesso em: 3 mai. 2022.

BRASIL. PL n. 640/2021, autoria do Deputado Federal Filipe Barros (PSL/PR). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01gwihqobjrgg21bcnjcwre1oax995857.node0?codteor=1968471&filename=PL+640/2021. Acesso em: 16 mai. 2022.

BRASIL. PLP n. 131/2020, autoria da Senadora Zenaide Maia (PROS/RN). Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8114192&ts=1630442744831&disposition=inline>. Acesso em: 3 mai. 2022.

BRASIL. PLP n. 218/2020, autoria do Deputado Federal Danilo Forte (PSDB/CE). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1923750&filenome=PLP+218/2020. Acesso em: 3 mai. 2022.

BRASIL. PLP n. 241/2020, autoria do Deputado Federal Danilo Forte (PSDB/CE). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1932436&filenome=PLP+241/2020. Acesso em: 3 mai. 2022.

BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Pequim, em 5 de agosto de 1991. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12575?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=58>. Acesso em: 2 ago. 2022.

BRASIL. Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988 (modificada pelo Protocolo assinado em outubro de 2013). Disponível em <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12602?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=145>. Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. Protocolo alterando o Acordo Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Santiago, em 3 de abril de 2001. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12552?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=57>. Acesso em: 2 ago. 2022.

BRASIL. Protocolo de Emenda à Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda. Disponível em: <https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12268?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=316>. Acesso em: 13 fev. 2022.

LEGISLAÇÃO DE OUTROS PAÍSES

ARGENTINA. Ley n. 10.397 – Código Fiscal argentino, art. 184bis (incorporado pela Ley n. 15.079/2018). Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/infoleg/klmnoprs-tuvw-leyp-rovb-1110397f1pdf%20name%3AB1110397F1.PDF.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

ARGENTINA. Ley n. 27.591/2020. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/345000-349999/345117/texact.htm>. Acesso em: 17 mai. 2022.

ÁUSTRIA. Lei n. 91/2019 – Digital Tax Act. Disponível em: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>. Acesso em: 17 mai. 2022.

CANADÁ. Explanatory Notes for the Draft Digital Services Tax Act. Disponível em: <https://fin.canada.ca/drleg-apl/2021/bia-leb-1221-1-n-eng.html>. Acesso em: 17 mai. 2022.

ESPAÑA. Ley n. 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) n. 274 em 16 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2020/BOE-A-2020-12355-consolidado.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

ESPAÑA. Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) n.

139, em 11 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-9721-consolidado.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

ESPAÑA. Real Decreto n. 400/2021, de 8 de junio. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) em 9 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/06/09/pdfs/BOE-A-2021-9559.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

ESPAÑA. Resolución de 25 de junio de 2021, de la de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Publicado no Diário Oficial da Espanha (BOE) em 29 de junho de 2021, p. 5. Disponível em: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/06/29/pdfs/BOE-A-2021-10745.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

FRANÇA. Code général des impôts. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2022-04-21/. Acesso em: 21 abr. 2022.

FRANÇA. LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000038811588?init=true&page=1&query=2019-759&searchField=ALL&tab_selection=all. Acesso em: 21 abr. 2022.

H&M TREASURY. Budget 2018. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

HMRC. Digital Services Tax Manual – DST14300 - Social Media - Intended Scope. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst14300>. Acesso em: 10 mai. 2022.

HMRC. Digital Services Tax: Consultation., pp. 31-33. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf. Acesso em: 10 mai. 2022.

ÍNDIA. Finance Act 2016. Disponível em <https://www.cbic.gov.in/resources/htdocs-cbec/fin-act2016.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

ÍNDIA. Finance Act 2018. Disponível em: <https://egazette.nic.in/writereaddata/2018/184302.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

ÍNDIA. Finance Act 2020. Disponível em: <https://egazette.nic.in/WriteReadData/2020/218938.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

ÍNDIA. Finance Act 2021. Disponível em: <https://egazette.nic.in/WriteReadData/2021/226208.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

ÍNDIA. Finance Act 2022. Disponível em: <https://www.egazette.nic.in/WriteReadData/2022/234693.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

ITÁLIA. IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI (DST). Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi-dichiaraz-imposta-sui-servizi-digitali-imprese>. Acesso em: 17 mai. 2022.

PORTUGAL. Lei n. 74, de 19 de novembro de 2020. Disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2020/11/22600/0000400034.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

QUÊNIA. Introducing Digital Services Tax. Disponível em: <https://kra.go.ke/images/publications/Brochure-Digital-Service-Tax-Website.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

SERRA LEOA. Finance Act 2021. Disponível em: <https://mof.gov.sl/wp-content/uploads/2021/01/The-Finance-Acts-2021-1.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

TUNÍSIA. Loi n. 2019-78, de 23 de dezembro de 2019 (Finance Law 2020), art. 27. Disponível em: http://www.finances.gov.tn/sites/default/files/2020-02/Loi_finances_2020_fr.pdf. Acesso em: 17 mai. 2022.

TURQUIA. Digital Services Tax Office. Disponível em: https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7&lang=en. Acesso em: 17 mai. 2022.

ADTS ENTRE DEMAIS PAÍSES

Agreement Between Germany (Prussia) and Hungary for the Avoidance of Double Taxation (18 April 1900). Treaties IBFD.

Agreement between Japan and the Federal Republic of Germany for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and to certain other taxes and the prevention of tax evasion and avoidance (17 December 2015). Treaties IBFD.

Agreement between the Kingdom of Thailand and the Kingdom of Belgium for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital. Disponível em: <https://www.rd.go.th/english/2558.html#article2>. Acesso em: 6 nov. 2022.

Convention between Greece and France for the avoidance of double taxation and the establishment of rules for reciprocal administrative assistance with respect to taxes on income (21 August 1963). Treaties IBFD.

Convention between Japan and Georgia for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (29 January 2021). Treaties IBFD.

Convention between Japan and the Kingdom of Belgium for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (12 October 2016). Treaties IBFD.

Convention between Japan and the Kingdom of Denmark for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (11 October 2017). Treaties IBFD.

Convention between Japan and the Kingdom of Spain for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (16 October 2018). Treaties IBFD.

Convention between Japan and the Republic of Peru for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (18 November 2019). Treaties IBFD.

Convention between Japan and the Republic of Serbia for the Elimination of Double Taxation with respect to taxes on income and the prevention of tax evasion and avoidance (21 July 2020). Treaties IBFD.

Convention between the Argentine Republic and the Republic of Bolivia for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income or Profits and on Capital and Net Wealth. (30 October 1976). Treaties IBFD.

Convention between the German Reich and Italy for the avoidance of double taxation and the settlement of other questions with respect to direct taxes (31 October 1925). Treaties IBFD.

Convention between the Government of Sweden and the Government of the United States of America for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (1 September 1994). Treaties IBFD.

Convention between the Government of the French Republic and the Government of the Republic of Finland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (11 September 1970). Treaties IBFD.

Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to taxes on income and on capital gains (24 July 2001). Treaties IBFD.

ANEXOS

ANEXO I – AS DIFERENTES VERSÕES DO ESCOPO OBJETIVO AO LONGO DA HISTÓRIA

Artigo 1º - CM-LN-Ia 1928:

The present Convention is designed to prevent double taxation in the sphere of direct impersonal or personal taxes, in the case of the taxpayers of the Contracting Parties, whether nationals or otherwise:

For the purposes of this Convention, the following shall be regarded as impersonal taxes:

- (a)
- (b)
- (c)

For the purposes of this Convention, the following shall be regarded as personal taxes:

- (a)
- (b)
- (c)

Artigo 1º - CM-LN-Ib 1928:

The present Convention is designed to prevent double taxation as regards the following specified taxes, in the case of the taxpayers of the Contracting States, whether nationals or otherwise:

- (a)
- (b)
- (c)

Artigo 1º - CM-LN-Ic 1928:

The present Convention is designed to prevent double taxation as regards the following specified taxes in the case of the taxpayers, whether nationals or otherwise, of the Contracting States:

- (a)
- (b)
- (c)

Artigo 1º - CM-LN-México 1943:

1. The present Convention is designed to prevent double taxation in the case of the taxpayers of the contracting States, whether nationals or not, as regards the following taxes:

A. With reference to State A:

- 1.*
- 2.*
- 3.*

B. With reference to State B:

- 1.*
- 2.*
- 3.*

2. It is mutually agreed that the present Convention shall apply also to any other tax, or increase of tax, imposed by either contracting State subsequent to the date of signature of this Convention upon substantially the same bases as the taxes enumerated in the preceding paragraph of this Article.

Artigo 1º - CM-LN-Londres 1946:

1. The present Convention is designed to prevent double taxation in the case of the taxpayers of the contracting States, whether nationals or not, as regards the following taxes:

A. With reference to State A:

- 1.;*
- 2.;*
- 3.*

B. With reference to State B:

- 1.;*
- 2.;*
- 3.*

2. It is mutually agreed that the present Convention shall apply also to any other tax, or increase of tax, imposed by either contracting State subsequent to the date of signature of this Convention upon substantially the same bases as the taxes enumerated in the preceding paragraph of this Article.

Artigo 2º – CM-OCDE 1963:

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of each Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. *The existing taxes to which the Convention shall apply are, in particular:*

(a) In the case of (State A):

(b) In the case of (State B):

4. *The Convention shall also apply to any identical or substantially similar taxes which are subsequently imposed in addition to, or in place of, the existing taxes. At the end of each year, the competent authorities of the Contracting States shall notify to each other any changes which have been made in their respective taxation laws.*

Artigo 2º – CM-OCDE 1977:

1. *This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.*

2. *There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.*

3. *The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:*

a) (in State A): ...

b) (in State B): ...

4. *The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. At the end of each year, the competent authorities of the Contracting States shall notify each other of changes which have been made in their respective taxation laws.*

Artigo 2º – CM-OCDE 2000:

1. *This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.*

2. *There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.*

3. *The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:*

a) (in State A): ...

b) (in State B): ...

4. *The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any*

significant changes that have been made in their taxation laws.

Artigo 2º – CM-OCDE 2010:

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

a) (in State A):

b) (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

Artigo 2º – CM-OCDE 2014:

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

a) (in State A):

b) (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

Artigo 2º – CM-OCDE 2017:

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the

alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

a) (in State A):

b) (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.