

## Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira

### *Art. 2(4) of the Model Conventions: Function, Application and the Brazilian Policy*

Guilherme Galdino

*Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo. Pós-graduando em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.*

E-mail: [guigaldinoc@gmail.com](mailto:guigaldinoc@gmail.com).

#### *Resumo*

O presente estudo tem como escopo examinar a função e a aplicação do teste de similaridade substancial estabelecido pelo art. 2(4) das Convenções Modelo. Com base nesse exame, analisar-se-á a política brasileira quanto ao art. 2º dos Acordos para evitar a Dupla Tributação, de sorte a averiguar as particularidades e a importância do art. 2(4) nesses tratados. Após, afastar-se-ão três óbices que parte da doutrina ou da jurisprudência brasileira suscita quando avalia o teste de similaridade substancial, quais sejam: (i) a limitação do escopo material desses tratados a apenas os impostos; (ii) a afetação para a comparabilidade dos tributos; e (iii) o emprego do art. 4º do Código Tributário Nacional como regra doméstica que estabelece parâmetros para o teste de similaridade substancial.

*Palavras-chave:* Direito Tributário Internacional, tributos visados, teste de similaridade substancial, política brasileira.

#### *Abstract*

The present study aims to examine the test of substantial similarity's function and application, which is established by art. 2(4) of the Model Conventions. Based on this analysis, the Brazilian policy regarding art. 2 of the Double Taxation Conventions will be investigated, in order to verify the features and relevance of art. 2(4) in Brazilian tax treaties. Then, it will be set aside three problems that part of the Brazilian doctrine and case law identifies when applying the substantial similarity test, which are the following: (i) the limitation of the substantive scope of these treaties to *impostos*; (ii) the *earmarked* aspect to compare taxes; and (iii) the use of art. 4º of the Brazilian Tax Code as internal rule that establishes parameters for the substantial similarity test.

*Keywords:* International Tax Law, taxes covered, substantial similarity test, Brazilian policy.

## Introdução

Numa conjuntura em que os Estados buscam, seja de maneira coordenada<sup>1</sup> ou não, alterar seus sistemas tributários para lidar com planejamentos tributários arrojados<sup>2</sup> ou com fenômenos contemporâneos (*e.g.*, economia digital), não surpreende que novos tributos sejam incluídos entre as possíveis soluções. Não raras as vezes, essas novas exações aglutinam aspectos próprios com elementos de tributos cobertos pelos Acordos para evitar a Dupla Tributação (“ADTs”), podendo-se, por isso, falar em tributos com características “híbridas”<sup>3</sup>. Daí a necessidade de maior atenção à aplicação do art. 2(4) (que confere caráter dinâmico ao escopo material dos ADTs), ainda mais levando em conta o fato de o critério estabelecido ser subjetivo. Afinal, o que é um tributo *substancialmente similar* a outro?

O presente artigo tem como objetivo averiguar a função e a aplicação do art. 2(4) das Convenções Modelo<sup>4</sup>, sobretudo, da perspectiva dos ADTs concluídos pelo Brasil. Desse modo, o enfoque deste trabalho passa, principalmente, pelo teste de similaridade substancial (“test of substantial similarity”<sup>5</sup>) presente na primeira frase dos dispositivos dos ADTs brasileiros correspondentes ao art. 2(4)<sup>6</sup> da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“CM-OCDE”).

Divide-se este artigo em duas partes. A primeira tem como escopo analisar a função e a aplicação do teste de similaridade substancial presente no art. 2(4) da CM-OCDE. Para tanto, serão feitas considerações sobre os outros parágrafos do art. 2º, bem como acerca da relação entre eles. Após, adentrar-se-á especificamente o papel do art. 2(4) e a sua conexão com os demais parágrafos. Posteriormente, ainda nesta seção, será examinado o que é um tributo “substancialmente similar” a outro nos termos do art. 2(4). Já na segunda parte deste trabalho, apresentar-se-á o panorama da política brasileira de tratados a respeito do art. 2º, a fim de visualizar o papel do art. 2(4) nos ADTs brasileiros. Por fim, serão discutidos três problemas encontrados na interpretação jurisprudencial ou doutrinária brasileira a respeito do art. 2(4) dos ADTs brasileiros, quais sejam: a (falsa) limitação do escopo dos ADTs a apenas os impostos; a (ir)relevância da afetação para a comparabilidade dos tributos; e o (inconsistente) uso do art. 4º do Código Tributário Nacional (“CTN”) como regra doméstica que estabeleça parâmetros para o teste de similaridade substancial.

<sup>1</sup> Cf. OCDE (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. OECD Publishing.

<sup>2</sup> Cf. CUI, Wei. Article 2 – taxes covered. In: VANN, Richard. *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2016, item 1.1.1.2.

<sup>3</sup> Cf. ISMER, Roland; e 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. 382-383.

<sup>4</sup> Não se faz referência expressa à Convenção Modelo da ONU, pois não há diferença significativa entre a redação da CM-ONU e da CM-OCDE, e também a CM-ONU segue os comentários relevantes da CM-OCDE sobre o art. 2 para a análise do objeto deste trabalho, cf. ONU (2011). *Model double taxation convention between developed and developing countries*. Nova Iorque, 2011, p. 79 e ss.

<sup>5</sup> BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, item 2.5.

<sup>6</sup> Ainda que o dispositivo correspondente ao art. 2(4) da CM-OCDE não seja exatamente o § 4 do art. 2º, referir-se-á ao “art. 2(4)” dos ADTs brasileiros para tratar do item que veicula o teste de similaridade substancial.

## 1. Art. 2(4): escopo e aplicação da expressão “substancialmente similar”

Como a complexidade do art. 2º da CM-OCDE é normalmente subestimada<sup>7</sup>, vale tecer algumas considerações sobre o art. 2º e também acerca de seus outros três parágrafos antes de abordar somente o art. 2(4). Afinal, não é possível compreender o art. 2(4) sem entendê-lo a partir da função do art. 2º abaixo e de seus três primeiros parágrafos:

“Artigo 2º Tributos Visados

1. A presente Convenção aplica-se aos tributos sobre a renda e sobre o capital exigidos por cada um dos Estados contratantes, suas subdivisões políticas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

2. São considerados tributos sobre a renda e sobre o capital todos os tributos incidentes sobre o total da renda, sobre a totalidade do capital ou sobre parcelas da renda ou do capital, incluindo os tributos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os tributos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os tributos sobre as mais-valias.

3. Os tributos atuais a que a Convenção se aplica são, em particular, os seguintes:

a) (No Estado A): .....

b) (No Estado B): .....

4. A Convenção se aplica também aos tributos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção, seja em adição aos tributos atuais, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados contratantes comunicarão uma à outra as modificações significativas ocorridas nas respectivas legislações tributárias”<sup>8</sup>.

Embora possa o art. 2º parecer “mundano”, na prática, é um artigo-chave para qualquer ADT<sup>9</sup>. Ao lado do art. 1º, que trata das pessoas cobertas pelo tratado, o art. 2º é fundamental para o sensível equilíbrio convencionado pelos Es-

<sup>7</sup> Cf. TENORE, Mario. “Taxes covered”: the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012, p. 2.

<sup>8</sup> No original: “Article 2 – Taxes Covered 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” (OCDE (2014). *Model tax convention on income and on capital 2014*. OECD Publishing).

<sup>9</sup> BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital*. Londres: Sweet & Maxwell, 2001, p. 2-1.

tados Contratantes<sup>10</sup>, pois determina o âmbito material de aplicação do ADT<sup>11</sup>, revelando questão das mais relevantes<sup>12</sup>: quais os tributos cobertos pelo ADT.

Sobre a magnitude do art. 2º, este dispositivo tem uma dupla importância, pois a abrangência de um tributo pelo ADT interessa aos dois Estados Contratantes. Enquanto para um Estado o tributo coberto deverá ser aplicado nos termos da regra distributiva correspondente, para o outro Estado Contratante, a pertinência se dá com relação às medidas para eliminar a dupla tributação<sup>13</sup>.

#### 1.1. §§ 1, 2 e 3 do art. 2º: breves considerações

Nesse sentido, a importância do primeiro parágrafo do art. 2º da CM-OCDE reside no fato de que este dispositivo identifica o escopo substantivo de aplicação do ADT<sup>14</sup>. Assim, ao estabelecer que o ADT *aplica-se aos* (“shall apply to”) tributos sobre a renda e sobre o capital, a redação do art. 2(1) visa demarcar um limite geral para os casos de dupla tributação que o tratado se destina a evitar<sup>15</sup>. Dessa forma, as regras alocativas dispostas entre os arts. 6º e 22 da CM-OCDE e o art. 23, que trata dos métodos para evitar a bitributação, ficam restritos ao que dispõe o art. 2º<sup>16</sup>.

Já o art. 2(2), segundo os Comentários da CM-OCDE, conceitua “tributos sobre a renda e sobre o capital”<sup>17</sup>. Todavia, sua redação equipara-se mais a uma observação ou uma ampliação do art. 2(1)<sup>18</sup> do que a uma definição propriamente dita<sup>19</sup>, uma vez que o art. 2(2) apenas orienta vagamente sobre o significado de tais tributos<sup>20</sup>. Além disso, caso se entenda que o art. 2(2) de fato define “tributos sobre a renda e sobre o capital”, há uma certa tautologia no dispositivo<sup>21</sup>, pois ele

estabelece que deverão ser considerados todos os tributos aplicados sobre a renda, o capital total, ou sobre elementos da renda e do capital. Verifica-se a tautologia porque o termo a ser conceituado também se encontra presente na sua definição<sup>22</sup>.

Ainda assim, não é possível desconsiderar a importância do art. 2(2). Juntamente com o art. 2(1), serve ele para – sem fazer referência às leis internas das partes – descrever o escopo material do ADT. Dessa forma, esses dois dispositivos conteriam um sentido autônomo que não depende das leis domésticas dos Estados Contratantes<sup>23</sup>. Entretanto, esse sentido não é completamente independente das leis internas, dado que não haveria tributos sem elas<sup>24</sup>.

Diferente dos arts. 2(1) e 2(2), o art. 2(3) é um dispositivo que é preenchido durante as negociações do tratado. Desse modo, como o art. 2(3) arrola os tributos cobertos pelo ADT no momento de sua celebração, não se pode negar que ele se refere diretamente às leis internas das partes. Assim sendo, há quem defenda que os tributos listados pelo art. 2(3) devem ser interpretados à luz do seu conteúdo material de quando o ADT foi concluído<sup>25</sup>.

No entanto, a depender da situação, faz sentido que se adote interpretação dinâmica do tributo listado no art. 2(3). Acerca desse ponto, vale o caso australiano *Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation*<sup>26</sup>, no qual se discutiu se o ADT entre Austrália e Suíça, concluído em 1980, cujo dispositivo correspondente ao art. 2(3) só incluía o “Australian Income Tax”, também cobriria a tributação de ganhos de capital, que só foi introduzida em 1986 na Lei do Imposto sobre a Renda da Austrália (“Income Tax Assessment Act”). Na opinião do Tribunal Federal australiano<sup>27</sup>, a própria tributação de ganhos de capital estaria compreendida pela expressão “the Australian Income Tax”, uma vez que já havia, sim, a tributação sobre receitas de natureza de capital. Em outras palavras, conquanto sob a perspectiva do seu conteúdo material, quando da celebração do referido ADT, não houvesse de fato a tributação sobre ganhos de capital, interpretou-se, corretamente, de maneira dinâmica a própria expressão “Australian Income Tax” de sorte que esta também pudesse abrangê-la.

No tocante ainda ao art. 2(3), segundo os Comentários da CM-OCDE, sua lista de tributos estabelecida é meramente exemplificativa, servindo apenas para

<sup>10</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 4.

<sup>11</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 150.

<sup>12</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 220.

<sup>13</sup> Cf. TENORE, Mario. “Taxes covered”: the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012, p. 2.

<sup>14</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 151.

<sup>15</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 29.

<sup>16</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 152.

<sup>17</sup> Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 3 do art. 2(2), p. C(2)-1.

<sup>18</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital*. Londres: Sweet & Maxwell, 2001, p. 2-2.

<sup>19</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 29.

<sup>20</sup> Cf. TENORE, Mario. “Taxes covered”: the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012, p. 2.

<sup>21</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 159.

<sup>22</sup> 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. São Paulo: USP, 2016, p. 53.

<sup>23</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 216.

<sup>24</sup> Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 28 e 35.

<sup>25</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 216 e 220.

<sup>26</sup> Cf. AUSTRÁLIA. Federal Court. Caso *Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation*, FCA 1503, j. 10 de outubro de 2008. Um resumo e uma breve análise deste caso podem ser encontrados em ARNOLD, Brian J. Tax treaty news. *Bulletin for International Taxation* v. 63, n. 2. Journals IBFD, 2009, p. 42-44.

<sup>27</sup> Essa *ratio decidendi* foi adotada em outro caso, cf. AUSTRÁLIA. Federal Court. Caso *Undershaft (n. 1) Ltd vs. Commissioner of Taxation*, FCA 41, j. 3 de fevereiro de 2009.

ilustrar os parágrafos anteriores, como a expressão *em particular* (“in particular”) demonstra<sup>28</sup>. Ao mesmo tempo, porém, nos Comentários da CM-OCDE afirma-se que esse rol, em princípio, deve constituir uma lista completa de tributos incidentes em cada Estado Contratante e que estão cobertos pelo ADT<sup>29</sup>. No entanto, surge contradição em, simultaneamente, afirmar-se que a lista não é completa e também enunciar que “in principle” ela dever ser entendida como tal<sup>30</sup>. Não obstante haja autores que defendam que essa assertiva da OCDE deve ser compreendida como meramente declaratória e não normativa<sup>31</sup>, poderão surgir problemas hermenêuticos<sup>32</sup> sobre se determinado tributo foi ou não intencionalmente afastado do âmbito de aplicação do ADT.

Além disso, o caráter exemplificativo do art. 2(3) tem relevância no momento da celebração dos ADTs. Isso porque, dado o caráter negocial desses tratados, os quais demandam tempo considerável para sua conclusão em virtude das várias rodadas de negociação, a necessidade de listar certo tributo pode afetar o equilíbrio do ADT que está sendo convencionado. Ademais, ressalta-se que mudanças consideráveis nas leis domésticas das partes podem ocorrer durante as próprias negociações<sup>33</sup>. Portanto, a compreensão não exaustiva da lista do art. 2(3) é importante quando se leva em conta a natureza dos ADTs.

De todo modo, alguns Estados não incluem os arts. 2(1) e 2(2), preferindo simplesmente apresentar uma lista exaustiva<sup>34</sup>. Consequentemente, nesta hipótese, qualquer tributo não previsto no art. 2(3) se encontra fora do âmbito de aplicação do respectivo ADT. Para casos como este, os Comentários da CM-OCDE sugerem uma redação ao dispositivo correspondente ao art. 2(3), retirando, por óbvio, a expressão “in particular”<sup>35</sup>. De outra forma, este termo não teria sentido algum<sup>36</sup>.

<sup>28</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 164.

<sup>29</sup> Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 6 do art. 2(3), p. C(2)-2.

<sup>30</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 220.

<sup>31</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 164.

<sup>32</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 220.

<sup>33</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 220; e 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 BLANCO, João Francisco (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 155-178.

<sup>34</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 155.

<sup>35</sup> Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 6.1 do art. 2(3), p. C(2)-2.

<sup>36</sup> Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 26.

Ademais, nos ADTs em que estejam presentes os artigos equivalentes aos arts. 2(1) e 2(2) da CM-OCDE, o art. 2(3) pode ter tanto um efeito restritivo quanto ampliativo em relação àqueles dispositivos. Caso expressamente exclua tributo<sup>37</sup> que, por sua natureza, estaria coberto pelos arts. 2(1) e 2(2), teria o art. 2(3) efeito restritivo. Todavia, na hipótese de o art. 2(3) listar determinado tributo, o qual não seria amparado pelos arts. 2(1) e 2(2), então, o art. 2(3) teria efeito ampliativo<sup>38</sup>. Verifica-se, destarte, a importância da política de tratados das partes e também a relação entre os parágrafos do art. 2º dos ADTs.

Em apertada síntese, portanto, o art. 2º determina o âmbito material dos ADTs, sendo de grande relevância para a aplicação das regras alocativas e das normas que tratam dos métodos para eliminar a bitributação. Já o art. 2(1) apenas delimita amplamente no sentido de que os ADTs só são aplicáveis para tributos sobre a renda e sobre o capital. Por sua vez, o art. 2(2) não apresenta a definição destes tributos, mas apresenta esclarecimentos, cujo teor, ao lado do art. 2(1), possuem sentido autônomo, ainda que não completamente independente das leis internas das partes. Por fim, o art. 2(3) apresenta uma lista – em geral, exemplificativa – de tributos existentes à época do tratado, sendo, assim, preenchida durante as negociações do ADT.

## 1.2. Função do art. 2(4) e sua relação com os outros parágrafos do art. 2º

Apresentadas algumas considerações sobre o art. 2º e seus três primeiros parágrafos, cabe adentrar ao art. 2(4) a fim de destacar qual é a sua função nos ADTs.

### 1.2.1. Do fator temporal à desnecessidade de notificação

Estabelece o art. 2(4) que tributos instituídos<sup>39</sup>, após a celebração do ADT, *além ou no lugar* dos tributos existentes, estarão cobertos pelo tratado desde que eles sejam idênticos ou substancialmente similares àqueles. Desse modo, nota-se que, assim como o art. 2(3), o art. 2(4) também contém um fator temporal. Enquanto o art. 2(3) lista os tributos cobertos vigentes no momento de assinatura do ADT, o art. 2(4) estende o escopo substantivo do tratado para tributos idênticos ou semelhantes introduzidos após a celebração do ADT<sup>40</sup>.

Dessa maneira, por meio do art. 2(4), os dispositivos de um ADT não se limitam às figuras tributárias *atuais* quando da celebração desse tratado, mas perma-

<sup>37</sup> Sobre a discussão a respeito da mera omissão de um tributo, cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 30 e ss; e LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 220-221.

<sup>38</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer. v. 1, 2014, p. 164; e LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 221.

<sup>39</sup> Sobre a imprecisão do termo “imposed”, cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 166.

<sup>40</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 5-6 e 35.

necem aplicáveis para tributos iguais ou criados com análoga substância, apesar de formalmente diferentes<sup>41</sup>. Menciona-se ainda que o art. 2(4) estipula que o Estado Contratante notifique as autoridades competentes do outro Estado Contratante sobre quaisquer modificações significativas em sua legislação tributária. Ressalta-se que, em nenhuma hipótese, a notificação constitui um requisito para a abrangência do ADT, seja pelo art. 2(4), seja pelos arts. 2(1) e 2(2)<sup>42</sup>.

Entretanto, não foi assim o entendimento presente no Acórdão n. 1102-001.247 da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Em decisão conduzida pelo voto do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, afirmou-se que a notificação presente no dispositivo do ADT, correspondente ao art. 2(4) da CM-OCDE, “deve ser entendida como um requisito para que se considerasse” o tributo em questão “também abrangido pela Convenção”<sup>43</sup>. Pontua-se que, além da transcrição do dispositivo em análise, não houve qualquer fundamentação que baseasse essa decisão. De qualquer modo, ainda que a notificação seja relevante para o outro Estado Contratante, entender que constitui um requisito permite que o Estado *infrator* não observe o teste de similaridade substancial, levando os contribuintes a situações de bitributação, as quais poderiam ser solucionadas pelos dispositivos dos ADTs.

Portanto, a notificação não deve condicionar a aplicação do art. 2(4) pelo próprio Estado Contratante que institui a nova exação, uma vez que isso obstará o efetivo cumprimento do ADT na hipótese de esse Estado Contratante não observar essa obrigação de informar a outra parte.

#### 1.2.2. Referência ao art. 2(4): arts. 2(1) e 2(2) ou art. 2(3)?

Afastadas as considerações sobre a notificação, convém examinar o Comentário da CM-OCDE sobre o art. 2(4) que pode gerar interpretações equivocadas. Segundo o § 7 acerca do art. 2(4), como a lista de tributos do art. 2(3) é meramente “declaratória”, o ADT também deve ser aplicado para todos os tributos idênticos ou substancialmente similares que são introduzidos após a celebração do tratado, *além* ou *no lugar* dos tributos já vigentes<sup>44</sup>. Esse enunciado pode levar ao

entendimento de que o art. 2(4) não é necessário quando se entende que o rol presente no art. 2(3) é exaustivo. Contudo, não é este o caso, dado que o art. 2(4) tem como escopo evitar que seja necessário renegociar o ADT sempre quando houver mudanças significativas nas leis domésticas dos Estados Contratantes<sup>45</sup>.

Aliás, na hipótese de se considerar a lista exaustiva, a flexibilidade do ADT por meio do art. 2(4) é “especialmente crucial”. Ao mesmo tempo, as descrições genéricas dos arts. 2(1) e 2(2) tornam-se úteis de modo a verificar se um tributo está ou não coberto pelo ADT<sup>46</sup>. Dessa forma, são os tributos listados no art. 2(3) que servem de referência para a aplicação do art. 2(4)<sup>47</sup>. Todavia, isso não impede que novos tributos estejam cobertos por meio dos arts. 2(1) e 2(2) e não pelo art. 2(4)<sup>48</sup>.

Em sentido contrário, poder-se-ia afirmar que a referência para o art. 2(4) não é o art. 2(3), mas os arts. 2(1) e 2(2). Esse raciocínio seria consistente com o caráter ilustrativo do art. 2(3), uma vez que um novo tributo ou uma modificação de um tributo, independente de estar listado no art. 2(3), poderia ainda assim levá-lo a estar coberto pelo ADT, desde que satisfizesse os requisitos dos arts. 2(1) e 2(2)<sup>49</sup>. Entretanto, ao deixar de lado o art. 2(3), um tributo listado neste dispositivo que não cumprisse com as condições dos arts. 2(1) e 2(2) não poderia ser modificado ou substituído por um tributo substancialmente similar e, ao mesmo tempo, estar amparado pelo ADT.

Ressalta-se ainda que é justamente para evitar a necessidade de alteração frequente do art. 2(3) que o art. 2(4) cobre tributos idênticos ou substancialmente semelhantes criados posteriormente à celebração do ADT<sup>50</sup>. Portanto, é o art. 2(3) que serve de referência para o art. 2(4). Afinal, mesmo que o art. 2(3) liste um tributo que não esteja abarcado pelos arts. 2(1) e 2(2), pode haver um outro tributo idêntico ou substancialmente similar a ele contido dentro do escopo do ADT<sup>51</sup>. Ademais, isso não impede que tributos novos ou tributos que sofreram modificações e que não eram listados possam estar cobertos pelo ADT. Aliás, o art. 2(1) e, em especial, o art. 2(2), por explicitar o primeiro, podem ter papel relevante nesse sentido caso não haja nenhum tributo substancialmente similar no rol do art. 2(3), sendo aplicados, assim, de maneira independente ao art. 2(4).

<sup>41</sup> 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. v. 1, p. 161.

<sup>42</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 43. Na mesma linha, cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 774; e 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, p. 164.

<sup>43</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-001.247, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, j. 25 de novembro de 2014, p. 21.

<sup>44</sup> No original: “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” (OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 7 do art. 2(4), p. C(2)-3).

<sup>45</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 36.

<sup>46</sup> BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 36.

<sup>47</sup> Cf. 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, p. 159.

<sup>48</sup> Cf. LANG, Michael. “*Taxes covered*” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 221.

<sup>49</sup> Para opinião nesse sentido, cf. TENORE, Mario. “*Taxes covered*”: the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012, p. 7.

<sup>50</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital*. Londres: Sweet & Maxwell, 2001, p. 2-2. Em sentido semelhante, cf. LANG, Michael. “*Taxes covered*” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 221.

<sup>51</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. *Taxes covered*. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 166.

Nesse sentido, um bom exemplo é o levantado por Sabine Kanduth-Kristen e Sabine Zirngast, ao tratarem de um tributo municipal na Áustria (“Kommunalssteuer”). Este tributo, o qual incide sobre o valor bruto das remunerações e dos salários pagos por uma empresa aos seus empregados, foi instituído em 1994, substituindo apenas parte do tributo sobre as empresas (“Gewerbesteuer”), o qual incidia sobre salários, renda e capital. Como apenas uma parcela dos ADTs celebrados pela Áustria listavam o *Gewerbesteuer*, surgiram vários problemas referentes à inclusão daquele *Kommunalssteuer* no âmbito de aplicação desses tratados. Dentre as questões levantadas, vale citar a possibilidade de o art. 2(2) ser aplicado em caso de o ADT concluído antes de 1994 não listar o *Gewerbesteuer*. Isso porque, mesmo não havendo qualquer tributo idêntico ou substancialmente similar no art. 2(3), ainda assim seria possível o *Kommunalssteuer* estar coberto na hipótese de o art. 2(2) do respectivo ADT conter a expressão “taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises”. Muito embora esse raciocínio esteja correto, o Fisco austríaco, segundo as autoras, entende que em tal caso o tributo municipal não seria coberto por tal ADT<sup>52</sup>.

Além desse exemplo austríaco, cita-se o caso *Kinsella vs. The Revenue Commissioners* (“Caso Kinsella”) <sup>53</sup>, no qual se discutiu o alcance do ADT entre a Irlanda e a Itália (“ADT-IE-IT”), celebrado em 1971, com relação ao tributo irlandês “capital gains tax” (“CGT”), instituído em 1975. O Superior Tribunal da Irlanda adotou uma primeira linha argumentativa no sentido de que, como o art. 2(2) do ADT-IE-IT contém a expressão “taxes on gains from the alienation of movable or immovable property”, seria irrelevante se a lei doméstica da Irlanda estabelecesse regimes distintos ao CGT e aos tributos sobre a renda. Logo, na opinião da Corte, o CGT estaria sim abarcado pelo ADT-IE-IT em virtude da redação do art. 2(2) do ADT-IE-IT.

Outro exemplo ainda é o do ADT brasileiro com o Chile (2001). Após a edição da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015, cujo art. 11 estabelece que, para fins interpretativos, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) está abrangida pelos ADTs brasileiros, as autoridades tributárias brasileiras notificaram as autoridades chilenas a esse respeito. No dia 5 de abril de 2016, as autoridades tributárias chilenas se manifestaram por meio do Ofício n. 869, afirmando que, em sua perspectiva, a CSLL já estaria coberta pelo referido ADT. Isso porque o art. 2(1) e, em especial, o art. 2(2) do ADT determinam que o tratado aplica-se a quaisquer “impostos sobre a renda” que “gravam a totalidade da renda ou qualquer parte da mesma”. De qualquer modo, segundo as autoridades tributárias chilenas, a notificação serviu apenas para esclarecer a aplicação do artigo sobre o método para evitar a bitributação também para a CSLL<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Cf. KANDUTH-KRISTEN, Sabine; e ZIRNGAST, Sabine. Austria. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 158. Sobre este caso, cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 41-42.

<sup>53</sup> IRLANDA. High Court. *Kinsella vs. The Revenue Commissioners*, j. 31 de julho de 2007. IBFD Tax Treaty Case Law.

<sup>54</sup> 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: jul. 2017.

Percebe-se, assim, que o art. 2(1) e, em especial, o art. 2(2) podem ser aplicados de forma independente do art. 2(4). Isso porque os arts. 2(1) e 2(2) não são restringidos a um fator temporal, podendo ser aplicados tanto para tributos que já estavam em vigência quando da celebração do ADT em análise, como também para tributos posteriormente modificados ou introduzidos nas ordens internas dos Estados Contratantes. Logo, é o art. 2(3) que deve ser tomado como referência pelo art. 2(4) e não os arts. 2(1) e 2(2).

### 1.2.3. Qual(is) tributo(s) o art. 2(4) deve levar em conta?

Ultrapassada a discussão sobre a atuação independente dos arts. 2(1) e 2(2), pontua-se que o art. 2(4) engloba tanto novos tributos quanto modificações subsequentes nos tributos já existentes<sup>55</sup>, podendo levar em conta não só um, mas vários tributos<sup>56</sup>. Contudo, não é possível invocar o art. 2(4) para incluir um tributo que não fora listado no art. 2(3) quando da celebração do ADT, mas somente os arts. 2(1) e 2(2). Por outro lado, alterações posteriores neste mesmo tributo não incluído àquela época podem levar a que este seja coberto pelo ADT por meio do art. 2(4)<sup>57</sup>, caso se torne substancialmente similar a algum tributo listado no art. 2(3).

Além disso, muito embora os Comentários da CM-OCDE entendam que o art. 2(4) só pode tomar como referência tributos estabelecidos no Estado Contratante que instituiu ou modificou o tributo em questão<sup>58</sup>, alguns autores adotam posição diversa<sup>59</sup>. Para esses doutrinadores, mesmo um tributo vigente no outro Estado Contratante – que não naquele cuja legislação foi alterada – pode ser utilizado como referência.

Essa posição está de acordo com o objeto e o escopo do ADT, uma vez que se deve assumir que a similaridade entre tributos dos dois Estados Contratantes seria suficiente para que os negociadores dos ADTs incluíssem esse novo tributo caso este fosse existente no momento da celebração do tratado<sup>60</sup>. Ademais, a própria redação do art. 2(4) não faz qualquer distinção acerca de qual sistema tribu-

<sup>55</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 40.

<sup>56</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 166.

<sup>57</sup> Cf. BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on Income and on Capital*. Londres: Sweet & Maxwell, 2001, p. 2-2.

<sup>58</sup> No original: “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” (destacou-se) (OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 7 do art. 2(4), p. C(2)-3).

<sup>59</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 221; BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 39; e ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 167 e ss.

<sup>60</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – What is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 221.

tário deve ser analisado, pois dispõe sobre *tributos atuais* (“existing taxes”). Tampouco faria sentido que fizesse tal diferenciação, dado que o próprio ADT é concluído no contexto dos sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, levando em conta, portanto, os tributos das duas partes<sup>61</sup>. No entanto, ressalta-se que esse “bilateral spirit” pode não ser seguido caso assim as partes disponham no ADT ou em um protocolo<sup>62</sup>.

Em sentido semelhante, o Superior Tribunal da Irlanda afirmou, no Caso Kinsella, que o tributo em análise, o CGT, ainda que irlandês, era substancialmente similar a um tributo italiano listado no art. 2(3) do ADT-IE-IT. Todavia, a Corte preferiu não utilizar essa linha argumentativa como uma fundamentação subsidiária ao entendimento de que o CGT estaria abarcado por meio do art. 2(2) do ADT-IE-IT, uma vez que havia outro tributo irlandês substancialmente semelhante ao CGT<sup>63</sup>. No fim, portanto, o Superior Tribunal da Irlanda apenas aventou a possibilidade de utilizar como parâmetro para o CGT tributo listado pela Itália.

De qualquer modo, um argumento contrário à possibilidade de se basear também nos tributos listados pela outra parte dar-se-ia no sentido de que a criação de um tributo novo por um Estado Contratante, sem similaridade substancial com algum listado por ele, caso fosse coberto em virtude da comparação com os tributos arrolados pela outra parte, levaria a um impacto no equilíbrio do respectivo ADT. Todavia, em ADTs em que os tributos listados pelos Estados Contratantes discrepem bastante em alguns pontos, *i.e.*, sejam *assimétricos*, é factível e desejável que haja dispositivo em protocolo regulamentando isso, caso as partes entendam que alguns novos tributos possam infringir a harmonia do que fora convenicionado.

Um exemplo disso é o ADT brasileiro com a Áustria (1975), em que o art. 6º do protocolo em anexo ao tratado estabelece 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”<sup>64</sup>. Da mesma forma, no ADT entre Brasil e Itália (1978), o art. 1º do protocolo adicional dispõe que “[i]ndependentemente dos impostos mencionados no parágrafo 2”, o referido tratado “também se aplica a qualquer imposto sobre a renda posteriormente introduzido por, ou em nome de, qualquer subdivisão política ou administrativa ou autoridade local”<sup>65</sup>. Assim, não se pode alegar que a amplitude de ADTs assimétricos estivesse restringida para apenas uma das partes. A bitributação jurídica deve ser evitada, de maneira convencionada, levando-se em conta tributos de ambos os Estados Contratantes. Na hipótese de se entender que um novo tributo,

<sup>61</sup> 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. São Paulo: USP, 2016, p. 73.

<sup>62</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 39.

<sup>63</sup> IRLANDA. High Court. Kinsella vs. The Revenue Commissioners, j. 31 de julho de 2007. IBFD Tax Treaty Case Law.

<sup>64</sup> BRASIL. Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976.

<sup>65</sup> BRASIL. Decreto n. 85.985, de 6 de maio de 1981.

como no caso, um tributo sobre capital ou um tributo estadual sobre a renda instituído pelo Brasil, crie a necessidade de se renegociarem os dispositivos, deve-se, então, assim dispor. De outro modo, não faria sentido que um novo tributo de uma parte não estivesse coberto e o tributo idêntico ou substancialmente similar do outro Estado, listado no tratado, estivesse abrangido.

Dessa forma, evidencia-se que o art. 2(4) cobre tributos novos ou modificados posteriormente à celebração do ADT, tomando como referência para a comparabilidade os tributos listados pelo art. 2(3), sem qualquer distinção entre o rol de tributos de cada Estado Contratante ou se foi instituído *além* ou *no lugar* dos tributos já vigentes. Ademais, o art. 2(4) também pode levar em conta mais de um tributo e até mesmo abarcar tributos vigentes no momento da conclusão do ADT e não listados, mas que foram posteriormente alterados. Assim, busca-se que os ADTs tenham a “aplicação mais ampla possível”, não sendo necessário alterar seu texto para se adequar às modificações das leis internas dos Estados Contratantes<sup>66</sup>.

#### 1.2.4. *Afinal, para que serve o art. 2(4)?*

Percebe-se, destarte, que o art. 2(4) tem como função central preservar os benefícios constantes no ADT quando existem mudanças nas leis domésticas dos Estados Contratantes<sup>67</sup>, o que demonstra uma “tendência abrangente”<sup>68</sup> para tributos novos ou modificados.

Evidencia-se, desse modo, que o art. 2(4) é responsável pelo caráter dinâmico do escopo material do ADT, uma vez que deixa o tratado aberto a mudanças nos sistemas tributários dos Estados Contratantes<sup>69</sup>, estabelecendo um compromisso das partes com relação a eventos futuros<sup>70</sup>, mas sob determinada condição: *ser o tributo substancialmente similar*. Consequentemente, este dispositivo exime as partes de renegociar o ADT a cada modificação em suas leis internas<sup>71</sup>. Portanto, o art. 2(4) impede que, em decorrência de alterações nas leis domésticas dos Estados Contratantes, o ADT se torne inoperativo<sup>72</sup>; garantindo-se a aplicação do

<sup>66</sup> 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, 2004. v. 8, p. 257.

<sup>67</sup> No mesmo sentido, cf. SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom’s diverted profits tax and tax treaties: an evaluation. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 7. Journals IBFD, 2016, p. 400.

<sup>68</sup> NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 775.

<sup>69</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 151.

<sup>70</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 36.

<sup>71</sup> Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom’s diverted profits tax and tax treaties: an evaluation. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 7. Journals IBFD, 2016, p. 400.

<sup>72</sup> Cf. TENORE, Mario. “*Taxes covered*”: the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012, p. 6.

ADT<sup>73</sup>. Assim sendo, segundo Schoueri, essa finalidade – que até 2000 esteve presente nos Comentários da CM-OCDE<sup>74</sup> – “parece permanecer válida e por isso causa estranheza sua supressão”<sup>75</sup>.

Ressalta-se que a função do art. 2(4) torna-se ainda mais relevante tendo em vista a atual conjuntura em que os Estados buscam alterar seus sistemas tributários para lidar com os novos tipos de planejamentos tributários<sup>76</sup>. Essas alterações, no entanto, exigem que a expressão “substancialmente similar” seja adequadamente interpretada, pois surgem novos tributos dotados de características “híbridas”, dado que sua composição abrange elementos tanto de tributos cobertos pelos ADTs quanto não visados<sup>77</sup>. Assim, vale adentrar a questão acerca do significado de um tributo ser *substancialmente similar* a outro tributo nos termos do art. 2(4).

### 1.3. O que é um tributo “substancialmente similar” nos termos do art. 2(4)?

Nenhum dispositivo da CM-OCDE tampouco seus Comentários esclarecem os parâmetros a serem seguidos para determinar em que hipóteses os tributos são idênticos ou substancialmente similares. Dessa forma, não há nenhum critério estabelecido no art. 2(4) para determinar se um tributo é idêntico ou substancialmente similar a outro<sup>78</sup>. Assim, não é claro se essa expressão se refere à natureza do tributo ou se devem ser considerados diversos elementos, como o método de cálculo, o âmbito subjetivo e/ou aspectos procedimentais<sup>79</sup>. Tampouco o teste tem caráter definitivo, pois pode o tributo sofrer novas alterações e se encontrar, em momento posterior, fora do âmbito material dos ADTs<sup>80</sup>.

De qualquer modo, pela origem do art. 2(4) e pelo teor de sua redação, está claro que a substância do tributo é de suma importância<sup>81</sup>. Conforme explica Helenilson Cunha Pontes, ao examinar este dispositivo, substância “dá ideia de nota

característica, núcleo irredutível, essência”, sendo, portanto, “algo que torna alguma coisa ou fato diferente a outra(o)”<sup>82</sup>.

Desse modo, a denominação e elementos formais do tributo não passam de um ponto de vista na determinação de sua semelhança substancial com outro tributo. Caso contrário, um Estado poderia contornar este teste da similaridade substancial, simplesmente, por meio de um tributo novo com a mesma essência de um tributo referido expressamente no art. 2(3)<sup>83</sup>.

Sobre essa possibilidade de um Estado Contratante poder, por meio de simples medidas unilaterais, interferir no escopo do ADT, deve-se afastar uma interpretação do art. 2(4) nesse sentido. Quando o art. 2(4) dispõe que estarão cobertos tributos instituídos *além* ou *no lugar* dos tributos existentes, poderia ser depreendido que esse dispositivo só cobre novos tributos e não meramente modificações dos tributos vigentes. Isso, entretanto, levaria à possibilidade de os Estados Contratantes modificarem substancialmente seus tributos, sem alterar suas denominações. As partes, então, poderiam, de maneira unilateral, afetar o propósito do ADT. Assim sendo, faz sentido observar, não o nome do tributo, mas sua essência e compará-lo aos diferentes tipos de tributos listados pelas duas partes<sup>84</sup>.

Nessa linha, para se decidir se determinado tributo continuará ou não coberto pelo ADT, parece ser necessário impor um limite em relação à possibilidade de tributos listados no art. 2(3) sofrerem modificações ainda que mantidas suas denominações. Contudo, a demarcação precisa entre o que estaria aceito e o que já se residiria fora do âmbito do ADT ainda não está clara<sup>85</sup>. De todo modo, caso se levem em conta os Comentários da CM-OCDE, que buscam conferir um escopo amplo de aplicação dos ADTs<sup>86</sup>, fica evidente que pequenas alterações estão abarcadas pelo art. 2º.

Além disso, deve-se focar apenas nos aspectos jurídicos do tributo como padrão primário pelo qual a identidade ou semelhança são medidos, uma vez que circunstâncias políticas e econômicas frequentemente mudam em um país, o que leva, por exemplo, a variações de alíquotas<sup>87</sup>. Na mesma linha, a alíquota não é

<sup>73</sup> Cf. 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, p. 171.

<sup>74</sup> Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 7 do art. 2(4), p. C(2)-5.

<sup>75</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 49.

<sup>76</sup> Cf. CUI, Wei. Article 2 – taxes covered. In: VANN, Richard. *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2016, item 1.1.1.2.

<sup>77</sup> Cf. ISMER, Roland; e 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. 382-383.

<sup>78</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 5; e NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 775.

<sup>79</sup> Cf. TENORE, Mario. “Taxes covered”: the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012, p. 7.

<sup>80</sup> Cf. CUI, Wei. Article 2 – taxes covered. In: VANN, Richard. *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2016, item 5.3.1.

<sup>81</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 37.

<sup>82</sup> 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. v. 1, p. 53.

<sup>83</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 37.

<sup>84</sup> Cf. LANG, Michael. “Taxes covered” – what is a “tax” according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005, p. 222.

<sup>85</sup> Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 44.

<sup>86</sup> No original: “This Article is intended to make the terminology and nomenclature relating to the taxes covered by the Convention more acceptable and precise, to ensure identification of the Contracting States’ taxes covered by the Convention, to widen as much as possible the field of application of the Convention by including, as far as possible, and in harmony with the domestic laws of the Contracting States, the taxes imposed by their political subdivisions or local authorities, to avoid the necessity of concluding a new convention whenever the Contracting States’ domestic laws are modified, and to ensure for each Contracting State notification of significant changes in the taxation laws of the other State” (destacou-se) (OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 1 do art. 2, p. C(2)-1).

<sup>87</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 38.

um elemento decisivo porque tão somente quantifica o montante pago, sem apontar a natureza jurídica do tributo devido<sup>88</sup>.

Assim, nota-se que, ao afastar as meras formalidades e elementos que variam de maneira corrente, a alíquota e a denominação constituem critérios pouco úteis na aferição da similaridade substancial entre tributos. No mesmo sentido, dificilmente elementos formais como os mecanismos utilizados para cobrar um tributo serão decisivos<sup>89</sup>, mesmo porque são considerados irrelevantes pelo próprio art. 2(1)<sup>90</sup>.

Da mesma forma, pouco importa qual foi a intenção do Estado Contratante. Ainda que um novo tributo se destine a substituir um tributo presente no art. 2(3), não é suficiente por si para que esta nova exação seja coberta pelo tratado<sup>91</sup>. Pode ser que, em um ADT que só inclua tributo sobre a renda e não sobre o capital, um Estado Contratante substitua um tributo sobre a renda listado no art. 2(3) por um tributo sobre o capital, o qual, em razão do escopo deste ADT, não estaria por ele coberto.

Além disso, existem aspectos dos tributos que cada Estado Contratante poderá prescrever sem impactar o âmbito material de aplicação dos ADTs. Dentre essas particularidades, destacam-se: o nome, a destinação, o espectro dos componentes que integram a base de cálculo e a amplitude dos contribuintes sujeitos à obrigação tributária<sup>92</sup>.

No que diz respeito aos contribuintes sujeitos à obrigação tributária, esclarece-se que é de pouca valia se o tributo tido como referência se aplica a inúmeros sujeitos, mas o tributo novo/modificado apenas incide sobre um grupo mais restrito<sup>93</sup>. Assim, o maior ou menor alcance da sujeição tributária passiva não tem relevo para o teste de similaridade substancial. Todavia, isso não se confunde com a necessidade de o contribuinte do novo tributo ser o beneficiário do rendimento, *i.e.*, se há identidade de contribuinte na aquisição de proventos<sup>94</sup>, o que é essencial

para a própria concepção da bitributação jurídica da renda ou do capital. Desse modo, uma questão é a amplitude de incidência subjetiva do tributo, outra é se o contribuinte em análise efetivamente sofreu uma dupla tributação jurídica da renda ou do capital.

Por outro lado, os elementos-chave constitutivos de um tributo residem geralmente no objeto da tributação, no sentido amplo da natureza da coisa, na transação ou soma de dinheiro que está sujeita ao tributo e, em um sentido mais restrito, nos itens que estão incluídos ou excluídos no cálculo do tributo<sup>95</sup>.

Quanto ao termo “objeto da tributação”, embora sua aceção seja imprecisa por indicar que o tributo recaía sobre uma coisa, é importante no sentido de se identificar a realidade econômica percebida pela tributação<sup>96</sup>.

Nota-se, porém, que é o critério material da hipótese tributária<sup>97</sup> que assume maior relevância. Isso porque é este aspecto que “identifica um tributo”, distinguindo-o dos demais<sup>98</sup>. Contudo, dificilmente, num sistema tributário, haverá tributos com o mesmo critério material, mas com outros critérios distintos. O que se dá é a existência de tributos cujo critério material é substancialmente similar a outro, mas que possuem outras características e/ou até regime jurídico próprio. Desse modo, o alcance do art. 2(4) dos ADTs mantém-se para figuras tributárias que incidem não sobre “renda” e “ganhos de capital”, mas, por exemplo, sobre “lucro”, “rendimento” e “proventos de qualquer natureza”. Em grande medida, tributos que onerem tais percepções são substancialmente similares, sendo que meras adições e exclusões no cálculo do tributo e designações distintas não afastam tais tributos do âmbito material dos ADTs<sup>99</sup>.

Tendo isso em vista, o objeto da tributação e, em especial, o critério material da hipótese tributária servem de elementos-chave para a análise do teste de similaridade substancial. Contudo, há outro aspecto também de muita relevância: a base de cálculo<sup>100</sup>. Para alguns autores, a base de cálculo constitui o elemento

<sup>88</sup> Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom's diverted profits tax and tax treaties: an evaluation. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 7. Journals IBFD, 2016, p. 400.

<sup>89</sup> Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 33.

<sup>90</sup> Cf. TENORE, Mario. “Taxes covered”: the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012, p. 7. No mesmo sentido, cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 776.

<sup>91</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 166.

<sup>92</sup> 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. v. 1, p. 163.

<sup>93</sup> No mesmo sentido, 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* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 49. Em sentido contrário, cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 42.

<sup>94</sup> 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, 2004. v. 8, p. 259.

<sup>95</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 37-38; e 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, 2004. v. 8, p. 257.

<sup>96</sup> Sobre a definição de “objeto da tributação” e sua imprecisão, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 544.

<sup>97</sup> Sobre o critério material da hipótese tributária, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 545 e ss.

<sup>98</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 545.

<sup>99</sup> Em sentido semelhante, 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. v. 1, p. 161-162.

<sup>100</sup> Diversos autores destacam a relevância da base de cálculo, cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 776-777; TÓRRES, 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. v. 1, p. 69; e 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. v. 1, p. 53.

mais importante no teste de similaridade substancial<sup>101</sup>. Afinal, a base de cálculo está intrinsecamente relacionada com a natureza da exação, dada sua particular relação com a hipótese tributária<sup>102</sup>.

Além desses elementos-chave, Helminen destacou a finalidade do tributo. Todavia, o seu objetivo era enfatizar a justificação<sup>103</sup> do tributo, mas somente no sentido de excluir tributos que levam em conta elementos da renda ou do capital e cuja destinação tenha uma relação direta com os benefícios diretamente relacionados ao contribuinte. Portanto, acertadamente, a autora defendeu que uma taxa não poderia ser considerada um tributo coberto pelos ADTs ainda que levasse em conta elementos da renda<sup>104</sup>. Assim, apesar de não ser relevante a finalidade do tributo, particularmente, quanto à sua destinação, tem importância o sinalagma entre o que foi pago e as vantagens auferidas pelo contribuinte<sup>105</sup>.

Em resumo, tendo em conta todos os elementos abordados, constata-se que o termo “substancialmente similar” deve ser interpretado de forma a averiguar a essência do tributo. Alíquota, denominação, circunstâncias econômicas e políticas, mecanismos utilizados para cobrar um tributo, grupo de contribuintes sujeitos à obrigação tributária e intenção do Estado Contratante não configuram elementos-chave para servir de parâmetro a fim de atestar se um tributo é *substancialmente similar* a outro. Por outro lado, o objeto da tributação, o critério material da hipótese tributária e a base de cálculo do tributo constituem elementos-chave para determinar a similaridade substancial entre tributos.

Ressalta-se também que é importante considerar o conjunto desses principais componentes para se chegar a uma conclusão final. Desse modo, não apenas uma característica, mas vários fatores essenciais deverão ser levados em conta para averiguar se determinado tributo preenche a natureza de um tributo listado no art. 2(3)<sup>106</sup>. Todavia, ainda assim, reside a dificuldade em saber qual é o peso de cada elemento em si considerado<sup>107</sup>.

#### 1.4. Abordagens na aplicação do teste de similaridade substancial

Acerca da aplicação desse dispositivo, ainda se discute pouco. Dessa forma, há dificuldades em se determinarem formas para verificar se um tributo é substancialmente similar a outro e também de estabelecer pesos para os aspectos utilizados na comparabilidade. Sobre esse ponto, Roland Ismer e Alexander

<sup>101</sup> Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 42. No mesmo sentido, cf. SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom's diverted profits tax and tax treaties: an evaluation. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 7. Journals IBFD, 2016, p. 400.

<sup>102</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 558 e ss.

<sup>103</sup> Sobre a justificação dos tributos e a classificação em espécies tributárias no direito brasileiro, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 179 e ss.

<sup>104</sup> Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 43, nota 112.

<sup>105</sup> Sobre esse ponto, ver tópico 2.2 abaixo.

<sup>106</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, item 2.5.

<sup>107</sup> Cf. HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 42.

Blank, baseando-se na obra de Klaus Vogel, apresentam duas abordagens para identificar se um tributo é idêntico ou substancialmente similar aos tributos presentes no art. 2(3): a microabordagem (“micro-approach”) e a macroabordagem (“macro-approach”)<sup>108</sup>.

Por meio da microabordagem, a identidade ou semelhança é demonstrada com relação a apenas um tributo listado no art. 2(3) ou mesmo a um componente de um tributo. Todavia, a microabordagem exige uma comparação exaustiva dos elementos que constituem esses tributos. Nesse sentido, convém citar dois casos cujas *rationes decidendi* vão ao encontro da microabordagem para determinar se um tributo era substancialmente similar a outro.

O primeiro caso é o referente ao já mencionado tributo municipal da Áustria (“Kommunalsteuer”). Nas hipóteses em que o art. 2(3) do ADT em análise – anterior à instituição do *Kommunalsteuer* – listava o *Gewerbesteuer*, o Superior Tribunal Administrativo da Áustria (“Verwaltungsgerichtshof”) decidiu que o tributo municipal estaria coberto pelo ADT em virtude do art. 2(4)<sup>109</sup>. Embora o *Kommunalsteuer* incidisse sobre o valor bruto das remunerações e dos salários pagos por uma empresa aos seus empregados, foi considerado substancialmente similar ao *Gewerbesteuer*, cujos elementos tributáveis também compreendiam renda e capital. Desse modo, além de analisar os contribuintes dos tributos, a Corte austríaca sustentou que o tributo municipal era substancialmente similar ao *Gewerbesteuer* em razão do objeto tributável.

Além da decisão austríaca, há o caso australiano *Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation*<sup>110</sup>, já referido acima, no qual se decidiu que também é possível considerar a tributação de ganhos de capital como substancialmente similar ao tributo sobre a renda (“Australia Income Tax”). Nas palavras do relator, Juiz Edmond J., não é porque a tributação de ganhos de capital estaria caracterizada, à luz da Constituição australiana, como um tributo sobre a propriedade, que não seria substancialmente similar ao tributo sobre a renda. Afinal, os próprios ganhos de capital integram a base de cálculo anual do tributo sobre a renda. Desse modo, embora o “objeto da tributação” pudesse ser diferente, levaram-se em conta, principalmente, as bases de cálculo dos tributos envolvidos.

Assim, considerando ambos os casos, o austríaco e o australiano, depreende-se que houve o cotejo com um tributo listado no art. 2(3), tomando-se como referência alguns elementos-chave desse tributo. Entretanto, não é possível afirmar que nesses casos houve de fato uma comparação exaustiva entre os tributos. De qualquer forma, ainda assim, chegou-se à conclusão de que os tributos eram substancialmente semelhantes. Portanto, ainda que de maneira parcial, a microabordagem, formulada por Ismer e Blank, encontra-se presente em decisões internacionais.

<sup>108</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014, v. 1, p. 167.

<sup>109</sup> Cf. ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*. Caso 98/13/0021 (resumo), j. 15 de dezembro de 1999. IBFD Tax Treaty Case Law; e ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*. Caso 99/15/0265 (resumo), j. 3 de agosto de 2000. IBFD Tax Treaty Case Law.

<sup>110</sup> Cf. AUSTRÁLIA. Federal Court. *Caso Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation*, FCA 1503, j. 10 de outubro de 2008.

Diferente da microabordagem, a macroabordagem consiste na análise não à luz de um único tributo, mas sob a combinação de vários. Explicam Ismer e Blank que a própria redação do art. 2(3) leva a essa possibilidade, dado que se exige a identidade ou similaridade com relação aos “tributos existentes” e não a um tributo vigente. A macroabordagem requer, portanto, uma avaliação ampla do espaço reservado ao respectivo tributo no sistema tributário, uma vez que a questão de saber se um tributo é semelhante a outro tem que ser decidida no contexto da análise do sistema tributário como um todo. Contudo, isso não significa comparar o tributo em comento com todos os tributos já existentes nesse Estado Contratante<sup>111</sup>.

Klaus Vogel, embora não fazendo exatamente a distinção entre micro e macroabordagem, afirma que – em vez de comparar o tributo em análise apenas com um tributo mais antigo, com relação ao qual sempre será similar em alguns aspectos e diferente noutros – devem ser considerados todos os tipos de tributos historicamente desenvolvidos no Estado em questão (ou no outro Estado Contratante), para se determinar qual tributo a ele mais se aproxima. Explica Vogel que somente dessa maneira é possível averiguar a quais tributos listados, o tributo novo ou modificado mais se relaciona<sup>112</sup>.

Seguindo esse posicionamento, vale citar Schoueri, que, ao analisar o Imposto sobre Serviços (“ISS”) incidente sobre importação de serviços, argumentou que, muito embora o fato de este tributo ser “próximo do imposto de renda não exclui o fato de que o imposto também é próximo do ‘velho’ ISS”, o qual já era vigente na época da conclusão dos tratados, mas não fora listado. Desse modo, o autor, levando em conta a base de cálculo e o critério material da hipótese tributária, concluiu que o ISS sobre importação de serviços estaria “muito mais próximo do ‘velho’ ISS do que do imposto de renda”<sup>113</sup>, não sendo, portanto, coberto pelos arts. 2(4) dos ADTs brasileiros.

Por sua vez, Roland Ismer e Alexander Blank defendem que tanto a microabordagem quanto a macroabordagem são igualmente válidas para aferir se um tributo é idêntico ou substancialmente semelhante<sup>114</sup>. Tampouco poderia ser diferente, já que tais abordagens não necessariamente conflitam entre si. Afinal, ainda que só se leve em conta um tributo como referência, é possível avaliar de maneira ampla o espaço reservado ao respectivo tributo em comento no sistema tributário. Ademais, o próprio raciocínio de Klaus Vogel também deve ser considerado, pois é uma forma de estabelecer qual ou quais tributo(s) pode(m) ser considerado(s) na comparabilidade do teste de similaridade substancial.

<sup>111</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 167.

<sup>112</sup> 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.

<sup>113</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 49-50.

<sup>114</sup> Cf. ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1, p. 167.

## 2. Art. 2(4) na política brasileira de ADTs

Nos tópicos acima, destacaram-se a função e a aplicação do art. 2(4). Neste ponto, o escopo é analisar a política brasileira de ADTs com relação ao art. 2º de sorte que possa ser destacada a importância do art. 2(4) nesses tratados. Levando em conta tanto as considerações genéricas acerca do art. 2º quanto, em especial, do art. 2(4), serão debatidos três problemas encontrados na interpretação jurisprudencial ou doutrinária brasileira do art. 2(4) dos ADTs brasileiros.

### 2.1. Panorama do art. 2º dos ADTs brasileiros: importância do art. 2(4)

Ao analisar o art. 2º presente nos 33 ADTs brasileiros<sup>115</sup>, percebe-se que a política brasileira não segue a CM-OCDE. Desse modo, para que o exame seja mais detalhado, convém destacar a política brasileira<sup>116</sup> em cada parágrafo do art. 2º.

No tocante ao art. 2(1), 19 ADTs<sup>117</sup> não apresentam este dispositivo. Já os outros 14 ADTs<sup>118</sup> contêm o art. 2(1), mas todos eles divergem da CM-OCDE. Nestes tratados em que há o art. 2(1), o Brasil apresenta divergências claras quanto à inclusão: dos tributos sobre capital; dos tributos exigidos pelas subdivisões políticas dos Estados Contratantes e de suas autarquias locais; e da expressão que explicita a irrelevância do sistema de cobrança do tributo adotado. Embora o Brasil não se manifeste quanto ao primeiro desvio, em 1997<sup>119</sup>, posicionou-se quanto aos outros dois.

Com relação à posição do Brasil concernente ao modo como os tributos são cobrados (art. 2(1))<sup>120</sup>, não há um motivo claro para essa decisão. Estranhamente,

<sup>115</sup> ADTs com Japão (1967), França (1971), Bélgica (1972), Dinamarca (1974), Espanha (1974), Áustria (1975), Suécia (1975), Itália (1978), Luxemburgo (1978), Argentina (1980), Noruega (1980), Equador (1983), Filipinas (1983), Canadá (1984), Eslováquia (1986), República Tcheca (1986), Hungria (1986), Índia (1988), Coreia do Sul (1989), Países Baixos (1990), China (1991), Finlândia (1996), Portugal (2000), Chile (2001), Israel (2001), Ucrânia (2002), México (2003), África do Sul (2003), Rússia (2004), Venezuela (2005), Peru (2006), Trinidad e Tobago (2008), e Turquia (2010). Embora tendo sido celebrado o ADT com a República Socialista da Tchecoslováquia (1986), consideram-se dois ADTs, um com a Eslováquia e outro com a República Tcheca (1986). Os respectivos decretos ratificadores e promulgadores de cada tratado encontram-se em uma lista no final deste trabalho.

<sup>116</sup> Análise da política brasileira de ADTs também pode ser encontrada em 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, p. 171-202.

<sup>117</sup> ADTs com Japão (1967), França (1971), Dinamarca (1974), Áustria (1975), Suécia (1975), Luxemburgo (1978), Argentina (1980), Noruega (1980), Hungria (1986), Índia (1988), Coreia do Sul (1989), China (1991), Finlândia (1996), Portugal (2000), Israel (2001), Rússia (2004), Venezuela (2005), Trinidad e Tobago (2008), e Turquia (2010).

<sup>118</sup> ADTs com Bélgica (1972), Espanha (1974), Itália (1978), Equador (1983), Filipinas (1983), Canadá (1984), Eslováquia (1986), República Tcheca (1986), Países Baixos (1990), Chile (2001), Ucrânia (2002), México (2003), África do Sul (2003) e Peru (2006).

<sup>119</sup> OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 2 do art. 2(1), p. P(2)-1. Sobre o assunto, cf. GAMA, Tácio Lacerda. Brazil. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016, p. 212.

<sup>120</sup> No original: “2. Brazil reserves its position on that part of paragraph 1 which states that the Convention should apply to taxes of political subdivisions or local authorities, as well as on the final part of the paragraph which reads ‘irrespective of the manner in which they are levied’” (OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 2 do art. 2(1) e § 6 do art. 2(2), p. P(2)-1).

também, todos os ADTs anteriores a 1997 contêm a expressão “irrespective of the manner in which they are levied”. Contudo, após 1997, tanto o ADT concluído com o México (2003) quanto o celebrado com o Peru (2006) incluem essa expressão. Por outro lado, dos outros oito ADTs celebrados após 1997<sup>121</sup>, somente três também inserem o art. 2(1)<sup>122</sup>, mas todos os tratados excluem esse trecho, seguindo a posição brasileira. Desse modo, pode-se afirmar que a política brasileira concernente à expressão “irrespective of the manner in which they are levied” presente no art. 2(1) está mudando em virtude da posição manifestada em 1997. Todavia, não se sabe a razão que fundamenta essa posição brasileira.

Já no que diz respeito à expressão “or of its political subdivisions or local authorities”, dos 14 ADTs que inserem o art. 2(1), somente o ADT celebrado com a Itália (1978) não excluiu essa expressão. Constata-se, portanto, que a política brasileira quanto à exclusão do trecho “or of its political subdivisions or local authorities” é a mesma desde sempre, sendo a manifestação feita em 1997 uma mera ratificação dessa posição. É bem verdade, porém, que não poderia ser diferente, uma vez que não existe tributo sobre a renda brasileiro que não seja de competência federal<sup>123</sup>.

Apresentadas as considerações sobre o art. 2(1), vale tecer alguns comentários sobre a política brasileira concernente ao art. 2(2). Dos 33 ADTs brasileiros em vigor, tão somente quatro ADTs<sup>124</sup> incluem este dispositivo, mas todos esses tratados desviam da CM-OCDE. O ponto comum entre os ADTs é a exclusão de tributos sobre o capital e sobre qualquer parte do mesmo. Segue-se, assim, a política já verificada no art. 2(1).

Ainda quanto ao art. 2(2), destaca-se que o Brasil posiciona-se com relação ao art. 2(2)<sup>125</sup>, alegando que intenta adotar, nos ADTs, uma definição de tributo sobre a renda em conformidade com a Constituição Federal. Embora o art. 2(2) da CM-OCDE não apresente propriamente conceitos de tributos sobre a renda e sobre o capital, a política brasileira é consistente na exclusão do art. 2(2), e, mesmo quando o inclui, esvazia-o, retirando diversos trechos, como “e sobre o capital” e “sobre a totalidade do capital ou sobre parcelas da renda ou do capital”.

Desse modo, como a política brasileira, em geral, não inclui os arts. 2(1) e 2(2) da CM-OCDE, na maioria dos ADTs brasileiros a interpretação sistemática do art. 2º levaria à conclusão de que o art. 2(3) contém uma lista exaustiva de tributos. Essa exegese se corrobora com o fato de que em nenhum ADT concluído pelo Brasil está presente a expressão “in particular”, seguindo, assim, a redação

<sup>121</sup> ADTs com Portugal (2000), Chile (2001), Israel (2001), Ucrânia (2002), África do Sul (2003), Venezuela (2005), Trinidad e Tobago (2008) e Turquia (2010).

<sup>122</sup> ADTs com Chile (2001), Ucrânia (2002) e África do Sul (2003).

<sup>123</sup> Sobre esse ponto, cf. 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, p. 175.

<sup>124</sup> ADTs com Espanha (1974), Chile (2001), África do Sul (2003) e Peru (2006).

<sup>125</sup> No original: “Brazil wishes to use, in its conventions, a definition of income tax that is in accordance with its constitutional legislation. Accordingly, it reserves the right not to include paragraph 2 in its conventions” (OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 6 do art. 2(2), p. P(2)-1).

presente nos Comentários da CM-OCDE, quando os Estados Contratantes preferem apresentar um rol completo de tributos<sup>126</sup>. Segundo Marcelo Miranda Dourado Fontes Rosa, “a intenção do Brasil” é no sentido de “diminuir a possibilidade de interpretação extensiva” a fim de “garantir uma interpretação mais restrita” tanto aos “tributos futuros” quanto a “outros tributos existentes no momento da assinatura do acordo”<sup>127</sup>.

No que diz respeito aos tributos brasileiros listados no art. 2(3), há somente a menção ao “imposto federal sobre a renda”. Na maioria dos ADTs, porém, a redação do dispositivo ainda apresenta a “exclusão das incidências sobre remessas excedentes”<sup>128</sup> ou de exações sobre “renda suplementar”<sup>129</sup> e sobre “atividades de menor importância”<sup>130</sup>. Com relação ao imposto suplementar de renda, extinto pela Lei n. 8.383, de 31 de dezembro de 1991, Alberto Xavier explica que sua exclusão se dava em virtude do seu caráter extrafiscal, cujos objetivos cambiais se afastavam do escopo dos ADTs<sup>131</sup>. De todo modo, “essas pequenas variações” não implicam consequências “práticas relevantes”<sup>132</sup>.

Ainda referente aos tributos brasileiros abrangidos pelo art. 2(3), ressalta-se que em apenas quatro ADTs<sup>133</sup> há protocolo<sup>134</sup> ou convenção adicional alterando o tratado em vigência<sup>135</sup> explicitando que a CSLL, instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, está coberta pelo art. 2º<sup>136</sup>. Entretanto, nenhum ADT efetivamente lista, além do “imposto federal sobre a renda”, a CSLL no art. 2(3). Em todos esses ADTs, afirma-se que a CSLL está abrangida pelo imposto referido no dispositivo que lista o tributo brasileiro.

<sup>126</sup> OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 6.1 do art. 2(3), p. C(2)-2.

<sup>127</sup> 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. São Paulo: USP, 2016, p. 87.

<sup>128</sup> ADTs com França (1971), Bélgica (1972), Dinamarca (1974), Espanha (1974), Áustria (1975), Suécia (1975), Itália (1978), Luxemburgo (1978), Argentina (1980), Noruega (1980), Equador (1983), Filipinas (1983) e Canadá (1984).

<sup>129</sup> ADTs com Eslováquia (1986), República Tcheca (1986), Hungria (1986), Índia (1988), Coreia do Sul (1989), Países Baixos (1990) e China (1991).

<sup>130</sup> ADTs com França (1971), Bélgica (1972), Dinamarca (1974), Espanha (1974), Áustria (1975), Suécia (1975), Itália (1978), Luxemburgo (1978), Argentina (1980), Noruega (1980), Equador (1983), Filipinas (1983), Canadá (1984), Eslováquia (1986), República Tcheca (1986), Hungria (1986), Índia (1988), Coreia do Sul (1989), Países Baixos (1990) e China (1991).

<sup>131</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 8. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 139.

<sup>132</sup> 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. São Paulo: USP, 2016, p. 89.

<sup>133</sup> ADTs com Bélgica (1972), Portugal (2000), Trinidad e Tobago (2008), e Turquia (2010).

<sup>134</sup> Art. 1º do protocolo anexo ao ADT com Portugal (2000); dispositivo “a) do protocolo anexo ao ADT com Trinidad e Tobago (2008); e art. 1º do protocolo anexo ao ADT com a Turquia (2010).

<sup>135</sup> ADT com a Bélgica (1972), modificado pelo Decreto n. 6.332, de 28 de dezembro de 2007, cujo art. XII dispõe acerca da CSLL.

<sup>136</sup> Sobre este assunto, cf. 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, p. 140 e ss.

Por fim, no que concerne à política brasileira no art. 2(4), somente três ADTs<sup>137</sup> seguem completamente a redação da CM-OCDE. Dos outros 30 ADTs, três<sup>138</sup> não contêm a frase que estabelece a necessidade de notificar o outro Estado Contratante em caso de mudanças substanciais em suas leis internas. Já com relação aos demais ADTs, há apenas pequenas alterações na redação do art. 2(4), sendo as mais comuns: a exclusão da necessidade de notificar *anualmente* o outro Estado Contratante em caso de mudanças nas leis internas; e a menção mais explícita de que o art. 2(4) se refere ao art. 2(3). Enquanto o primeiro desvio – que passou a ser incorporado na redação da CM-OCDE após 2000 – só não ocorreu no ADT celebrado com o Peru (2006), a segunda divergência se deu em 15 ADTs<sup>139</sup>. Nota-se, dessa maneira, que a política brasileira em relação ao art. 2(4) apresenta modificações laterais, dado que a CM-OCDE não exige mais a notificação anual e a própria modificação do termo “the existing taxes” é corrente quando os Estados, como o Brasil, preferem adotar uma lista exaustiva no art. 2(3)<sup>140</sup>.

Tendo em vista os desvios da política brasileira em relação à CM-OCDE, os arts. 2º dos ADTs brasileiros têm como características: (i) não inserir o art. 2(1) tampouco o art. 2(2), porém, caso assim o faça, retirando expressões sobre as quais se manifestou em 1997 e excluindo termos referentes a tributos sobre capital; (ii) listar os tributos no art. 2(3) de maneira exaustiva, contendo apenas o imposto federal sobre a renda; e (iii) incluir o art. 2(4) com pequenas modificações, em especial, acerca da desnecessidade de notificação periódica, mas somente em caso de mudanças significativas das leis domésticas.

Desse modo, evidencia-se que o Brasil segue em grande parte a redação do art. 2º sugerida nos Comentários da CM-OCDE para Estados que objetivam apresentar um rol taxativo de tributos<sup>141</sup>. Ao averiguar o “modelo” brasileiro do art. 2º, percebe-se que, em geral, há a omissão do art. 2(1) e, em especial, do art. 2(2) da CM-OCDE. Assim sendo, como o art. 2(3) contém uma lista exaustiva, o art. 2(4) adquire particular importância, uma vez que, de maneira geral, não haverá a possibilidade de se interpretar tributos de maneira independente do art. 2(4) por meio dos arts. 2(1) e 2(2). Somente os tributos listados, modificações de tributos e tributos novos que sejam substancialmente semelhantes a estes poderão estar cobertos pelos ADTs brasileiros.

Consequentemente, ao afastar os arts. 2(1) e 2(2), deixa-se de lado a intenção de se interpretar de maneira abrangente o escopo material dos ADTs. Ademais, qualquer tributo, ainda que incida sobre a renda ou capital, que não esteja listado não estará coberto pelo tratado, pois o rol do art. 2(3) será considerado exaustivo<sup>142</sup>.

<sup>137</sup> ADTs com Bélgica (1972), África do Sul (2003) e Turquia (2010).

<sup>138</sup> ADTs com Japão (1967), França (1971) e Luxemburgo (1978).

<sup>139</sup> ADTs com Dinamarca (1974), Suécia (1975), Noruega (1980), Filipinas (1983), Eslováquia (1986), República Tcheca (1986), Hungria (1986), Índia (1988), Coreia do Sul (1989), Países Baixos (1990), China (1991), Israel (2001), México (2003), Venezuela (2005) e Peru (2006).

<sup>140</sup> Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 6.1 do art. 2(3), p. C(2)-2 e C(2)-3.

<sup>141</sup> Cf. OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 6.1 do art. 2(3), p. C(2)-2 e C(2)-3.

<sup>142</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 29 e 31.

Por conseguinte, nos ADTs brasileiros, somente modificações do “imposto federal sobre a renda” e tributos novos substancialmente semelhantes a ele estarão cobertos por tais tratados.

Já nos quatro ADTs em que a expressão “imposto federal sobre a renda” abrange a CSLL, é possível também tomá-la como tributo a ser comparado no teste de similaridade substancial. Afinal, de acordo com o conteúdo material desses tratados, a CSLL, mesmo que não efetivamente listada, também está coberta e presente no âmbito do dispositivo correspondente ao art. 2(3) da CM-OCDE. Ressalta-se, novamente, porém, que o art. 11 da Lei n. 13.202/2015, estabelece que, para fins interpretativos, a CSLL está abrangida pelos ADTs brasileiros. A esse respeito, surgem algumas dúvidas: tem esse dispositivo o condão de listar este tributo ou, ao menos, de incluí-lo no âmbito do art. 2(3)? Essa manifestação unilateral do Estado brasileiro modifica o teor dos ADTs? Se sim, isso é possível?

Embora o escopo desse artigo não contemple tais debates, vale mencionar o posicionamento de João Francisco Bianco e Ramon Tomazela Santos, os quais entendem que essa lei tão somente “representa uma interpretação oficial do Estado brasileiro acerca do alcance da expressão ‘imposto federal sobre a renda’”, compreendendo “a CSLL em virtude da sua caracterização como um autêntico adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas”. Assim, o art. 11 da Lei n. 13.202/2015 evitaria que houvesse “distinção” amparada em “critério meramente cronológico”, sem qualquer justificativa atrelada à “natureza jurídica da CSLL, que representa um verdadeiro adicional do IRPJ”, só apresentando destinação distinta<sup>143</sup>.

Se o posicionamento dos referidos autores for levado em conta, tem-se que a expressão “imposto federal sobre a renda” contempla também a CSLL para todos os ADTs, sendo possível que esse tributo seja tido como referência para o teste de similaridade substancial. Caso, porém, essa posição seja afastada, a CSLL estaria contemplada apenas pelos ADTs anteriores a dezembro de 1988<sup>144</sup>, pelos já mencionados quatro ADTs e também no caso do ADT com o Chile (2001), por se tratar de exceção ao constar os arts. 2(1) e 2(2).

## 2.2. Interpretação doutrinária e jurisprudencial brasileira do teste de similaridade substancial: alguns problemas

Apresentadas ponderações sobre o art. 2º, seus parágrafos, sobretudo acerca da função e aplicação do teste de similaridade substancial presente no art. 2(4), e também sobre o panorama do art. 2º nos ADTs brasileiros, vale trabalhar três problemas que foram encontrados na interpretação jurisprudencial ou doutrinária

<sup>143</sup> Cf. 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, p. 176.

<sup>144</sup> ADTs com Japão (1967), França (1971), Dinamarca (1974), Espanha (1974), Áustria (1975), Suécia (1975), Itália (1978), Luxemburgo (1978), Argentina (1980), Noruega (1980), Equador (1983), Filipinas (1983), Canadá (1984), Eslováquia (1986), República Tcheca (1986), Hungria (1986) e Índia (1988).

ria do art. 2(4) dos ADTs brasileiros. O primeiro problema é referente à limitação do escopo dos ADTs a apenas os impostos. Por sua vez, a segunda questão consiste na (ir)relevância da afetação para a comparabilidade dos tributos. Por fim, o terceiro impasse centra-se no uso do art. 4º do CTN como regra doméstica que estabeleça parâmetros para o teste de similaridade substancial.

Como conceitos ou classificações da legislação interna brasileira foram utilizados de maneira inapropriada na interpretação e aplicação dos ADTs celebrados pelo Brasil, esses problemas precisam ser abordados de sorte a se buscar a melhor fundamentação para a interpretação do art. 2(4). Aliás, vale a ressalva de que o exame da similaridade substancial deve-se dar à luz do dispositivo no tratado e não (somente) pelas disposições domésticas<sup>145</sup>.

### 2.2.1. Tradução do termo “tax” e a limitação de espécies tributárias

Em alguns casos judiciais<sup>146</sup> e administrativos<sup>147</sup>, a razão para não se considerar o tributo em análise substancialmente similar ao imposto sobre a renda deu-se em virtude da interpretação errônea de que os ADTs brasileiros se limitam à espécie tributária de impostos. Como se verá abaixo, este problema está relacionado, principalmente, a dois pontos: (i) o fato de os arts. 2º dos ADTs brasileiros apenas listarem o imposto sobre a renda no dispositivo correspondente ao art. 2(3) da CM-OCDE; e (ii) a tradução errada do termo “tax” como *imposto* e não *tributo*.

Grande parte desses casos, no momento de aplicar o art. 2(4) dos ADTs brasileiros apenas afirmou que o respectivo tratado “refere-se à disciplina da incidência de impostos e não contribuições”<sup>148</sup>. Dessa forma, entenderam os julgadores que, como há nos ADTs tão somente a menção ao *imposto federal sobre a renda*, “não pode o aplicador da legislação estender a sua abrangência também às contribuições sociais, espécie tributária diversa”<sup>149</sup>. Evidencia-se, portanto, que não

<sup>145</sup> Cf. ISMER, Roland; e 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. 387.

<sup>146</sup> Cf. BRASIL. Tribunal Regional da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 141460, 2001.03.00.032586-9, Rel. Des. Fed. Lazarano Neto, j. 26 de maio de 2004; BRASIL, Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.009629-3, Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira, j. 9 de fevereiro de 2010; e BRASIL, Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.023848-8, Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares, j. 8 de agosto de 2010.

<sup>147</sup> Cf. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1103-001.122, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcos Takata, j. 21 de outubro de 2014, p. 48; BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão n. 1101-000.902, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, j. 12 de junho de 2013, p. 11; e BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão n. 1102-001.247, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, j. 25 de novembro de 2014, p. 30.

<sup>148</sup> BRASIL. Tribunal Regional da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 141460, 2001.03.00.032586-9, Rel. Des. Fed. Lazarano Neto, j. 26 de maio de 2004.

<sup>149</sup> Voto do Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, o qual foi vencedor por voto de qualidade em BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1103-001.122, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcos Takata, j. 21 de outubro de 2014, p. 48. No mesmo sentido, cf. BRASIL. Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.009629-3, Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira, j. 9 de fevereiro de 2010; e BRASIL. Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.023848-8, Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares, j. 8 de agosto de 2010.

houve qualquer análise de similaridade além do exame das espécies tributárias dos tributos envolvidos.

Já em outras duas decisões, procurou-se fundamentar a mesma conclusão, mas com raciocínios diferentes.

O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, acompanhando o relator, expressou a dificuldade em “dizer que a CSLL é substancialmente distinta do IRPJ”, porém, para o Conselheiro, era necessário, baseando-se na *renvoi clause* do ADT em questão, procurar o conceito de “impostos” na legislação brasileira. Consequentemente, Gregório concluiu que o tratado não se aplicaria à CSLL<sup>150</sup>, porque este tributo não é exatamente um *imposto*.

Por sua vez, em outro caso, a Conselheira Edeli Pereira Bessa baseou seu voto a partir da posição brasileira sobre o art. 2(2) da CM-OCDE, a qual estabelecia que pretendia limitar a abrangência dos ADTs brasileiros pela “definition of income tax that is in accordance with its constitutional legislation”<sup>151</sup>. Após citar a posição brasileira, cuja tradução utilizada no voto se referia a *imposto* sobre a renda e não a *tributo* sobre a renda, Bessa afirmou que “o alcance das convenções firmadas pelo Brasil, no que tange à tributação incidente sobre a renda, está limitado pela definição constitucional do imposto de renda”<sup>152</sup>. E, assim sendo, não seria possível considerar uma *contribuição* substancialmente similar ao *imposto sobre a renda*.

Constata-se, dessa maneira, que os casos judiciais e administrativos acima se basearam nas espécies tributárias do direito brasileiro para afastar a abrangência dos ADTs para além dos impostos. Enquanto na maioria das decisões há uma interpretação literal do teor dos tratados, em outros dois julgados chegou-se à mesma conclusão, ora se baseando na *renvoi clause*, ora na posição brasileira.

Todavia, muito embora haja referência apenas ao termo “imposto”, nos ADTs brasileiros, a abrangência de aplicação destes tratados não deve ser restringida a esta espécie tributária<sup>153</sup>. Afinal, não é porque o Brasil só lista o “imposto federal sobre a renda” que houve uma limitação à espécie tributária dos impostos, assim entendida pelo direito brasileiro. Levar em conta tão somente o vocábulo “imposto” pode acarretar conclusões precipitadas acerca do âmbito dos ADTs<sup>154</sup>. Dessa forma, a tradução do termo “tax” não pode ser efetuada tampouco entendida de maneira estrita em vista da divisão das espécies tributárias do direito

<sup>150</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-001.247, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, j. 25 de novembro de 2014, p. 30.

<sup>151</sup> No original: “Brazil wishes to use, in its conventions, a definition of income tax that is in accordance with its constitutional legislation. Accordingly, it reserves the right not to include paragraph 2 in its conventions” (OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 6 do art. 2(2), p. P(2)-1).

<sup>152</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1101-000.902, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, j. 12 de junho de 2013, p. 11.

<sup>153</sup> Cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 772.

<sup>154</sup> Cf. MATOS, Gustavo Martini de. Questões relacionadas à tributação dos “royalties”, em virtude da existência de tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 95. São Paulo: Dialética, 2003, p. 66.

tributário brasileiro. Portanto, a tradução mais adequada ao sistema tributário brasileiro seria a expressão “tributo”<sup>155</sup>.

Além disso, não há que restringir o alcance dos ADTs concluídos pelo Brasil em razão de sua posição ao art. 2(2) da CM-OCDE. O objetivo da posição brasileira foi no sentido de, por exemplo, restringir a aplicação para tributos sobre capital e não limitar o âmbito material dos tratados em virtude de espécies tributárias. Tanto é assim que não só há ADTs que estabelecem a abrangência dos ADTs para a CSLL<sup>156</sup>, como também há a Lei n. 13.202/2015, cujo art. 11 dispõe sobre o alcance da CSLL pelos ADTs brasileiros, para fins interpretativos. Logo, a posição brasileira não deve ser interpretada no sentido de fixar o âmbito material dos ADTs brasileiros apenas para a figura tributária de impostos<sup>157</sup>.

Ademais, não faz sentido que se interprete, por meio da *renvoi clause*, a expressão “imposto” somente pela perspectiva da lei doméstica brasileira<sup>158</sup>. Isso porque os ADTs brasileiros não utilizam esse termo de acordo com o disposto do CTN, dado que o termo “imposto” é utilizado pela tradução desses tratados na língua portuguesa para designar também os tributos dos outros Estados Contratantes. A distinção de espécies tributárias do direito brasileiro não é universal. Aliás, a própria política brasileira em quatro ADTs, ao incluir no termo “imposto federal sobre a renda” outro tributo que não da espécie imposto, indica que a divisão de espécies presente no direito tributário brasileiro não deve ser levada em conta na interpretação e aplicação dos ADTs brasileiros. Assim, a tradução mais precisa de “tax” seria “tributo” e não “imposto”<sup>159</sup>.

Ainda referente à aplicação *renvoi clause*, cabe esclarecer que não necessariamente a definição será dada pela lei doméstica de uma das partes. Deve-se examinar a expressão à luz do contexto que o ADT foi negociado e não por uma interpretação literal do texto<sup>160</sup>. Não há motivos para que outro Estado Contratante

<sup>155</sup> Cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 772-773; e MATOS, Gustavo Martini de. Questões relacionadas à tributação dos “royalties”, em virtude da existência de tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 95. São Paulo: Dialética, 2003, p. 67.

<sup>156</sup> 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. São Paulo: USP, 2016, p. 15, nota 10.

<sup>157</sup> No mesmo sentido, cf. ALVES, Raquel de Andrade Vieira; e OLIVEIRA, Gustavo 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. 100 e ss.

<sup>158</sup> Em sentido semelhante, cf. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-00.089, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, j. 5 de novembro de 2009, p. 7.

<sup>159</sup> Sobre esse ponto, cf. ALVES, Raquel de Andrade Vieira; e OLIVEIRA, Gustavo 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. 95-96; e 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, p. 160.

<sup>160</sup> Em sentido semelhante, cf. 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. v. 1, p. 52.

leve em conta as espécies tributárias do direito brasileiro para a delimitação dos tributos abrangidos pelo ADT. O que se procura é negociar os tributos instituídos sobre a renda e sobre o capital. Aliás, a designação específica da figura tributária é de pouca valia<sup>161</sup>, uma vez que, como já destacado no ponto 1.2, as denominações dos tributos não têm relevância na interpretação do art. 2(4) da CM-OCDE. Desse modo, não é à toa que a Conselheira Sandra Maria Faroni chega a afirmar que “[p]render-se ao termo ‘impostos’ na interpretação da convenção viola o princípio da boa-fé”<sup>162</sup>. Portanto, os ADTs concluídos pelo Brasil abrangem todos os tributos que incidam sobre a renda, independentemente de suas nomenclaturas, *i.e.*, das espécies tributárias previstas no direito tributário brasileiro<sup>163</sup>.

Obviamente que, conquanto a denominação de cada espécie tributária não seja relevante na perspectiva da aplicação dos ADTs brasileiros, as características particulares de cada espécie podem ser importantes na interpretação do art. 2(4) dos tratados. Dessa forma, a nomenclatura do tributo em análise indica o regime jurídico a ser considerado, o que facilita a comparabilidade entre os tributos, porém não limita o âmbito de aplicação do art. 2(4), salvo se assim o respectivo tratado dispuser<sup>164</sup>.

### 2.2.2. Irrelevância da afetação dos tributos para o teste de similaridade substancial

O segundo problema encontrado na interpretação jurisprudencial de alguns casos judiciais<sup>165</sup> e administrativos<sup>166</sup> é referente à importância da destinação do produto arrecadado das *contribuições*, o que as distinguiria, sobremaneira, dos *impostos* para fins do teste de similaridade substancial. Desse modo, entendeu-se, nestas decisões, que não se pode confundir as contribuições com os impostos, “em vista do ordenamento jurídico nacional, especialmente em razão de sua destinação estar afeta à finalidade específica”<sup>167</sup>. Embora nestes casos estivessem sendo comparadas contribuições sociais, a *ratio decidendi* foi pautada, principalmente, na destinação dos recursos arrecadados. Assim, a afetação – que não é

<sup>161</sup> 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. v. 1, p. 161-162.

<sup>162</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-00.089, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, j. 5 de novembro de 2009, p. 6.

<sup>163</sup> Cf. MATOS, Gustavo Martini de. Questões relacionadas à tributação dos “royalties”, em virtude da existência de tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 95. São Paulo: Dialética, 2003, p. 67.

<sup>164</sup> 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. v. 1, p. 162.

<sup>165</sup> BRASIL. Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.009629-3, Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira, j. 9 de fevereiro de 2010; e BRASIL. Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.023848-8, Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares, j. 8 de agosto de 2010.

<sup>166</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-001.247, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, j. 25 de novembro de 2014, p. 20. No mesmo sentido, cf. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1401-001.396, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos, j. 4 de março de 2015.

<sup>167</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-001.247, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, j. 25 de novembro de 2014, p. 20.

somente particularidade das contribuições sociais – foi utilizada como critério crucial sob a luz do art. 2(4) dos ADTs brasileiros.

Todavia, muito embora se depreenda dos Comentários da CM-OCDE<sup>168</sup> que tributos relativos à seguridade social ou quaisquer outros tributos em que há uma “conexão direta” entre o que foi cobrado e os benefícios individuais recebidos não estão cobertos pelos ADTs, é preciso averiguar se a mera afetação do tributo o afasta da aplicação dos ADTs.

Ao tratar dos “earmarked taxes”, *i.e.*, dos tributos com afetação, Brandstetter, a partir de uma investigação histórico-evolutiva da CM-OCDE e de seus Comentários, chega à conclusão de que não há nenhum óbice em estes tributos serem cobertos pelos ADTs<sup>169</sup>. Segundo a autora, o que os Comentários da CM-OCDE procuram afastar é justamente tributos que envolvam uma retribuição específica<sup>170</sup> e não uma destinação para um determinado conjunto característico de despesas. Constata-se, portanto, que o problema não é a afetação em si dos recursos arrecadados<sup>171</sup>.

Da mesma forma, no caso das contribuições sociais, doutrinadores brasileiros<sup>172</sup> explicam que, diferente de algumas contribuições, há as “contribuições sinalagmáticas”<sup>173</sup>, as quais são promovidas pelo próprio segurado ou pelo seu empregador com o intuito de financiar a seguridade social. Assim, enquanto as primeiras são aquelas cujos benefícios gerados são futuros e específicos e, portanto, fora do âmbito dos ADTs, as últimas são as contribuições que não têm “como contrapartida futuros benefícios para a empresa e nem, necessariamente, para seus empregados, mas para os trabalhadores em geral”<sup>174</sup>, sendo, então, abrangido

pelos ADTs. Dessa maneira, por exemplo, de um lado, há a CSLL e as contribuições para o Programa de Integração Social (“PIS”) e para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), e de outro, a contribuição para o Instituto Nacional de Seguridade Social (“INSS”)<sup>175</sup>.

Por conseguinte, a afetação dos tributos não constitui critério relevante na perspectiva do âmbito material dos ADTs. Logo, sob a óptica do teste de similaridade substancial, esse aspecto não é um elemento-chave a ser considerado. A mera destinação de recursos arrecadados varia conforme a política tributária de cada Estado e isso, em si, não pode constituir óbice na interpretação do art. 2º dos ADTs. O que se afastam, entretanto, são as contribuições sinalagmáticas, que são “baseadas nos princípios da equivalência e da relação direta com vantagens individuais recebidas em contrapartida”<sup>176</sup>.

Assim, como uma das características que afasta a abrangência do art. 2º dos ADTs é o sinalagma entre a quantia paga e os benefícios recebidos pelo contribuinte, a figura tributária das taxas, pelo menos consoante às regras brasileiras, não se encontra coberta pelos ADTs da mesma forma que as contribuições sinalagmáticas. Ora, as taxas têm como característica *sine qua non* o sinalagma, *i.e.*, “o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele”<sup>177</sup>. Dessa forma, a quantia paga pelo contribuinte está intrinsecamente relacionada com os benefícios que ele recebe. Portanto, não é a destinação dos recursos arrecadados pelas taxas ou pelas contribuições sinalagmáticas que as deixa de fora do escopo dos ADTs, mas justamente o fato de o valor pago estar diretamente atrelado às vantagens auferidas.

### 2.2.3. Da (im)pertinência do art. 4º do Código Tributário Nacional para o teste de similaridade substancial

Alguns doutrinadores<sup>178</sup> utilizam o art. 4º do CTN como fundamento para guiar a aplicação do teste de similaridade substancial presente nos arts. 2(4) dos ADTs brasileiros. Contudo, ainda que o art. 4º do CTN estabeleça critérios para distinguir a “natureza jurídica específica” de um tributo, os quais são iguais ou equivalentes aos parâmetros que devem ser utilizados para fins de aplicação do art. 2(4), não significa que seu uso seja pertinente para esse fim. Dispõe o art. 4º do CTN que:

<sup>168</sup> “[...] Social security charges, or any other charges paid where there is a direct connection between the levy and the individual benefits to be received, shall not be regarded as ‘taxes on the total amount of wages’” (OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, § 3 do art. 2(2), p. C(2)-1).

<sup>169</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patrícia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 65-66.

<sup>170</sup> Cf. BRANDSTETTER, Patrícia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010, p. 68.

<sup>171</sup> No mesmo sentido, 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. São Paulo: USP, 2016, p. 47.

<sup>172</sup> Cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 773; TÓRRES, 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. v. 1, p. 70; COELHO, Sacha Calmon Navarro. As contribuições para a seguridade e os tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 26. São Paulo: Dialética, 1997, p. 72; e 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, 2004. v. 8, p. 129-131.

<sup>173</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. As contribuições para a seguridade e os tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 26. São Paulo: Dialética, 1997, p. 85.

<sup>174</sup> 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, 2004. v. 8, p. 129-130.

<sup>175</sup> Cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 773.

<sup>176</sup> TÓRRES, 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. v. 1, p. 70.

<sup>177</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 192.

<sup>178</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 8. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 140; NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 775-776; e 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. São Paulo: USP, 2016, p. 102.

“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”.

Conforme explica Luís Eduardo Schoueri, esse dispositivo deve ser compreendido da perspectiva do surgimento do CTN, uma vez que, naquela época, o *fato gerador da obrigação tributária* era tido como o âmago do direito tributário. Desse modo, o CTN adotou um único critério classificatório, de sorte que não haveria espécies tributárias diferentes dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria (art. 5º do CTN). Denominação, destinação legal dos recursos arrecadados e outras características eram consideradas dispensáveis, não havendo, por exemplo, o reconhecimento do empréstimo compulsório enquanto espécie tributária distinta, dado que ele seria um *imposto* restituível ou uma *taxa* restituível, a depender do caso<sup>179</sup>.

Desse modo, a partir desse dispositivo, chegou-se a afirmar que o fato gerador seria um critério “a ser possivelmente admitido pelas Autoridades Fiscais e Judiciárias brasileiras para fins de aplicação” da *renvoi clause* dos ADTs, “diante de sua positivação no CTN”<sup>180</sup>. Todavia, por mais que, para fins de aplicação do teste de similaridade substancial dos ADTs, o fato gerador (sobretudo seu critério material) seja relevante, e a denominação e a destinação dos recursos arrecadados sejam de pouca valia, sequer o teor do art. 4º do CTN é de todo aplicável no direito brasileiro vigente. Segundo Schoueri, seu conteúdo foi superado pela Constituição Federal de 1988, em virtude de a destinação do produto recolhido ser relevante para a “determinação do regime jurídico”<sup>181</sup>.

Menciona-se ainda que nem mesmo o sistema tributário nacional chegou a ficar limitado às espécies tributárias previstas no art. 5º do CTN, estipuladas com base no art. 4º do CTN. Isso porque poucas semanas após a promulgação da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, *i.e.*, ainda antes da entrada em vigência do CTN, foi editado o Decreto-lei n. 27, de 14 de novembro de 1966, o qual instituiu o art. 217 no CTN, arrolando diversas exações que constituíam veros tributos, mas distintos das três espécies presentes no art. 5º do CTN<sup>182</sup>.

Além disso, os autores que consideram o art. 4º do CTN como lei doméstica que estipula parâmetros para o teste de similaridade substancial acabam por acrescentar outros critérios, demonstrando até a insuficiência desse dispositivo para cumprir essa função. Alberto Xavier, por exemplo, afirma que “a natureza

<sup>179</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 179 e ss.

<sup>180</sup> Cf. NEVES, Andrea Nogueira; e CALAZANS, Fernanda Junqueira. Remessas de contraprestação por serviços técnicos para o exterior vis-à-vis aos tratados para evitar a dupla tributação. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 3, p. 775-776.

<sup>181</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 182. No mesmo sentido, mas referente às contribuições de intervenção no domínio econômico, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 360-361.

<sup>182</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 181.

dos tributos deve identificar-se no fato gerador e na base de cálculo (substancialmente idênticos aos do imposto de renda propriamente dito) e não na sua denominação ou destino, como esclarece o art. 4º do Código Tributário Nacional”<sup>183</sup>. Nota-se que foi incluída a base de cálculo para a análise do teste de similaridade substancial, porém esse aspecto não está presente no art. 4º do CTN. Assim, não é porque este dispositivo procura distinguir os tributos pela sua natureza<sup>184</sup>, que ele prescreve regra aplicável à interpretação do teste da similaridade substancial previsto nos arts. 2(4) dos ADTs brasileiros.

Ademais, no tópico 1.2, em que se perquiriu como deveria ser entendida a expressão “substancialmente similar” nos termos do art. 2(4) dos ADTs, não foi necessário em momento algum se utilizar do art. 4º do CTN ou de qualquer outra lei doméstica para chegar à conclusão de quais são os elementos-chave relevantes e quais são de pouca valia.

Ademais, viu-se que o art. 4º do CTN antes mesmo de sua vigência já se encontrava ultrapassado. Todavia, ainda que fosse considerado relevante quando de sua criação, após a Constituição Federal, é visível seu descompasso com a divisão de espécies tributárias no sistema tributário nacional. Além disso, mesmo que se intente revivê-lo sob a óptica do art. 2(4) dos ADTs, somente os parâmetros ali prescritos não se demonstram suficientes. Portanto, não há necessidade alguma de se interpretar o art. 2(4) dos ADTs com base no art. 4º do CTN, dada a sua impertinência para o teste de similaridade substancial.

## Conclusão

Este artigo teve como objetivo averiguar a função e aplicação do art. 2(4) das Convenções Modelo, sobretudo, da perspectiva dos ADTs concluídos pelo Brasil. Conforme se verificou, o art. 2(4) cobre tributos novos ou modificados posteriormente à celebração do ADT, tomando como referência para a comparabilidade os tributos listados pelo art. 2(3), sem qualquer distinção entre o rol de tributos de cada Estado Contratante ou se foi instituído *além* ou *no lugar* dos tributos já vigentes. Ademais, o art. 2(4) também pode levar em conta mais de um tributo e até mesmo abarcar tributos vigentes no momento da conclusão do ADT e não listados, mas que foram posteriormente alterados.

Constatou-se, ainda, que o art. 2(4) da CM-OCDE tem como função central preservar os benefícios constantes no ADT quando existem mudanças nas leis domésticas dos Estados Contratantes, conferindo caráter dinâmico ao escopo material dos tratados. Assim, o art. 2(4) dispensa a renegociação do ADT a cada modificação em suas leis internas, garantindo a sua operabilidade. Além disso, o termo “substancialmente similar” deve ser interpretado de forma a examinar a essência do tributo, tendo-se que levar em conta elementos-chave como parâmetros de comparação: a base de cálculo, o objeto da tributação e o critério material

<sup>183</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 8. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 140.

<sup>184</sup> 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. São Paulo: USP, 2016, p. 89.

da hipótese tributária. Contudo, ainda assim, dada a importância de se examinar o conjunto, outros elementos, conquanto não decisórios, podem servir de base.

Ao analisar os ADTs brasileiros, percebeu-se que, dada a frequente omissão do art. 2(1) e, sobretudo, do art. 2(2) da CM-OCDE, o art. 2(4) adquire particular importância, uma vez que não haverá a possibilidade de se interpretar “tributos” de maneira independente ao teste de similaridade substancial por meio dos arts. 2(1) e 2(2). Por fim, três problemas presentes em parte da doutrina e da jurisprudência não constituem verdadeiros óbices ou parâmetros de comparabilidade na aplicação do art. 2(4) dos ADTs brasileiros: a tradução errada nos tratados do termo “tax” para *imposto*; a afetação dos tributos como critério relevante na comparabilidade; e o uso do art. 4º do CTN como regra doméstica a ser aplicável no teste de similaridade substancial.

### Referências bibliográficas

- ALVES, Raquel de Andrade Vieira; e OLIVEIRA, Gustavo 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.
- 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. v. 1.
- ARNOLD, Brian J. Tax treaty news. *Bulletin for International Taxation* v. 63, n. 2. Journals IBFD, 2009.
- AUSTRÁLIA. Federal Court. Caso Virgin Holdings SA vs. Federal Commissioner of Taxation, FCA 1503, j. 10 de outubro de 2008. Disponível em: <<https://www.atg.gov.au/law/view/print?DocID=JUD%2F2008ATC20-051%2F00001&PiT=99991231235958&Life=10010101000001-99991231235959>>. Acesso em: jul. 2016.
- \_\_\_\_\_. Federal Court. Caso Undershaft (n. 1) Ltd vs. Commissioner of Taxation, FCA 41, j. 3 de fevereiro de 2009. Disponível em: <<http://www.vicbar.com.au/GetFile.ashx?file=BarAssocTaxFiles%2FUndershaft+Judgment+3-2-09.pdf>>. Acesso em: jul. 2016.
- ÁUSTRIA. *Verwaltungsgerichtshof*. Caso 98/13/0021 (resumo), j. 15 de dezembro de 1999. IBFD Tax Treaty Case Law.
- \_\_\_\_\_. *Verwaltungsgerichtshof*. Caso 99/15/0265 (resumo), j. 3 de agosto de 2000. IBFD Tax Treaty Case Law.
- BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD model tax convention on income and on capital*. Londres: Sweet & Maxwell, 2001.
- 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, 2004. v. 8.
- \_\_\_\_\_; 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.

- BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: a study of article 2 of the OECD model tax conventions. Online Books IBFD, 2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-00.089, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Sandra Maria Faroni, j. 5 de novembro de 2009.
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1101-000.902, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, j. 12 de junho de 2013.
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1103-001.122, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcos Takata, j. 21 de outubro de 2014a.
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1102-001.247, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. João Otávio Oppermann Thomé, j. 25 de novembro de 2014b.
- \_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1401-001.396, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos, j. 4 de março de 2015.
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.009629-3, Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira, j. 9 de fevereiro de 2010a.
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional da 2ª Região. Apelação Cível n. 1998.51.01.023848-8, Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares, j. 8 de agosto de 2010b.
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 141460, 2001.03.00.032586-9, Rel. Des. Fed. Lazarano Neto, j. 26 de maio de 2004.
- 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: jul. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As contribuições para a seguridade e os tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 26. São Paulo: Dialética, 1997.
- CUI, Wei. Article 2 – taxes covered. In: VANN, Richard. *Global tax treaty commentaries*. Online Books IBFD, 2016.
- GAMA, Tácio Lacerda. Brazil. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016.
- HELMINEN, Marjaana. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016.
- IRLANDA. High Court. Kinsella vs. The Revenue Commissioners, j. 31 de julho de 2007. IBFD Tax Treaty Case Law.
- ISMER, Roland; e BLANK, Alexander. Taxes covered. In: REIMER, Ekkehart; e RUST, Alexander (ed.). *Klaus Vogel on double tax conventions*. 4. ed. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2014. v. 1.
- \_\_\_\_\_; e 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.
- KANDUTH-KRISTEN, Sabine; e ZIRNGAST, Sabine. Austria. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 101b. Rotterdam: IFA, 2016.

- LANG, Michael. "Taxes covered" – what is a "tax" according to art. 2 OECD model convention? *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 59, n. 6. Journals IBFD, 2005.
- MATOS, Gustavo Martini de. Questões relacionadas à tributação dos "royalties", em virtude da existência de tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 95. São Paulo: Dialética, 2003.
- NEVES, Andrea Nogueira; e 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, 2005. v. 3.
- OCDE (2012). *Model tax convention on income and on capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing. Disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010\\_9789264175181-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en)>.
- \_\_\_\_\_. (2013). *Action plan on base erosion and profit shifting*. OECD Publishing.
- \_\_\_\_\_. (2014). *Model tax convention on income and on capital 2014*. OECD Publishing. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>.
- ONU (2011). *Model double taxation convention between developed and developing countries*. Nova Iorque, 2011. Disponível em: <[http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)>.
- 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. v. 1.
- 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. São Paulo: USP, 2016.
- SANTOS, Ramon Tomazela. The United Kingdom's diverted profits tax and tax treaties: an evaluation. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 7. Journals IBFD, 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- \_\_\_\_\_. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004.
- \_\_\_\_\_; 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.
- TENORE, Mario. "Taxes covered": the OECD model (2010) versus EU directives. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 6. Journals IBFD, 2012.

- 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. v. 1.
- 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, 2004. v. 8.
- 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.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional no Brasil*. 8. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

#### Lista de ADTs concluídos pelo Estado brasileiro

- Japão (1967): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 43, de 23 de novembro de 1967, e promulgado pelo Decreto n. 61.899, de 14 de dezembro de 1967.
- França (1971): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 87, de 27 de novembro de 1971, e promulgado pelo Decreto n. 70.506, de 12 de maio de 1972.
- Bélgica (1972): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 76, de dezembro de 1972, e promulgado pelo Decreto n. 72.542, de 30 de julho de 1973.
- Dinamarca (1974): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 90, de 28 de novembro de 1974, e promulgado pelo Decreto n. 75.106, de 20 de dezembro de 1974.
- Espanha (1974): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 62, de 7 de agosto de 1975, e promulgado pelo Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1976.
- Áustria (1975): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 95, de 10 novembro de 1975, e promulgado pelo Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976.
- Suécia (1975): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 93, de 5 de novembro de 1975, e promulgado pelo Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976.
- Itália (1978): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 77, de 5 de dezembro de 1979, e promulgado pelo Decreto n. 85.985, de 6 de maio de 1981.
- Luxemburgo (1978): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 78, de 5 de dezembro de 1979, e promulgado pelo Decreto n. 85.051, de 18 de agosto de 1980.
- Argentina (1980): ratificado pelo Decreto n. 74, de 5 de dezembro de 1981, e promulgado pelo Decreto n. 87.976, de 22 de dezembro de 1982.
- Noruega (1980): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 50, de 5 de dezembro de 1981, e promulgado pelo Decreto n. 86.710, de 9 de dezembro de 1981.
- Equador (1983): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 4, de 20 de março de 1986, e promulgado pelo Decreto n. 95.717, de 11 de fevereiro de 1988.
- Filipinas (1983): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 198, de 1º de outubro de 1991, e promulgado pelo Decreto n. 241, de 25 de fevereiro de 1991.
- Canadá (1984): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 28, de novembro de 1985, e promulgado pelo Decreto n. 92.318, de 23 de janeiro de 1986.
- Eslováquia (1986) e República Tcheca (1986): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 11, de 23 de maio de 1990, e promulgado pelo Decreto n. 43, de 25 de fevereiro de 1991.

- Hungria (1986): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 13, de 22 de junho de 1990, e promulgado pelo Decreto n. 53, de 8 de março de 1991.
- Índia (1988): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 214, de 26 de abril de 1991, e promulgado pelo Decreto n. 510, de 27 de abril de 1992.
- Coreia do Sul (1989): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 205, de 7 de outubro de 1991, e promulgado pelo Decreto n. 354, de 2 de dezembro de 1991.
- Países Baixos (1990): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 60, de 17 de dezembro de 1990, e promulgado pelo Decreto n. 355, de 2 de dezembro de 1991.
- China (1991): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 85, de 24 de novembro de 1992, e promulgado pelo Decreto n. 762, de 19 de fevereiro de 1993.
- Finlândia (1996): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 35, 19 de agosto de 1997, e promulgado pelo Decreto n. 2.465, de 19 de janeiro de 1998.
- Portugal (2000): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 188, de 8 de junho de 2001, e promulgado pelo Decreto n. 4.012, de 13 de novembro de 2001.
- Chile (2001): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 331, de 22 de julho de 2003, e promulgado pelo Decreto n. 4.852, de 2 de outubro de 2003.
- Israel (2001): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 931, de 15 de setembro de 2005, e promulgado pelo Decreto n. 5.576, de 8 de novembro de 2005.
- Ucrânia (2002): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 66, de 18 de abril de 2006, e promulgado pelo Decreto n. 5.799, de 7 de junho de 2006.
- México (2003): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 58, de 17 de abril de 2006, e promulgado pelo Decreto n. 6.000, de 26 de dezembro de 2006.
- África do Sul (2003): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 301, de 13 de julho de 2006, e promulgado pelo Decreto n. 5.922, de 3 de outubro de 2006.
- Rússia (2004): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 80, de 25 de maio de 2017, e promulgado pelo Decreto n. 9.115, de 31 de julho de 2017.
- Venezuela (2005): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 559, de 6 de agosto de 2010, e promulgado pelo Decreto n. 8.336, de 12 de novembro de 2014.
- Peru (2006): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 500, de 10 de agosto de 2009, e promulgado pelo Decreto n. 7.020, de 27 de novembro de 2009.
- Trinidade e Tobago (2008): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 1, de 4 de janeiro de 2011, e promulgado pelo Decreto n. 8.335, de 12 de novembro de 2014.
- Turquia (2010): ratificado pelo Decreto Legislativo n. 248, de 9 de julho de 2012, e promulgado pelo Decreto n. 8.140, de 14 de novembro de 2013.