

TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS

objetivos, princípios
e interpretação

Sergio André Rocha



Copyright © 2026 by Editora Letramento

Diretor Editorial Gustavo Abreu
Diretor Administrativo Júnior Gaudereto
Diretor Financeiro Cláudio Macedo
Logística Lucas Abreu
Comunicação e Marketing Carol Pires
Assistente Editorial Matteos Moreno e Maria Eduarda Paixão
Assistente de Edição Ana Isabel Vaz
Designer Editorial Gustavo Zeferino e Luís Otávio Ferreira

Conselho Editorial Jurídico

Alessandra Mara de Freitas Silva	Edson Nakata Jr	Luiz F. do Vale de Almeida Guilherme
Alexandre Moraes da Rosa	Georges Abboud	Marcelo Hugo da Rocha
Bruno Miragem	Henderson Fürst	Nuno Miguel B. de Sá Viana Rebelo
Carlos Maria Cárcova	Henrique Garbellini Carnio	Onofre Alves Batista Júnior
Cássio Augusto de Barros Brant	Henrique Júdice Magalhães	Renata de Lima Rodrigues
Cristian Kiefer da Silva	Leonardo Isaac Yarochevsky	Salah H. Khaled Jr
Cristiane Dupret	Lucas Moraes Martins	Willis Santiago Guerra Filho

Todos os direitos reservados. Não é permitida a reprodução desta obra sem aprovação do Grupo Editorial Letramento.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Bibliotecária Juliana da Silva Mauro – CRB6/3684

R672t Rocha, Sergio André
Tratados internacionais tributários : objetivos, princípios e interpretação
/ Sergio André Rocha. - Belo Horizonte : Casa do Direito, 2026.
346 p. ; 23 cm.
Inclui Bibliografia.
ISBN 978-65-5932-807-9
1. Direito tributário internacional. 2. Tratados tributários. 3. Interpretação
de tratados. 4. BEPS. 5. Convenções internacionais. I. Título.

CDU: 34:336.2

CDD: 343.05

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336.2
2. Direito tributário 343.05



GRUPO ED.
LETRAMENTO

LETRAMENTO EDITORA E LIVRARIA

CAIXA POSTAL 3242 / CEP 30.130-972
av. Antônio Abrahão Caram / n. 430
sl. 301 / b. São José / BH-MG
CEP: 30275-000 / TEL. 31 3327-5771



CASA DO
DIREITO

É o selo jurídico do
Grupo Editorial Letramento

*À minha esposa, Fernanda,
e às nossas filhas, Julia e Amanda.*

	APRESENTAÇÃO, 7
	PREFÁCIO, 8
	INTRODUÇÃO, 20
I.	DAS ORIGENS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL AO CONTEXTO ATUAL, 24
II.	OBJETIVOS DOS TRATADOS FISCAIS BILATERAIS, 63
III.	PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO, 91
IV.	TEORIA DA INTERPRETAÇÃO, 120
V.	INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS NO DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO, 156
VI.	QUALIFICAÇÕES EM TEORIA DO DIREITO E EM DIREITO INTERNACIONAL, 190
VII.	INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS FISCAIS BILATERAIS, 201
VIII.	QUALIFICAÇÕES E OS TRATADOS TRIBUTÁRIOS, 262
IX.	INTERPRETAÇÃO DO TRATADO TRIBUTÁRIO PÓS- BEPS E O AUMENTO DO MULTILATERALISMO, 281
	CONSIDERAÇÕES FINAIS, 309
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS, 312

APRESENTAÇÃO

Este livro é uma versão modificada da minha tese de doutorado, defendida em 2007, sob orientação do saudoso Professor Ricardo Lobo Torres, a quem devo agradecer por todo o apoio e por ser uma das minhas maiores inspirações no Direito. A obra conta com prefácio do Professor Gerd Rothmann, escrito para a primeira edição do livro, e aqui ficam registrados meu agradecimento e minha admiração pelo saudoso mestre. Como esta edição deixou de conter algumas seções que estavam presentes no livro original, há comentários no prefácio do professor que não refletem temas tratados neste livro. Durante a preparação desta edição, tive o inestimável apoio da Renata Fagundes Mannarino. Sem a ajuda dela, esta edição não teria sido concluída a tempo. O processo de elaboração desta edição foi inusual, uma vez que o texto foi originalmente escrito em inglês para publicação no exterior e, posteriormente, vertido para o português. Em razão dessa peculiaridade, os leitores e leitoras notarão que as referências foram mantidas no padrão da publicação internacional.

PREFÁCIO

É surpreendente e, ao mesmo tempo, muito gratificante observar que minha tese de doutorado sobre a “Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação”, defendida (e aprovada!) há quase 30 anos na Faculdade de Direito da USP, continua sendo consultada e citada pelos tributaristas pátrios, que se aventuram explorar este campo tão complexo do já difícil Direito Tributário. E agora até me trouxe a alegria de prefaciá-la a brilhante tese de doutorado, apresentada pelo tributarista Sergio André Rocha na UGF sobre a mesma temática.

A obra de Sergio André, baseada em vasta bibliografia nacional e internacional, representa um estudo sistemático dos acordos contra a bitributação internacional e de sua interpretação. Inicia sua exposição com a evolução histórica, natureza jurídica, posição hierárquica e objetivos dos acordos internacionais, que o Autor prefere denominar de “Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda”, cuja sigla “CDTRS” passo a adotar neste prefácio. Com clareza e segurança, o Autor examina os conceitos envolvidos e as divergências existentes em relação à matéria, apresentando sempre sua opinião pessoal, devidamente fundamentada.

Depois das noções propedêuticas, o Autor entra no estudo da interpretação das CDTRS com sua problemática específica: regras de interpretação, as qualificações, o conceito de “contexto”, os comentários à Convenção-Modelo da OCDE, os “parallel treaties”, o “new approach” e outras questões relacionadas com a interpretação e aplicação das CDTRS. Diante das divergências existentes na doutrina, o Autor se posiciona de maneira coerente, mesmo quando contraria a opinião dominante.

A presente obra serve, pois, tanto como introdução aos iniciantes nesta matéria, como convida à reflexão aqueles com ela familiarizados. Para mim pessoalmente, representou um estímulo para reexaminar mi-

nhas próprias conclusões sobre os “velhos e sempre novos” problemas das CDTRS e as questões e colocações mais recentes. Como prova disso, quero apresentar alguns exemplos de assuntos controvertidos, que me chamaram atenção.

1. NATUREZA JURÍDICA E POSIÇÃO HIERÁRQUICA DAS CDTRS

Apesar da evolução doutrinária havida, continuo entendendo que as CDTRS pertencem a duas ordens jurídicas distintas: a internacional, como acordo de vontades de dois Estados soberanos, limitando sua soberania fiscal, e a nacional, quando, em cada um dos estados, o acordo internacional é “incorporado” pelo poder legislativo competente.

No entanto, esta “incorporação” não implica a “transformação” da convenção internacional em lei, como defendi na minha tese de doutorado, influenciado pelo Direito Germânico. O decreto legislativo, que aprova a convenção internacional (e não o decreto presidencial de promulgação da convenção), incorpora a convenção como tal, tornando-a aplicável na ordem interna.

Esta conclusão baseia-se nas normas do Código Tributário Nacional (CTN), que, no seu art. 96, dispõe que a expressão “legislação tributária” compreende as leis e os tratados e as convenções internacionais. Se estes tivessem sido “transformados” em lei, não teria sentido citá-los, separadamente, como espécie normativa que compõe a legislação tributária nacional.

O reconhecimento de duas ordens jurídicas distintas também fica claro pelo enunciado do art. 98 do CTN, quando estabelece, ainda que de forma pouco apropriada, que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a lei tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Como se vê, o CTN coloca os tratados e as convenções internacionais acima da lei tributária nacional, admitindo a sua aplicação na ordem jurídica interna, em posição hierarquicamente superior. O CTN adota, pois, o dualismo jurídico, sem “transformação” dos tratados e das convenções internacionais em lei interna. Se tivessem sido transformados em lei interna, evidentemente não poderiam ter primazia em relação às demais leis internas, a não ser pelo critério da especialidade, de que se revestem os tratados e as convenções internacionais, e pelo critério cronológico.

Como “lei interna”, a prevalência da convenção internacional somente poderia fundamentar-se no princípio “lex posterior derogat legi priori” ou no princípio “lex specialis derogat legi priori”. Um conflito entre as normas hierarquicamente iguais ainda poderia ser resolvido pela regra “lex posterior generalis non derogat legi priori specialis”.

Aliás, são estas as regras que se aplicam no Direito alemão, onde a CDTR tem a mesma posição das leis ordinárias, apesar de o § 2º do Código Tributário Alemão (“Abgabenordnung” – “AO”) estabelecer a primazia dos acordos de Direito Internacional, nos seguintes termos:

“Tratados com outros Estados, no sentido do art. 59, inciso II, período 1º, da Lei Fundamental, que dispuserem sobre tributação prevalecem sobre as leis tributárias, desde que se tenham tornado direito interno de aplicação imediata.”

Pelo seu enunciado, o § 2º da AO parece considerar o acordo internacional como “lex superior”, da mesma forma que o Artigo 98 do CTN. Isto, no entanto, é refutado, unanimemente pela doutrina e pela jurisprudência alemãs, devido à natureza da AO. Diferentemente do CTN, que tem a natureza de lei complementar à Constituição Federal, hierarquicamente superior à lei ordinária, a AO é uma simples lei ordinária, que não pode conferir à outra lei ordinária, ou seja, ao acordo, nenhuma posição hierárquica superior ou primazia.

Cabe esclarecer que o Artigo 59 da Constituição Alemã, a que se refere o § 2º da AO, trata do poder de representação internacional conferido ao Presidente da Federação e dispõe, no seu inciso 2º, que os tratados que se refiram à matéria da legislação federal, requerem a aprovação ou a intervenção dos respectivos órgãos competentes de legislação federal, sob a forma de uma lei federal.

Pela Constituição Alemã, as CDTRS são, pois, simples leis federais, visto que não-se-lhes aplica o disposto no Artigo 25 da Constituição Alemã, que se refere somente às normas gerais do Direito Internacional Público e não aos tratados e às convenções internacionais. Pelo referido Artigo, “as normas gerais de Direito Internacional Público constituem parte integrante do direito federal. Sobrepõem-se às leis e constituem fonte direta de direitos e obrigações para os habitantes do território federal”.

Alertando tratar-se de posição minoritária, Sergio André entende que, também na legislação pátria, as CDTRS “encontram-se na mesma posição hierárquica das leis ordinárias internas, resolvendo-se eventual

conflito entre tais tratados e as leis tributárias domésticas mediante a aplicação dos critérios cronológico e de especialidade”, visto que não reconhece a competência do CTN de disciplinar esta matéria, o que tornaria inconstitucional o seu Artigo 98.

Em que pesem os argumentos de Sergio André, continua inalterada minha posição de considerar o Artigo 98 do CTN perfeitamente em conformidade com os princípios constitucionais, que levam a reconhecer a prevalência de aplicabilidade das normas internacionais. Concorro, pois, com os argumentos apresentados por autores como Alberto Xavier e Heleno Tôrres.

O fato de tanto Alberto Xavier como Heleno Tôrres defenderem a supremacia dos tratados internacionais mostra, claramente, que a dicotomia entre monismo e dualismo das ordens jurídicas, deixou de ser relevante. O monismo com primado do direito internacional leva ao mesmo resultado do dualismo de Heleno Tôrres, que não mais se caracteriza pela “transformação” das convenções internacionais em lei interna com o mesmo conteúdo, mas pela sua recepção como norma de direito internacional. E, pela Constituição Federal, esta norma internacional tem a natureza de “lex superior”, que prevalece sobre as leis internas.

No momento em que se reconhece que o acordo internacional não é transformado em lei interna, mas continua sendo norma de Direito Internacional, a rigor torna-se irrelevante se o CTN lhe confere a posição de “lex superior” ou não. Pois em caso de conflito com uma lei interna, pela especialidade da matéria objeto dos acordos internacionais, aplica-se o já mencionado princípio da “lex specialis derogat legi priori”. Portanto, a primazia cabe ao acordo internacional. E mesmo sem o comando contido no artigo 98 do CTN, o acordo internacional não pode ser revogado por lei interna posterior, mas somente por instrumento da mesma espécie, ou seja, como diz Alberto Xavier, por ato de competência conjunta do chefe do Estado e do Congresso Nacional.

Daí podemos concluir que, no fundo, as discussões relativas a dualismo e monismo jurídico, primazia do acordo internacional ou paridade com a lei interna, constitucionalidade ou não do Artigo 98 do CTN, praticamente passam a ser irrelevantes, em vista do procedimento de celebração dos tratados previsto na Constituição Federal, do qual decorre claramente que não há “transformação” mas recepção plena dos tratados, que valem na ordem interna como normas internacio-

nais de natureza especial e não como leis ordinárias federais. E, em assim sendo, as hipóteses de conflito entre estas duas ordens de normas são resolvidas pela aplicação dos princípios da especialidade e da competência legislativa, sem necessidade de recorrer ao princípio da “lex superior”.

O fato de reconhecer a inexistência da “transformação” da CDTR em lei interna, me forçou a rever também minha posição quanto à sua interpretação.

Diferentemente do que havia concluído na tese de doutorado, as CTPTRS, via de regra, são interpretadas conforme as regras de interpretação dos tratados, visto tratar-se de acordos de vontade entre Estados, limitando sua soberania fiscal. Somente se as próprias CDTRS fizerem um reenvio à “lex fori”, ou seja, remeterem à legislação interna dos estados contratantes, em relação a esta serão aplicadas as regras de interpretação das leis.

2. OBJETIVOS DAS CDTRS E SUA RELEVÂNCIA PARA A INTERPRETAÇÃO DAS CDTRS

As CDTRS representam uma das espécies de medidas para eliminar ou atenuar a bitributação internacional. No entanto, a mesma finalidade também pode ser perseguida por medidas unilaterais, de direito interno dos estados. Em que consiste, então, a vantagem da celebração de acordos internacionais bilaterais?

Com frequência cada vez maior, ouve-se a pergunta provocativa: “Ainda precisamos de acordos de bitributação”? Levando em consideração que a maioria das cláusulas de um acordo representam concessões que, em grande parte, os estados também fariam unilateralmente na sua legislação interna, para garantir sua competitividade nas relações internacionais, parece que esta indagação tem sua razão de ser.

Como mostra Sergio André, o Reino Unido adota medidas unilaterais para evitar a bitributação internacional, a ponto que as CDTRS têm pouca influência na consecução deste objetivo. Por isso, David R. Davies, citado com muita propriedade por Sergio André, aponta como principais objetivos das CDTRS celebradas pelo Reino Unido a preservação das relações comerciais e a divisão de receitas tributárias entre os países signatários.

No entanto, em artigo relativo à denúncia da CDTR entre Brasil e Alemanha, depois de mostrar os problemas havidos na sua aplicação e que alguns benefícios da CDTR seriam, pelo menos parcialmente, compensados pela legislação interna dos dois países, cheguei à conclusão de que, mesmo assim, seria bastante conveniente que Brasil e Alemanha celebrassem nova CDTR.

Isto porque a denúncia da CDTR enfraqueceu a segurança jurídica dos investidores alemães e as medidas unilaterais não podem impedir que a Alemanha ou o Brasil estendam demasiadamente sua pretensão fiscal.

É de se considerar também que a bitributação somente é eliminada pelas CDTRS na medida do alcance de seu âmbito de aplicação quanto às pessoas e aos impostos visados. Na opinião de Michael Lang, isto impede que as CDTRS sejam consideradas como meios genéricos de prevenção da bitributação e que, portanto, sejam aplicadas genericamente. Para decidir se a CDTR deva ser aplicada ou não a determinado caso, o intérprete não pode, pois, partir da máxima de interpretação no sentido de que as CDTRS sempre devam eliminar a bitributação, de qualquer maneira.

Seguindo esta linha de raciocínio, não posso aceitar a caracterização das CDTRS como concretização de um “princípio da não-bitributação internacional”, que possa servir como princípio genérico ou máxima apriorística, a ser observada na interpretação da CDTRS.

Além disso, concordo perfeitamente que a problemática da dupla não-tributação, da qual Vogel distingue a dupla isenção, não se inclui entre os objetivos das CDTRS, pois nem sempre a dupla não-tributação constitui uma consequência de desarmonia hermenêutica no campo das CDTRS.

Ainda conforme Michael Lang, citado por Sergio André, os métodos de isenção e do crédito previstos nas CDTRS, combinados com a legislação interna dos estados contratantes, podem levar à dupla não-tributação, sem que isto constitua uma violação das CDTRS. Daí conclui Lang, que não há nenhuma base para supor a existência uma máxima de interpretação no sentido de que as CDTRS sempre devam ser interpretadas de tal forma, que não deixem os rendimentos sem tributação.

Também Vogel considera completamente normal que um estado contratante não faça uso da competência que lhe foi atribuída pela CDTR e que, assim, nenhum dos dois estados tribute o rendimento.

Se a finalidade precípua das CDTRS consiste, pois, na segurança jurídica e na repartição das receitas tributárias, objetivos esses que as medidas unilaterais dos estados, por natureza, não conseguem alcançar, isto, evidentemente, tem reflexos importantíssimos sobre sua interpretação, que é eminentemente teleológica.

3. INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS VS. A INTERPRETAÇÃO DE LEIS DOMÉSTICAS

Pelo exposto, devemos partir das seguintes premissas na análise dos métodos de interpretação das CDTRS:

- a. As convenções internacionais são incorporadas na ordem interna como tais não sendo “transformadas” em lei interna.
- b. A fim de provocar concessões máximas da outra parte contratante, tentando, ao mesmo tempo, restringir suas próprias obrigações, os estados, na redação das convenções, frequentemente, usam termos vagos e ambíguos bem como conceitos indeterminados.
- c. O uso de termos indeterminados deixa as convenções internacionais mais abertas à interpretação que as leis tributárias internas.
- d. A função precípua das CDTRS consiste em assegurar a segurança jurídico-tributária e a justa repartição das receitas entre dois estados soberanos e não a eliminação da bitributação internacional, que também pode ser combatida por medidas unilaterais de cada estado.
- e. Os acordos internacionais devem ser interpretados conforme as regras de interpretação do Direito Internacional Público, que se assemelham às regras de interpretação dos contratos do Direito Civil, visto tratar-se de acordos de vontade entre dois estados soberanos.
- f. Os métodos de interpretação das leis aplicam-se somente às leis domésticas e nos casos em que as convenções internacionais a elas se referirem expressamente (reenvio à “lex fori”).

Em vista dessas premissas, concordo plenamente com Sergio André quando afirma que a interpretação dos tratados internacionais não é feita a partir dos marcos domésticos, devendo ser observadas

as peculiaridades decorrentes da sua natureza de normas de Direito Internacional.

Também no Brasil, apesar de não vinculantes, as regras de interpretação dos tratados, contidas nos artigos 31 a 33 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (“CVDT”) representam parâmetros hermenêuticos da maior relevância na interpretação das CDTRS.

Além disso, muitas das regras de interpretação constantes da CVDT correspondem aos métodos de interpretação das leis. Assim, por exemplo, a interpretação conforme o contexto e à luz de seu objetivo e finalidade corresponde, respectivamente, à interpretação sistemática e à interpretação teleológica da lei tributária.

Mesmo o princípio da boa-fé na interpretação das convenções internacionais, e que, juntamente com o princípio “pacta sunt servanda” domina o Direito Internacional, encontra seu paralelo na interpretação das leis tributárias no Brasil, pelo princípio constitucional da moralidade da administração pública (Art. 37 da CF).

Como Sergio André observa argutamente, as regras de interpretação constantes da CVDT representam um catálogo de “topoi” à disposição do intérprete das CDTRS, que, no entanto, não limitam suas alternativas hermenêuticas.

Esta pluralidade metodológica frequentemente leva a conflitos de interpretação entre os estados contratantes, que poderão afetar a segurança jurídica e a justa repartição das receitas e redundar em bitributação ou dupla não-tributação indesejada.

Por isso, os estados contratantes, na ausência de tribunais internacionais, devem encontrar um compromisso entre os diversos métodos de interpretação, isto é, devem buscar a “harmonia decisória” a que se refere Sergio André. Aliás, em um acórdão de 8.7.1998, a Corte Fiscal Federal da Alemanha constatou que os conceitos de uma CDTR devem ser interpretados, primeiramente, de forma autônoma, ou seja, com base no próprio acordo internacional. Mas a Corte Fiscal Federal também observou que, evidentemente, a interpretação autônoma não pode ser aplicada em relação a assuntos não contemplados pela CDTR, mas pela legislação interna de cada Estado contratante, tais como os elementos da obrigação tributária e a forma de executar a pretensão tributária, que devem ser interpretados conforme as regras de interpretação da lei.

Conclui-se, pois, que as convenções internacionais e o direito interno devem ser aplicados e interpretados paralelamente, de maneira a produzir o efeito útil da realização dos objetivos visados, evitando que suas cláusulas se tornem sem efeito ou ineficazes. Como mostra Sergio André, este princípio do efeito útil está relacionado com o próprio princípio da boa-fé.

4. O ITEM 2 DO ARTIGO 3º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE E O REENVIO AO DIREITO INTERNO DOS ESTADOS CONTRATANTES

Há muita polêmica quanto à interpretação do item 2 do Artigo 3º da Convenção – Modelo da OCDE. Após detalhado estudo do termo “contexto”, utilizado pelo referido dispositivo, Sergio André chega a seguinte conclusão:

“Em resumo, a definição do texto sobre o qual se desenvolverá o processo hermenêutico passa, em primeiro lugar, pelo texto da própria CDTR. Havendo uma lacuna na convenção, busca-se o seu contexto, na forma prevista nos itens 2 e 3 do Artigo 31 da CVDT. Permanecendo a lacuna, remete-se a questão ao direito interno dos Estados contratantes (legislação referente aos tributos objeto da CDTR e aquela que lhe for suporte). Caso ainda assim haja uma lacuna, aí então será o caso de buscar a solução mediante outros elementos de interpretação, os quais podem viabilizar a criação de sentido a partir do termo utilizado.”

Este procedimento diverge bastante do esquema de investigação para a interpretação dos termos das CDTRS, apresentado por Vogel, que dá prioridade à lei doméstica, quando a convenção internacional silenciar. No entanto, Vogel, também reconhece que harmonia decisória significa que não há “um caminho alemão” de interpretação. Pelo contrário, deve ser procurada aquela interpretação, que tem a maior possibilidade de ser aceita em ambos os estados contratantes.

Com outras palavras, devem ser sempre respeitados os princípios da boa-fé e do efeito útil, já mencionados como basilares na interpretação das convenções internacionais.

5. A QUESTÃO DOS “PARALLEL TREATIES”

Em princípio, concordo com Sergio André quando afirma que os tratados com outros estados (“parallel treaties”) não podem ser considerados direito interno para fins do reenvio previsto no item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo da OCDE. No entanto, autores como John F. Avery Jones admitem que os outros acordos, celebrados em “pari materia”, possam ser considerados meios suplementares de interpretação das convenções internacionais.

Como mostra Heleno Tôrres, na interpretação das convenções internacionais, o intérprete pode recorrer as disposições das demais, sob um método analógico, para uma compreensão uniforme do dispositivo, desde que se trate de redações semelhantes.

Na minha opinião, há um caso em que os “parallel treaties” desempenham um papel especial na interpretação. Quando as partes de determinada convenção celebrarem um acordo posterior, concernente à interpretação da convenção ou à aplicação de suas disposições, nos termos do Artigo 31, 3 da CVDT, este acordo também deverá ser levado em consideração na interpretação das demais convenções celebradas pelos respectivos Estados, desde que as respectivas cláusulas sejam idênticas.

Como exemplo, posso citar o acordo concluído, em 26.2.2003, entre as autoridades tributárias do Brasil e da Espanha, relativo à Convenção Brasil-Espanha e ao tratamento fiscal a ser dado a “royalties” e serviços técnicos.

Neste acordo, a interpretação e a qualificação dadas aos rendimentos provenientes da prestação de serviços estão em perfeita conformidade com os Comentários da OCDE e a melhor doutrina, nacional e estrangeira, quando tratam dos respectivos artigos da Convenção-Modelo da OCDE, adotada pelo Brasil na celebração de suas convenções internacionais.

No âmbito internacional constituiria, pois, uma grave violação ao princípio da boa-fé, se as autoridades brasileiras não aplicassem o mesmo entendimento aos “parallel treaties” com cláusulas absolutamente idênticas.

Mas também pelo direito brasileiro interno o mesmo entendimento deverá ser adotado em relação aos “parallel treaties” em “pari materia”, baseados na Convenção-Modelo da OCDE, visto que o Secretário

da Fazenda, em 21 de dezembro de 2004, emitiu o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 27. Referido ato administrativo constitui norma complementar dos tratados e das convenções internacionais, conforme Artigo 100, I, do CTN, sendo, portanto, vinculante para as autoridades administrativas, na medida em que:

- a. não faz nenhuma distinção entre serviços técnicos ou assistência técnica com ou sem transferência de tecnologia, enquadrando todos, corretamente, nos artigos 12 (royalties) ou 14 (profissões independentes) da Convenção Brasil-Espanha;
- b. deixa claro que aos serviços técnicos, em nenhuma hipótese se aplica o artigo 22 (“rendimentos não expressamente mencionados”);
- c. por outro lado, considera que aos serviços técnicos não se aplica o artigo 7º (lucros de empresas), uma vez que se enquadram nos artigos mais específicos da Convenção (artigos 12 e 14).

O Ato Declaratório Interpretativo permite concluir que a autoridade fiscal entende que o art. 7º da Convenção Brasil-Espanha e, consequentemente da Convenção-Modelo, é a cláusula geral para a tributação dos rendimentos decorrentes de atividade empresarial e que, portanto, o artigo 22 dos acordos de bitributação somente se aplica a rendimentos não empresariais.

A aplicação do entendimento da autoridade fiscal a todos os beneficiários sob a proteção do mesmo tipo de acordo de bitributação da Convenção Brasil-Espanha também decorre do princípio constitucional da igualdade, que, no Direito Constitucional brasileiro, encontra sua feição específica no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, que proíbe “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.”

Pela interpretação constante do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 27, que foi reproduzida, literalmente, pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 17.3.2006, que o revogou, fica esclarecido que todos os rendimentos empresariais não mencionados nos artigos subsequentes deverão ser enquadrados no art. 7º dos acordos de bitributação. Os serviços técnicos somente não foram enquadrados no art. 7º porque a autoridade fiscal, mudando seu entendimento anterior, enquadrou-os nos artigos 12 e 14, que são mais específicos.

Assim sendo, fica claro que o caso tratado por Sergio André nesta sua abrangente obra, ou seja, a remessa pela prestação de serviços sem transferência de tecnologia, deverá ser enquadrada no art. 7º das convenções internacionais, cabendo a tributação, exclusivamente, ao Estado de sede ou domicílio do beneficiário, e não no art. 22, que “não se aplica, em nenhuma hipótese”, aos rendimentos empresariais. Assim, está eliminada a “quebra hermenêutica” das CDTRS celebradas pelo Brasil.

Com estas considerações, pretendi dar uma primeira ideia da complexidade da matéria, objeto desta obra, apontar algumas das divergências doutrinárias existentes e mostrar ao leitor que tem em mãos um estudo sistemático da interpretação das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, escrito de forma clara e precisa e que constitui uma valiosa contribuição ao desenvolvimento da matéria.

Parabéns Sergio André!

São Paulo, 5 de dezembro de 2007

GERD WILLI ROTHMANN

*Professor de Direito Tributário da Faculdade
de Direito da Universidade de São Paulo*

INTRODUÇÃO

A interpretação é um processo pelo qual uma pessoa ou um grupo de pessoas atribui significado a um texto normativo, tendo em vista determinados fatos. Interpretar um texto é participar do processo de criação de uma norma jurídica, que não pode ser confundida com o próprio texto normativo.

Interpretar um texto – ou música, ou arte – não é um processo metodológico mecânico. Como aponta Marco Aurélio Greco – citando Paul Ricoeur – a interpretação acontece no “mundo diante do texto”.¹ Em outras palavras, a interpretação ocorre no intérprete, influenciada por seus valores, cultura, história, tradições etc.

Ao interpretar um texto, o intérprete geralmente considera diferentes pontos de partida e padrões – elementos de interpretação. O texto em si, o sistema do qual faz parte, seus valores e princípios, a história do processo legislativo e o contexto em que foi promulgado etc. Os intérpretes geralmente usam e atribuem valor a cada um desses elementos de maneiras distintas.

Os textos legais são compostos por palavras que geralmente se referem a “conceitos normativos” – ou seja, conceitos criados pelo direito. Os conceitos normativos não são ontológicos. Não há royalties, serviços técnicos nem dividendos na natureza. Todos esses são conceitos criados pelo direito; portanto, sua definição pode variar entre as leis domésticas e os tratados internacionais. Dessa forma, dependendo da textura aberta das leis ou dos tratados, esses termos podem ser interpretados de maneiras distintas.

¹ Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*, p. 194-195 (4. ed., São Paulo: Quartier Latin 2019).

Além disso, as palavras raramente são unívocas. É exatamente o oposto. As palavras muitas vezes são vagas e ambíguas, o que pode desencadear conflitos e divergências interpretativas.

Se a imprecisão e a ambiguidade fossem apenas características dos textos jurídicos, a interpretação não seria tão complexa quanto é. Os fatos também são ambíguos e complexos. Os textos normativos não são interpretados no vácuo. Quando os intérpretes interpretam um texto, consideram certos fatos a que a regra se aplicará. A interpretação de um texto legal e a aplicação de uma norma jurídica aos fatos não são processos independentes; integram um único processo de interpretação e de aplicação do direito.

Todas essas características estão igualmente presentes na interpretação jurídica nacional e na de tratados internacionais. No entanto, as dificuldades de interpretação dos tratados internacionais são certamente maiores, pois envolvem diferentes jurisdições, idiomas e a tradução de termos que nem sempre existem em determinados ordenamentos jurídicos domésticos.²

De fato, se a interpretação ocorre no intérprete, no contexto de suas experiências e de sua cultura, os riscos de que intérpretes de tratados internacionais tenham diferentes pontos de partida aumentam significativamente.

Além disso, os sistemas jurídicos nacionais têm órgãos aplicadores da lei (agências administrativas, tribunais etc.) encarregados de fornecer interpretações oficiais dos textos jurídicos, o que, com o tempo, tende a reduzir a complexidade do processo hermenêutico. Esses tipos de órgãos de aplicação da lei são a exceção no campo do direito internacional e não existem no direito tributário internacional.

Considerando o contexto brevemente descrito acima, o objetivo deste livro é apresentar uma teoria geral da interpretação de tratados tributários. Seu objetivo não é desenvolver uma metodologia para essa interpretação, mas sim discutir os pontos de partida e os elementos de interpretação a serem considerados no âmbito da tributação internacional.

² Michael Lang corretamente afirma que “A tradução não é um processo mecânico – deve ser feita no respectivo contexto em que um termo é usado.” Ver: Michael Lang, *Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones*, V. 74 (11), *Bulletin for International Taxation*, p. 662 (Amsterdam: IBFD Nov 2020). Sobre o tema, ver: Sergio André Rocha, *Termos não Definidos em Tratados Internacionais*, p. 15-16 (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024).

O nosso principal foco será a interpretação das convenções bilaterais relativas à dupla tributação. Considerações específicas sobre a interpretação de tratados multilaterais serão apresentadas no capítulo 9.

No **primeiro capítulo** apresentamos uma visão geral da evolução histórica da tributação internacional, desde as suas origens até os tempos atuais. Como mencionado anteriormente, a interpretação é um processo contextual. Portanto, entender o contexto histórico é relevante para a interpretação de um tratado.

O **segundo capítulo** se concentrará nos propósitos e objetivos dos tratados bilaterais de dupla tributação. A interpretação também é um processo teleológico, no qual o intérprete é influenciado pelas intenções e objetivos subjacentes ao texto. Portanto, a análise dos objetivos dos tratados tributários é certamente relevante para sua interpretação.

Se as metas e objetivos dos tratados são relevantes para sua interpretação, os valores e princípios da tributação internacional e dos tratados para evitar a dupla tributação também são de grande importância, pois servem como diretrizes para a interpretação dos tratados. Na ausência de uma declaração internacional de princípios tributários, não é fácil identificá-los. Esse será o tópico do **terceiro capítulo**.

Embora este livro seja dedicado à interpretação de tratados tributários, é preciso reconhecer que a interpretação de tratados não está separada da interpretação jurídica em geral. Portanto, o **quarto capítulo** apresentará a teoria da interpretação que guiará nossa análise subsequente.

No **quinto capítulo**, daremos um passo adiante na apresentação da teoria que fundamenta a interpretação de tratados fiscais. O direito tributário internacional faz parte do direito internacional. Como tal, a interpretação dos tratados fiscais está sujeita aos mesmos princípios e padrões que se aplicam ao direito internacional público. Portanto, neste capítulo, examinaremos a interpretação do tratado sob a perspectiva do direito internacional público geral.

A interpretação é frequentemente comparada a outro processo — a qualificação. Este é um conceito típico do direito internacional privado, que se tornou comum no campo da tributação internacional. O foco do **capítulo seis** será a análise da qualificação sob a perspectiva da teoria jurídica e do direito internacional privado.

O **capítulo sete** será finalmente dedicado à interpretação de tratados fiscais. Considerando o caminho pavimentado nos capítulos an-

teriores, analisaremos os elementos de interpretação das convenções fiscais, comentaremos o artigo 3 (2) das Convenções Modelo e apresentaremos uma teoria geral que orienta a interpretação dos tratados tributários.

No **oitavo capítulo**, retomaremos o debate sobre as qualificações, desta vez sob a perspectiva do direito tributário internacional.

Por muito tempo, os tratados bilaterais dominaram o cenário tributário internacional. Claro, eles não perderam sua predominância. No entanto, o século XXI viu o surgimento de tratados multilaterais para lidar com questões que não podem ser tratadas nacionalmente ou bilateralmente. O **capítulo nove** abordará a interpretação dos tratados multilaterais e demonstrará como ela se distingue dos debates sobre a interpretação dos tratados bilaterais.

O **capítulo final, dez**, apresentará algumas observações finais, com base nas discussões dos capítulos anteriores.

É importante destacar que todas as citações de publicações não escritas em português nos materiais consultados foram traduzidas livremente para o vernáculo pelo autor.

I.

DAS ORIGENS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL AO CONTEXTO ATUAL

1. O surgimento do imposto de renda e o nascimento do direito tributário internacional. 2. A criação da OCDE. 2.1. Discussões sobre a legitimidade da OCDE como órgão de definição das normas fiscais internacionais. 3. O desenvolvimento do comércio internacional e os impactos na legislação doméstica. 4. A globalização e a concorrência fiscal internacional. 5. A crise econômica como impulsionadora de mudanças na tributação internacional. 6. O projeto BEPS da OCDE/G-20. 7. A tributação internacional e a digitalização da economia. 8. Pandemia, guerra e desglobalização. 9. Conclusão.

1. O SURGIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA E O NASCIMENTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Embora algumas formas rudimentares de tributação de renda possam ser identificadas em um passado distante, o³ imposto de renda, como é conhecido atualmente, consolidou-se no fim do século XIX e início do século XX.

Na Inglaterra, o imposto de renda foi estabelecido pela primeira vez em 1799 para financiar a guerra contra Napoleão.⁴ Depois de mais de um século, o imposto de renda foi extinto e recriado ciclicamente e, em 1907, tornou-se definitivo.⁵ De acordo com Charles Adams, “em 1910, a tributação da renda britânica evoluiu para o que ainda hoje é”.⁶

Os Estados Unidos instituíram seu primeiro imposto de renda em 1862, durante a Guerra Civil. Em 1885, a Suprema Corte decidiu que o imposto era inconstitucional, sob o argumento de que as receitas tributárias deveriam ser compartilhadas com os estados.⁷

Em 1913, a 16ª Emenda à Constituição americana⁸ estabeleceu, definitivamente, o imposto de renda nos Estados Unidos.⁹

3 Ver: William D. Samson., *History of Taxation*, p. 22-23 in Andrew Lymer & John Hasseldine (Eds.), *The International Tax System* (New York: Springer Science+Business Media 2002).

4 Ver: James Coffield, *A Popular History of Taxation: From Ancient to Modern Times*, p. 90 (London: Longman 1970).

5 Ver: Cristóvão Barcelos da Nóbrega, *História do Imposto de Renda, um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*, p. 18-20 (Brasília: Receita Federal 2014).

6 Charles Adams, *For Good and Evil: The Impact of Taxes in the Course of Civilization*, p. 364 (Maryland: Madison Books 2001).

7 Ver: Richard L Doernberg et. al, *Federal Income Taxation of Corporations and Partnerships*, p. 3 (The Netherlands: Wolters Kluwer 2009).

8 Ver: Edwin R. A. Seligman, *The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of the Income Taxation at Home and Abroad*, p. 590-627 (New Jersey: The Lawbook Exchange 1914).

9 Ver: James. A Coffield, *Popular History of Taxation: From Ancient to Modern Times*, p. 230-232 (London: Longman 1970); Carlos Araújo Leonetti, *Breve Histórico da Tributação da Renda*, p. 273-274 in Ubaldo Cesar Balthazar (Ed.), *O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização* (Florianópolis: Fundação Boiteux 2006); Cristóvão Barcelos da Nóbrega, *História do Imposto de Renda, um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*, p. 22-23 (Brasília: Receita Federal 2014).

O momento histórico do nascimento do imposto de renda na França não foi muito diferente, tendo sido criado em 1914.¹⁰ De acordo com Guy Gest, “o primeiro sistema francês de tributação de renda foi estabelecido por três leis em 1914 e 1917. Foi uma mistura dos sistemas inglês e prussiano de então e caracterizado pela imposição de sete alíquotas sobre sete categorias de renda cedulares (quase as mesmas de hoje) em um primeiro nível e tributação progressiva sobre o total dos rendimentos de todas as categorias recebidos pelo contribuinte em um segundo nível”.¹¹

Nos Estados germânicos, o imposto de renda foi criado no século XIX. Na Prússia, por exemplo, o imposto foi instituído em 1851 e reformado em 1891.¹² Nas palavras de Wolfgang Schön, “a história da tributação de renda moderna na Alemanha começa com o Ato do Imposto de Renda Prussiano de 1891, que introduziu uma abordagem sistemática de tributação na fonte para a tributação da renda. Devido à pesada carga financeira da Primeira Guerra Mundial, o poder legislativo foi transferido para o *Reich* alemão pela Constituição de Weimar de 1919”.¹³

A tributação da renda chegou um pouco mais tarde à América Latina, tendo sido criada no Brasil em 1922 (embora a primeira declaração

10 Ver: Louis Trotabas & Jean-Marie Cotteret, *Droit Fiscal*, p. 145 (Paris: Dalloz 1997); Jacques Grosclaude & Philippe Marchessou, *Droit Fiscal Général*, p. 47 (Paris: Dalloz 2003). Ver, também: Cristóvão Barcelos da Nóbrega, *História do Imposto de Renda, um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*, p. 21 (Brasília: Receita Federal 2014).

11 Guy Gest, *France*, p. 37 in Hugh J. Ault & Brian J. Arnold (Eds.), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (2. ed., The Netherlands: Kluwer Law International 2004).

12 Ferdinand H. M. Grapperhaus, *Tax Tales from the Second Millennium*, p. 66 (Amsterdam: IBFD 2009).

13 Wolfgang Schön, *Germany*, p. 53 in Hugh J. Ault & Brian J. Arnold (Eds.), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (2. ed., The Netherlands: Kluwer Law International 2004). Ver, também: Cristóvão Barcelos da Nóbrega, *História do Imposto de Renda, um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*, p. 22 (Brasília: Receita Federal 2014).

do imposto tenha sido feita apenas em 1924, em relação a 1923),¹⁴ e na Argentina em 1932.¹⁵

Esses breves comentários sobre o nascimento da tributação da renda não tiveram o propósito de explorar as controvérsias relacionadas ao seu surgimento, que sofreu forte oposição em todos os países onde foi instituída pela primeira vez. Em vez disso, esses comentários **buscaram localizar historicamente a consolidação desse tributo no início do século XX**, durante a chamada segunda revolução industrial.

A cronologia aqui apresentada é importante para estabelecer a vinculação entre o impulso inicial ao desenvolvimento do imposto de renda e os primeiros passos na teorização da tributação internacional. O tratado de cooperação assinado entre a França e a Bélgica em 1843 é reconhecido como um dos primeiros tratados tributários.¹⁶ Posteriormente, em 1899, a primeira convenção contra a bitributação da renda foi celebrada entre a Prússia e o Império Austro-Húngaro.¹⁷ Esse tratado tornou-se necessário após o Império Austro-Húngaro ter instituído seu imposto de renda em 1896 (como já mencionado, a Prússia já o havia instituído).¹⁸

Com efeito, é claro que a tributação internacional, como é conhecida hoje, apenas se desenvolveu após a **introdução do imposto de renda como uma das fontes de receita mais relevantes dos Estados**. Desde o século XX, os países ocidentais, em regra, organizaram-se de modo que

14 Ver: Benedito Ferreira, *A História da Tributação no Brasil: Causas e Efeitos*, p. 75 (Brasília: Senado Federal 1986).

15 Ver: Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 529 (Buenos Aires: Abeledo-Perrot 1996).

16 Ver: Sunita Jogarajan, *Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action*, p. 9 (London: Oxford Journal of Legal Studies 2011).

17 Ver: Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, p. 56 (The Netherlands: IBFD 2007); Klaus Vogel, *Introduction*, p. 16-17 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (The Netherlands: Kluwer 1998).

18 Ver: Sunita Jogarajan, *Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action*, p. 12 (London: Oxford Journal of Legal Studies 2011). Ver, também: Sunita Jogarajan, *Double Taxation and the League of Nations*, p. 1 (Cambridge: Cambridge University Press, 2018); Christian Freiherr von Roenne, *The Very Beginning – The First Tax Treaties*, p. 21 in Michael Lang (Ed.), *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Wien: Linde 2011).

a maior parte das receitas públicas decorresse da arrecadação tributária e não da exploração do patrimônio do Estado.¹⁹

A importância do imposto de renda como fonte de receita dos Estados modernos e o seu peso na carga tributária que recai sobre os contribuintes tornaram inevitável o desenvolvimento de um instrumento que permitisse aos países repartir as receitas tributárias e proteger os contribuintes contra a dupla tributação internacional em operações transnacionais.²⁰

Portanto, o impulso para as primeiras convenções tributárias, celebradas antes da Primeira Guerra Mundial, foi o surgimento da tributação da renda. Este fato por si só mostra que, embora os atuais tratados tributários tenham outros fins além de evitar a dupla tributação da renda, como promover o investimento ou a transparência fiscal,²¹ há uma relação íntima entre a tributação internacional e o imposto de renda.²²

O desenvolvimento inicial da tributação internacional foi interrompido pela Primeira Guerra Mundial (1914-1918) e retomado após o fim do conflito, sob os auspícios da Liga das Nações.²³ Manuel Pires identifica três diferentes fases de desenvolvimento da tributação internacional: a primeira, antes da Primeira Guerra Mundial, a segunda no período entre guerras, e a terceira após a Segunda Guerra Mundial, destacando, no entanto, que o desenvolvimento mais significativo ocorreu apenas nesta terceira fase.²⁴ Atualmente, uma quarta, uma quinta e uma sexta etapas podem ser adicionadas a essa evolução: a

19 Ver: José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 199-204 (Coimbra: Almedina 1998). Ver, também: Marciano Seabra de Godoi & Sergio André Rocha (Eds.), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Belo Horizonte: D'Plácido 2017).

20 Ver: Sergio André Rocha, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, p. 76-78 (2 ed. São Paulo: Quartier Latin 2013).

21 Ver: Sergio André Rocha, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, p. 74-85 (2 ed. São Paulo: Quartier Latin 2013).

22 Ver: Adolfo Atchabahian, *Derecho Tributario Internacional*, p. 529 in Horacio García Belsunce (Ed.), *Tratado de Tributación* (Buenos Aires: Astrea 2003).

23 Para uma análise completa do trabalho da Liga das Nações, ver: Sunita Jogarajan, *Double Taxation and the League of Nations*, (Cambridge: Cambridge University Press 2018). Ver, também: Ramon Tomazela Santos, *A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação*, p. 83-99 (São Paulo: IBDT 2021).

24 Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 217 (Amsterdam: Kluwer 1989).

fase posterior à crise econômica de 2008; a fase posterior à maior presença da digitalização; e a fase posterior à pandemia, com a guerra da Rússia contra a Ucrânia e a eleição de Donald Trump nos Estados Unidos acentuando movimentos de “desglobalização”.

Em 1920, a Câmara de Comércio Internacional concentrou sua atenção na dupla tributação e estabeleceu um comitê para examinar o tema. Devido às dificuldades enfrentadas pela Câmara, em 1921, a Liga das Nações, por meio de seu Comitê Financeiro, assumiu a condução da matéria.²⁵

É um fato bem conhecido que o Comitê formou então uma comissão de quatro financistas, o professor Gijsbert Bruins (Holanda), o senador Luigi Einaudi (Itália), Sir Josiah Stamp (Grã-Bretanha) e o professor Edwin Seligman (Estados Unidos), que realizaram sua tarefa por meio da troca de correspondências e da reunião, em 1923, em uma conferência realizada em Genebra. O resultado de seus esforços foi formalizado em um relatório apresentado no mesmo ano.²⁶

De acordo com a narrativa de Seligman, o ponto de partida da comissão foi a cooperação fiscal internacional. A comissão analisou em que medida essa cooperação imporia algum sacrifício aos Estados envolvidos em um caso de bitributação e qual dos Estados deveria suportá-lo, ou se esse sacrifício deveria ser distribuído entre os Estados, ou ainda se haveria critérios para essa distribuição.²⁷

Ainda segundo ele, na falta de uma autoridade central, a cooperação fiscal internacional dependeria do desenvolvimento de **acordos bilaterais**, cujos principais critérios seriam, por um lado, a fonte de renda, e, por outro, a residência ou o domicílio do beneficiário, embora o

25 Ver: Edwin R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, p. 114-115 (New York: The MacMillan Company 1928).

26 Ver: Edwin R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, p. 115 (New York: The MacMillan Company 1928). Sobre o relatório do comitê de financistas, ver: Michell B. Carroll, *Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress under the League of Nations*, p. 13-15 (Geneva: League of Nations 1939).

27 Edwin R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, p. 117 (New York: The MacMillan Company 1928).

local do estabelecimento permanente e a possibilidade do exercício de direitos também devessem ser levados em consideração.²⁸

Após definir os critérios de tributação, a comissão buscou aplicá-los a categorias específicas de renda, a fim de determinar as situações em que o direito à imposição caberia ao país da fonte e as em que caberia ao país de residência.

A comissão também analisou os métodos que poderiam ser usados para a eliminação da dupla tributação e elencou quatro: o da dedução, o da isenção, o da divisão e o da classificação. Este último foi apontado como o mais apropriado, pois atribuía um tratamento distinto a cada tipo de rendimento.²⁹

Ainda em 1922, e antes mesmo dos financistas terem apresentado seu relatório, a Liga das Nações nomeou uma comissão de técnicos fazendários, oriundos de sete países europeus (Bélgica, França, Holanda, Itália, Reino Unido, Suíça e Tchecoslováquia), para analisar questões relacionadas à dupla tributação e à evasão fiscal.³⁰

Em 1926, representantes da Alemanha, do Japão, da Polônia e da Venezuela foram incluídos no grupo, e, em 1927, foi a vez de representantes da Argentina e dos Estados Unidos. Ao final, em 1928, a comissão de técnicos apresentou quatro modelos de convenção: uma sobre dupla tributação da renda, outra sobre tributos sucessórios e, ainda, convenções sobre assistência administrativa e judicial.³¹

Sobre os resultados do trabalho da Liga das Nações, Maarten Floris de Wilde afirmou que decorreram mais de um acordo político do que da definição de princípios.³² No entanto, naquele momento, o “arranjo

28 Edwin R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, p. 121-123 (New York: The MacMillan Company 1928).

29 Edwin R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, p. 136 (New York: The MacMillan Company 1928).

30 David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 33 (London: Sweet & Maxwell, 1985).

31 Ver: David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 34 (London: Sweet & Maxwell, 1985). Luís Eduardo Schoueri, *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*, v. 17, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 28 (São Paulo: Dialética 2003).

32 Maarten Floris de Wilde, *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, p. 15 (The Netherlands: IBFD 2017).

político” foi claramente não inclusivo, uma vez que a participação dos países em desenvolvimento foi secundária.

Todo esse trabalho, realizado no período posterior à Primeira Guerra Mundial, revelava um fator que caracteriza a tributação internacional até hoje: **seu vínculo com o desenvolvimento econômico.**

De fato, a necessidade de as economias europeias se recuperarem após a Primeira Guerra Mundial foi um fator-chave no desenvolvimento de regras de tributação internacional sob a tutela da Liga das Nações.

A Segunda Guerra Mundial (1939-1945) interrompeu a evolução da disciplina jurídica da tributação internacional. Com a Europa devastada, foi só depois do término da guerra que as discussões sobre o assunto foram retomadas.³³

Nas palavras do saudoso Professor Alberto Xavier:

“A partir da 2ª Grande Guerra, o movimento intensifica-se e são celebradas numerosas convenções, agora com o predomínio para os países anglo-saxônicos, já em virtude da internacionalização progressiva da economia norte-americana, no âmbito das relações entre a Inglaterra e os países da *Commonwealth*. A corrente de investimentos internacionais para um e outro lado do Atlântico e o movimento de integração econômica europeia, no quadro de uma política mundial da liberalização do comércio, conduziram à aceleração do fenômeno, impulsionado pela Câmara de Comércio Internacional, e deram origem à criação do *Comitê Fiscal da OCDE* (a que sucedeu o *Comitê de Assuntos Fiscais*), a quem se deve a elaboração das *Draft Conventions* atrás referidas. Por seu turno, a Comunidade Econômica Europeia e a Associação Europeia de Comércio Livre, prepararam o terreno para a celebração de tratados multilaterais a subscrever pelos seus respectivos membros.”³⁴

Essa breve digressão histórica aponta para três conclusões principais:

- O nascimento da tributação internacional **está diretamente relacionado à criação do imposto de renda** nos séculos XVIII e XIX e à sua consolidação nas primeiras décadas do século XX.
- O impulso inicial às discussões sobre o assunto baseou-se na ideia de **cooperação e na necessidade de fomentar o desenvolvimento econômico**, especialmente após as Guerras Mundiais.

³³ Ver: Luís Flávio Neto, *Direito Tributário Internacional: ‘Contextos’ para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação*, p. 82-83 (São Paulo: Quartier Latin 2018).

³⁴ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 75 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

- Historicamente, todos os grandes avanços no direito tributário internacional foram diretamente impulsionados por eventos globais disruptivos que exigiram esforços de recuperação das economias ocidentais. Estas, desde o início, coordenaram o trabalho de desenvolvimento de uma estrutura internacional de tributação ou, como alguns autores se referem, de um Regime Tributário Internacional.³⁵

2. A CRIAÇÃO DA OCDE

Um acontecimento muito importante na evolução da tributação internacional foi a criação, em 1961, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), resultante da Organização para a Cooperação Econômica Europeia.

Em 1963, a OCDE editou sua primeira Convenção Modelo para Evitar a Dupla Tributação da Renda. O modelo da OCDE foi revisto em 1977 e, a partir de 1992, passou a seguir o formato das folhas soltas, permitindo atualizações constantes.³⁶ A última revisão dessa Convenção-Modelo ocorreu em 2017.

Uma das principais críticas à Convenção Modelo da OCDE é que ela favorece os países desenvolvidos – exportadores líquidos de capital – em detrimento dos países emergentes ou em desenvolvimento³⁷

³⁵ Ver: Reuven Avi-Yonah, *Advanced Introduction to International Tax Law*, p. 3-48 (Massachusetts: Elgar Publishing 2015).

³⁶ Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, p. A-3 (London: Thompson 2005). Para uma breve história da Convenção Modelo da OCDE, ver: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. 1-9-11 [Paragraphs 4-11.2 of the Introduction] (Paris: OECD 2017).

³⁷ Essa classificação em países desenvolvidos, de um lado, e países emergentes ou em desenvolvimento, de outro, apresenta claras deficiências, como já pontuamos em outro estudo (Sergio André Rocha, *General Report*, v. 102, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International*, p. 204 (The Netherlands: IFA 2017). A perspectiva de enquadrar países social, política e economicamente díspares em duas ou três categorias não parece razoável. Entretanto, como esta é uma classificação que encontramos em praticamente toda a literatura sobre tributação internacional, vamos utilizá-la neste livro, mesmo com a ressalva de que temos países cujo enquadramento na mesma categoria somente pode ser alcançado com muito esforço.

– importadores líquidos de capital –, beneficiando o Estado de residência em detrimento do Estado de fonte.³⁸

Segundo Roy Rohatgi, essa característica decorre do fato de a OCDE ser um grupo de países desenvolvidos que possuem interesses e políticas tributárias semelhantes. Segundo ele, a Convenção-Modelo da OCDE baseia-se em duas premissas: (a) a eliminação da dupla tributação pelo país de residência, por meio da aplicação dos métodos de crédito e de isenção; e (b) a limitação da competência tributária do país de fonte, por meio da redução das alíquotas quando essa competência for mantida.³⁹ Embora a presença dos países em desenvolvimento na OCDE tenha aumentado,⁴⁰ as políticas estabelecidas pela Organização, especialmente no que diz respeito à tributação, continuam mais favoráveis aos países desenvolvidos.

As falhas da Convenção Modelo da OCDE na alocação de poderes fiscais entre países desenvolvidos e em desenvolvimento no contexto da tributação internacional levaram à criação, em 1980, do Modelo de Tratado Contra a Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento, editado pelas Nações Unidas, cuja última versão foi publicada em 2021. Embora esse modelo tenha sido publicado pela primeira vez apenas em 1980, o *grupo ad hoc* que o desenvolveu fora instituído em 1968.⁴¹

38 Ver: Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p. 108 (2. ed., The Hague: Kluwer Law International 2002). On the topic, see: Sergio André Rocha, *Brazil's International Tax Policy*, p. 26-30 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

39 Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 66 (2nd. ed., Richmond: Richmond 2005). Also see: Angel Schindel & Adolfo Atchabahian, *General Report*, v. 90a, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Source and Residence: new configuration of their principles*, p. 45 (Deventer: Kluwer Law International 2005); Kees van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, p. 32 (Amsterdam: Kluwer 1986).

40 Os atuais 38 membros da OCDE são os seguintes países: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Costa Rica, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia. OECD, *List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD*, <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.htm> (acesso 01 Nov 2025)

41 Ver: Rodrigo Souza de Castelo Branco, *The History and Relevance of Model Tax Conventions*, p. 48 in Thomas Ecker & Gernot Ressler (Eds.), *History of Tax Treaties*:

Nada obstante, segundo Francisco Dornelles, “apesar de sua proclamada intenção de favorecer os Estados em desenvolvimento, o Modelo das Nações Unidas não está baseado no princípio da fonte, como seria de esperar, mas no do domicílio, embora admitindo, em muitos pontos, a tributação também no país de origem. Esse resultado se deveu à decisão do Grupo de Peritos da ONU de usar o Modelo da OCDE como texto-base para o seu trabalho”.⁴²

O objetivo dessa recapitulação histórica não é comentar os Modelos da OCDE e da ONU.⁴³ De fato, **o que se busca aqui é destacar que a publicação do primeiro modelo da OCDE, em 1963, deu início a uma nova fase no desenvolvimento da tributação internacional, com reflexos nas leis domésticas dos diferentes países.** De fato, a “modelização” das convenções sobre tributação de renda e capital e os comentários preparados pela OCDE e pela ONU tornaram, de certa forma, viável o processo de criação da chamada “linguagem tributária

The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties (Wien: Linde 2011).

42 Francisco Neves Dornelles, *O Modelo da ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e os Países em Desenvolvimento*, p. 201 in Agostinho Toffoli Tavolaro et.al. (Eds.), *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto* (Rio de Janeiro: Forense 1988).

43 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* (Paris: OECD 2017), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1 (acesso 26 Junho 2022). United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021* (United Nations: New York 2021), https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (acesso 26 Junho 2022).

internacional”⁴⁴ e iniciaram o desenvolvimento de uma estrutura para a tributação internacional.⁴⁵

O papel protagonista que a OCDE vem desempenhando na arena tributária internacional tem sérias implicações para a interpretação dos tratados. De fato, há uma tendência a atribuir à OCDE a posição de voz oficial na interpretação das disposições do tratado. Os Comentários da Organização à sua Convenção Modelo são frequentemente considerados uma interpretação autêntica das disposições do tratado.

Como ficará mais claro ao longo deste livro, essa não é a posição defendida aqui. As interpretações da OCDE devem ser consideradas pelos intérpretes, assim como qualquer outra posição doutrinária relevante. Além disso, os intérpretes de países em desenvolvimento devem ser extremamente cuidadosos antes de recorrerem às posições da OCDE quanto à interpretação das disposições do tratado.

2.1. DISCUSSÕES SOBRE A LEGITIMIDADE DA OCDE COMO ÓRGÃO DE DEFINIÇÃO DAS NORMAS FISCAIS INTERNACIONAIS

Desde a publicação de sua primeira Convenção Modelo, a OCDE tornou-se um órgão central na formulação de padrões fiscais internacionais. Isso, é claro, não significa que sua Convenção Modelo e os respectivos Comentários, bem como outras recomendações e diretrizes, sejam usados indiscriminadamente por países membros ou não membros da Organização.

Entretanto, não se pode negar que a OCDE se tornou o grande centro de propagação do que se pode chamar de Regime Tributário Inter-

⁴⁴ Ver: Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Tax Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 121 (Amsterdam: Kluwer 2009); Sergio André Rocha, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, p. 209-211 (2 ed. São Paulo: Quartier Latin 2013); Rainer Prokisch, *Does it Make Sense if We Speak of an ‘International Tax Language’?*, p. 103-110 in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (Amsterdam: Kluwer 1998). Sobre a importância de ter “modelos” de tratados tributários internacionais, ver: Rodrigo Souza de Castelo Branco, *The History and Relevance of Model Tax Conventions*, p. 52 in Thomas Ecker & Gernot Ressler (Eds.), *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Wien: Linde 2011).

⁴⁵ Ver: Sergio André Rocha, *Tributação Internacional*, p. 90-100 [*Imperialismo Fiscal Internacional e o “Princípio do Estabelecimento Permanente”*] (São Paulo: Quartier Latin 2013).

nacional. Como aponta Tarcísio Diniz Magalhães, “a OCDE concentra grandes esforços no sentido de coordenar políticas e ações nas mais diversas áreas. No campo tributário, destaca-se pela produção de consensos e disseminação de padrões internacionais. É dessa forma que a organização manifesta sua relevância na governança tributária global, despontando como um verdadeiro ‘líder mundial’ das tendências em tributação. Para utilizar a terminologia das relações internacionais, a OCDE, no campo tributário, desempenha o papel de uma ‘comunidade epistêmica’, reunindo um seleto grupo de *tax experts*, que servem de ponto de referência para a política tributária em todo o mundo.”⁴⁶

O mesmo autor reconheceu a distorção que o papel da OCDE no desenho das políticas tributárias globais gera. Em suas palavras, “o grande problema em se consentir que uma organização intergovernamental composta por um número reduzido de Estados membros, sendo quase todos desenvolvidos, ocupe o posto de supremacia na coordenação de políticas tributárias em âmbito internacional é que os interesses de países em desenvolvimento são raramente considerados, ficando quase sempre à margem do processo decisório”.⁴⁷

Sobre o papel da OCDE na política tributária internacional, Yariv Brauner e Pasquale Pistone são incisivos — “a OCDE é efetivamente o clube dos países ricos e, apesar de seu sucesso em promover a dominação global do Modelo da OCDE, ela ainda representa os interesses de seus membros no mundo desenvolvido”.⁴⁸

Há muito tempo apoiamos essa perspectiva. Em 2009, na primeira (e diferente) versão deste livro, abordamos o tema da arbitragem tribu-

46 Tarcísio Diniz Magalhães, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de não Tributar) na Pós-Modernidade*, p. 91 (Belo Horizonte: Arraes 2016).

47 Tarcísio Diniz Magalhães, *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de não Tributar) na Pós-Modernidade*, p. 92 (Belo Horizonte: Arraes 2016).

48 Yariv Brauner & Pasquale Pistone, *The BRICS and the Future of International Taxation*, p. 512 in Yariv Brauner & Pasquale Pistone, *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* (The Netherlands: IBFD 2015). Ver também: Marcos Aurélio Pereira Valadão, *O Sistema Tributário Internacional Contemporâneo sob a Perspectiva dos Países em Desenvolvimento: Análise Crítica*, v. 37, *Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC*, p. 158 (Ceará: Jan-Jun 2017).

tária, ressaltando os problemas de legitimidade da OCDE.⁴⁹ Posteriormente, aprofundamos a crítica no estudo em que, pela primeira vez, usamos a expressão “imperialismo tributário internacional” para nos referirmos à reivindicação de universalização dos padrões fiscais defendidos pela OCDE.⁵⁰ Em um estudo mais recente, destacamos que “o imperialismo tributário internacional significa a transformação de certos critérios tributários que favorecem os interesses dos países desenvolvidos em padrões tributários internacionais que agora são apresentados como princípios básicos da tributação internacional”.⁵¹ Uma das faces do “imperialismo fiscal internacional” é o completo desrespeito às capacidades institucionais locais, em particular as que requerem intensa ação administrativa, como as capacidades de controle, especialmente o controle dos preços de transferência⁵² e a identificação e tributação de estabelecimentos permanentes.⁵³ A alegação universalista ignora o fato de que quanto mais pobre for um país, menor será sua capacidade institucional de aplicar sistemas e regras sofisticados.

Discussões sobre sua legitimidade e a necessidade de envolver países não-membros levaram a OCDE a desenvolver novas formas de relacionamento. Essa medida foi imposta, principalmente, dado o caráter multilateral de algumas de suas iniciativas mais recentes, que têm fomentado a transição de um Direito Tributário Internacional essen-

49 Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Tax Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 189 (Amsterdam: Kluwer 2009).

50 Sergio André Rocha, *Tributação Internacional*, p. 90-100 [*Imperialismo Fiscal Internacional e o “Princípio do Estabelecimento Permanente”*] (São Paulo: Quartier Latin 2013).

51 Sergio André Rocha, *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”*, p. 188 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017). Sobre esse assunto, ver também: José Casalta Nabais, *A Tributação das Empresas pelo Rendimento Real*, v. 41, *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, p. 579-583 (São Paulo: IBDT Jan-Jul 2019).

52 Ver: Ana Paula Dourado, *International Standards, Base Erosion and Developing Countries*, p. 182 in Geerten M. M. Michielse & Victor Thuronyi (Eds.), *Tax Design Issues Worldwide* (The Netherlands: Kluwer 2015).

53 Sobre o tema, ver: Sergio André Rocha, *International Taxation, Epistemologies of the South, and Institutional Capacities: Transfer Pricing and the Universalization of the OECD Standards*, <http://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/> (acesso 19 Maio 2019) [Kluwer International Tax Blog].

cialmente baseado em acordos bilaterais para um cenário em que os acordos multilaterais se tornam cada vez mais relevantes.⁵⁴ O assunto foi analisado por Yariv Brauner e Pasquale Pistone:

“A OCDE, como mencionado, se viu em uma posição em que sua relevância dependia de sua capacidade de mudar de rumo e permitir que o regime tributário internacional fosse mais inclusivo, na forma do discurso da OCDE + no fórum global ou ao considerar a reforma do regime em termos de colaboração.

A reduzida homogeneidade entre os países que importam nessa nova economia global exigiu essa remodelação, pois estava claro que o modelo competitivo resultaria em vencedores e perdedores diante de um campo de jogo desigual.⁵⁵ Esse resultado inaceitável, juntamente com o reconhecimento de que – mesmo entre as economias mais fortes – o modelo competitivo não produziu resultados ideais, levou pela primeira vez a uma consideração séria da colaboração e ação multilateral dentro do regime fiscal internacional. É improvável que a OCDE tivesse chegado a esse ponto se não fosse pelos BRICS.”⁵⁶

Além de trabalhar com mais frequência com modelos de participação ampliados, como o framework inclusivo do Projeto BEPS e o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, há um movimento crescente de inclusão de países em desenvolvimento na OCDE, como a recente aceitação da Colômbia e a consideração da entrada de países como a Argentina, o Brasil e o Peru.⁵⁷

Assim, embora não se possa dizer que houve uma mudança radical na OCDE, identificou-se, nos últimos anos, uma mudança na forma como a Organização busca formar consenso internacional em relação às suas recomendações.

No entanto, essas modificações não afetam nossa observação anterior, segundo a qual devemos ser extremamente cuidadosos ao usar as posições da OCDE como referência oficial para a interpretação do

54 Sergio André Rocha, *Brazil's International Tax Policy*, p. 5-9 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

55 Ver: Ana Paula Dourado, *Governança Fiscal Global*, p. 29 (2nd ed., Coimbra: Almedina 2018); Yariv Brauner, *What the BEPS?*, n. 16 (2), *Florida Tax Review*, p. 61-68 (Florida: University of Florida Levin College of Law 2014).

56 Yariv Brauner & Pasquale Pistone, *The BRICS and the Future of International Taxation*, p. 511-512 in Yariv Brauner & Pasquale Pistone, *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* (The Netherlands: IBFD 2015).

57 Sergio André Rocha, *Brazil's International Tax Policy*, p. 205-206 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

tratado. Esse não é o papel dessa Organização e, especialmente, os intérpretes dos países em desenvolvimento devem pensar duas vezes antes de adotarem as posições da OCDE.

3. O DESENVOLVIMENTO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL E OS IMPACTOS NA LEGISLAÇÃO NACIONAL

O crescimento do comércio internacional (de bens, serviços, intangíveis etc.) impulsionou a criação de regras fiscais que não eram necessárias em outros períodos, forçando os países a se concentrarem nos aspectos fiscais das transações transfronteiriças.

Por exemplo, a busca pela neutralidade da exportação de capitais (CEN) ou da importação de capitais (CIN) é, em um primeiro momento, uma questão de política econômica, refletida em uma política fiscal definida pela legislação interna de cada país.

O aumento do comércio internacional também abriu as portas para o planejamento tributário internacional, seja legítimo ou agressivo. O contra-ataque muitas vezes veio por meio da legislação doméstica dos países, com a implementação, por exemplo, das chamadas regras internacionais de transparência fiscal,⁵⁸ também conhecidas como regras de sociedades estrangeiras controladas (CFC), que geralmente buscam evitar o diferimento da tributação no país de residência da controladora por meio do uso das chamadas empresas de base.

A maior relevância das transações transfronteiriças tem levado os países a desenvolver mecanismos domésticos para evitar a dupla tributação da renda, reduzindo a importância dos tratados bilaterais para esse fim.⁵⁹

58 A expressão 'transparência fiscal' tem vários significados. Por um lado, pode ser usada para indicar regimes de tributação automática, no país de residência do controlador, dos lucros da subsidiária estrangeira. Este é o sentido da expressão usado neste parágrafo. Por outro lado, a transparência internacional pode indicar um conjunto de princípios e regras que permitam o fluxo de informações sobre pessoas, situações, operações e transações entre autoridades públicas.

59 Ver: Agostinho Toffoli Tavoraro, *O Brasil ainda Precisa de Tratados de Dupla Tributação?*, p. 867-892 in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa* (São Paulo: Quartier Latin 2004); Alex J. Easson, *Do We Still Need Tax Treaties?*, *Bulletin for International Taxation*, p. 619-625 (Amsterdam: IBFD Dec 2000); Tsilly Dagan, *International Tax Policy*:

As regras de preços de transferência também decorrem desse ambiente econômico. Essa interconexão entre o crescimento das empresas multinacionais em um mundo globalizado e os sistemas tributários nacionais foi apontada em um relatório emitido pela OCDE em 1979, intitulado *Preços de Transferência e Empresas Multinacionais*:

“Embora os problemas fiscais decorrentes dos investimentos internacionais não sejam novos, tornaram-se mais importantes nos últimos anos, em razão do crescimento da internacionalização das atividades econômicas. Uma característica desse processo é o desenvolvimento da chamada ‘empresa multinacional’, que geralmente se refere a grupos de empresas associadas que operam além das fronteiras nacionais e se tornaram entidades cada vez mais poderosas economicamente, com estratégias comuns. No entanto, essas entidades internacionais geralmente operam dentro de uma estrutura que permanece nacional. Por conseguinte, têm de se conformar com as leis nacionais variadas e, por vezes, contraditórias em que operam. Esse fenômeno, cada vez mais comum, de empresas relacionadas, operando com algum nível de centralização gerencial, mas ainda membros individuais de um grupo, operando sob diferentes leis nacionais, gerou problemas importantes relacionados à tributação dos lucros corporativos.”⁶⁰

Deve-se notar, portanto, que o desenvolvimento do comércio (em sentido amplo) entre os países e o desenvolvimento dos padrões internacionais de tributação tiveram um impacto extremamente importante no desenho das leis tributárias domésticas, de modo que se criou uma relação circular de influência mútua entre as políticas fiscais domésticas, a evolução da modelagem dos tratados tributários internacionais e o desenvolvimento desses padrões.

4. A GLOBALIZAÇÃO E A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

Em geral, o termo globalização refere-se à difusão das relações econômicas globais (industriais, comerciais, de serviços etc.) com a eli-

Between Competition and Cooperation, p. 72-118 (New York: Cambridge University Press 2018).

60 OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, p. 7 (Paris: OECD 1979), https://read.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en#page1 (acesso 29 Junho 2022). Uma atualização desse relatório foi publicado em 2022: OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (acesso 20 Junho 2022)

minação ou redução de barreiras às transações internacionais. Além disso, a globalização abriu espaço para a transferência internacional de tecnologia e bens intangíveis, bem como para a circulação de pessoas entre países. Por fim, como observa Alexandre Alkmim Teixeira, “a globalização vai muito além do intercâmbio comercial, das compras e vendas, importações e exportações de produtos de um estado para outro. No mundo globalizado, são os fatores de produção que se intercambiam, de forma que uma empresa possa fabricar seus produtos ou prestar seus serviços em um Estado diverso daquele de origem”.⁶¹ Este não é um fenômeno novo em si. No entanto, como aponta Marcos Matsunaga, “o processo de globalização contemporâneo se dá de forma muito mais aguda e diferencia-se de fases anteriores pelo desenvolvimento e emprego, em larga escala, de tecnologias que possibilitam a comunicação intensiva nas mais diversas esferas com abrangência mundial”.⁶²

A globalização também teve um enorme impacto no imposto de renda. A renda, como fator econômico, tornou-se altamente móvel. Quando as empresas operam em todo o mundo, alocar renda em cada país em que atuam é um grande desafio.⁶³ A mobilidade da renda obriga os países a alocarem a tributação em bases tributárias menos móveis,

61 Alexandre Alkmim Teixeira, *Tributação Internacional e Incentivos Fiscais*, p. 31 (Belo Horizonte: Editora D'Plácido 2017). Ver, também: Maarten Floris de Wilde, *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, p. 3 (The Netherlands: IBFD 2017).

62 Marcos Hideo Moura Matsunaga, *Cooperação Mútua Internacional na Era Pós-BEPS*, v. 39, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 308 (São Paulo: IBDT 2018).

63 Esse aspecto foi apontado por Marco Aurélio Greco, segundo o qual “o problema clássico escrutinado pelos estudiosos, e à luz do fato de que as leis de vários países tentam criar mecanismos de neutralização foi a **mobilidade da renda**. Este é um problema sério, porque devido à mobilidade da renda, a base tributária pode ser severamente esgotada em um determinado país” (Marco Aurélio Greco, *Crise do Imposto de Renda na sua Feição Tradicional*, p. 422-423 in Condorcet Rezende (Ed.), *Estudos Tributários* (Rio de Janeiro: Renovar 1999).

como o trabalho e o consumo,⁶⁴ afetando seus contribuintes de forma regressiva e comprometendo a progressividade do imposto de renda.⁶⁵

Nas últimas décadas, os países procuraram desenvolver mecanismos para evitar a erosão das bases tributárias e a transferência artificial de lucros entre empresas do mesmo grupo. Tais iniciativas geraram a necessidade de melhorias nas regras de preços de transferência e de transparência internacional. No entanto, até o momento, tais tentativas provaram ser, pelo menos em parte, ineficazes.

Os países que sofrem os efeitos prejudiciais da erosão da base tributária e da transferência artificial de lucros também são, em grande parte, **culpados por isso**.⁶⁶

Há mais de duas décadas, a OCDE vem dedicando esforços para controlar a chamada **concorrência fiscal prejudicial**.⁶⁷ No seu Relatório de 1998, a OCDE descreveu o problema da seguinte forma:

“Esse Relatório destina-se a desenvolver uma melhor compreensão de como os paraísos fiscais prejudiciais e os regimes fiscais privilegiados, coletivamente chamados de práticas fiscais prejudiciais, afetam a localização de atividades financeiras e de outros serviços, corroem as bases tributárias de outros países, distorcem os padrões de comércio e investimento e enfraquecem a justiça, a neutralidade e a ampla aceitação social dos sistemas tributários em geral. Essa concorrência fiscal prejudicial reduz a assistência global e diminui a confiança dos contribuintes na integridade dos sistemas tributários. O Relatório reconhece a distinção entre os regimes fiscais privi-

64 Reuven S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, v. 113, *Harvard Law Review*, 1575-1577 (Massachusetts 2000); Rita Calçada Pires, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 33 (Coimbra: Almedina 2018); Nicholas Shaxson & John Christensen, *Tax Competitiveness – a Dangerous Obsession*, p. 268 in Thomas Pogge & Krishen Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness* (Oxford: Oxford University Press 2016).

65 Sobre os efeitos dramáticos de uma “guerra fiscal” internacional, ver: Ludmila Monteiro de Oliveira, *Direito Tributário, Globalização e Competição*, p. 21-56 (Belo Horizonte: Arraes 2016).

66 Sergio André Rocha, *Brazil’s International Tax Policy*, p. 195 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

67 Sobre este tema da concorrência fiscal internacional, ver: Carlos Otávio Ferreira de Almeida, *Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica*, p. 90-167 (São Paulo: Quartier Latin 2014); Ramon Tomazela Santos, *Estudos de Direito Tributário Internacional*, p. 301-306 [A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda – entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes] (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).

legiados aceitáveis e os prejudiciais e analisa cuidadosamente as características dos sistemas fiscais de residência e do país de fonte que podem levar a impactos danosos decorrentes de regimes fiscais privilegiados prejudiciais. O Relatório reconhece que existem limitações para respostas unilaterais ou bilaterais a um problema inerentemente multilateral e identifica maneiras pelas quais os governos podem estabelecer melhor uma estrutura comum, dentro da qual os países possam operar individualmente e coletivamente para limitar os problemas apresentados por países e territórios fiscalmente soberanos envolvidos em práticas fiscais prejudiciais.”⁶⁸

Alguns dos regimes fiscais privilegiados prejudiciais mencionados na passagem acima são criados por “países de tributação regular”. Portanto, não é incomum que os mesmos países que sofrem com a concorrência fiscal prejudicial também tenham seus próprios regimes fiscais privilegiados prejudiciais, criando assim um paradoxo.

Como observou José Xavier de Basto, a concorrência fiscal internacional altera os paradigmas dos sistemas tributários. Em suas palavras, “a globalização acentuou as preocupações com a competitividade fiscal. Os sistemas fiscais, para além de responderem aos objetivos clássicos de equidade e eficiência, passaram também a ser competitivos, e essa preocupação com a competitividade obrigou a reformá-los, a modificá-los”.⁶⁹

Por esse mesmo motivo, Tsilly Dagan caracteriza a tributação internacional como um mercado competitivo descentralizado,⁷⁰ em que cada país oferece vantagens para atrair “consumidores” – empresas, investidores, indivíduos ricos etc.

Esse cenário questiona a própria capacidade do Imposto de Renda de agir de forma justa por meio de sua incidência progressiva. Como bem observado por Thomas Piketty, “o recente aumento da concorrência

68 OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, p. 8 (Paris: OECD 1998). Sobre esse tema, ver: Alexandre Alkmim Teixeira, *Compliance e Informação Fiscal*, p. 38-43 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).

69 José Xavier de Basto, [Conferência], p. 357 in Eduardo Paz Ferreira et. Al. (Eds.), *Conferência Crise, Justiça Social e Finanças Públicas* (Coimbra: Almedina 2010). Sobre esse tema, ver: Rita Calçada Pires, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 235-284 (Coimbra: Almedina 2018).

70 Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, p. 1 (New York: Cambridge University Press 2018). Ver, também: Tsilly Dagan, *Competition vs. Cooperation in International Taxation*, p. 141-152 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).

fiscal em um mundo de livre fluxo de capital levou muitos governos a isentarem a renda do capital do imposto de renda progressivo. Isto é particularmente verdade na Europa, cujos Estados relativamente pequenos se revelaram até agora incapazes de adotar uma política fiscal coordenada. O resultado é uma corrida interminável para o fundo do poço, levando, por exemplo, a cortes nas alíquotas de impostos corporativos e à isenção de juros, dividendos e outras receitas financeiras dos impostos aos quais a renda do trabalho está sujeita”.⁷¹

A concorrência fiscal internacional, com a utilização do sistema tributário como instrumento de atração de investimentos,⁷² quando acentuada, gera uma onda de desequilíbrios orçamentários, provocando o que se convencionou chamar de “corrida para o fundo do poço”, com os países entrando em uma espiral competitiva de redução da carga tributária que acaba comprometendo sua capacidade de arrecadar receitas suficientes para a manutenção do gasto público.

O ambiente econômico pós-globalização alterou os padrões de tributação internacional. Enquanto, no início, o objetivo dos tratados tributários internacionais era evitar a dupla tributação em uma economia globalizada, os principais objetivos desses tratados passaram a ser o combate à concorrência fiscal prejudicial, a promoção da transparência e o controle da evasão fiscal e do planejamento tributário agressivo. Com o desenvolvimento de medidas unilaterais e domésticas para evitar a dupla tributação, esta deixou de ser a prioridade dos tratados internacionais. Como já foi salientado, alguns sustentam que tais convenções já podem não ser necessárias.⁷³

71 Thomas Piketty, *Capital in the Twenty-First Century*, p. 496, Translation by Arthur Goldhammer (Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press 2014). Thomas Piketty, *O Capital no Século XXI*, p. 483, Tradução Monica Baumgarten de Bolle (Rio de Janeiro: Intrínseca 2014). Sobre esse tema, ver também: Ricardo Lodi Ribeiro, *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva*, p. 103 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019); Ana Paula Dourado, *Justiça Tributária Internacional*, v. 41, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 491 (São Paulo: IBDT 2019).

72 James S. Henry, *Let's Tax Anonymous Wealth!*, p. 37 e 43-44 in Thomas Pogge & Krishen Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness* (Oxford: Oxford University Press 2016); Nicholas Shaxson & John Christensen, *Tax Competitiveness – a Dangerous Obsession*, p. 266 in Thomas Pogge & Krishen Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness* (Oxford: Oxford University Press 2016).

73 Agostinho Toffoli Tavaloro, *O Brasil ainda Precisa de Tratados de Dupla Tributação?* p. 867-892 in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa* (São Paulo: Quartier Latin 2004); Alex J. Easson, *Do We Still*

Como alerta Rita Calçada Pires, “a globalização produz uma teia complexa de ligações, geridas por forças e interesses muitas vezes opostos, que tornam a compreensão da fiscalidade uma tarefa árdua e, por vezes, impossível, além de transformarem todo o sistema fiscal em eco de complexidade em vez da simplicidade almejada”.⁷⁴

A concorrência prejudicial pode acrescentar camadas de complexidade à interpretação do tratado. De fato, embora se espere que os países interpretem as convenções fiscais de boa-fé, os intérpretes podem ser influenciados por interesses domésticos que levem a substituições hermenêuticas e ao *treaty shopping*.

5. A CRISE ECONÔMICA COMO IMPULSIONADORA DE MUDANÇAS NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Como mencionado anteriormente, mesmo em tempos de prosperidade econômica, as preocupações com a concorrência fiscal prejudicial, a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo entraram na agenda das principais economias do mundo. Após a crise econômica iniciada em 2008 e o empobrecimento dos países desenvolvidos, especialmente na Europa, a necessidade de receitas fiscais aumentou. A transparência tornou-se a palavra de ordem. A batalha contra os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados entrou numa nova fase. O planejamento tributário agressivo virou alvo. Em alguns países, como a Inglaterra, as multinacionais foram julgadas no tribunal da opinião pública, acusadas de responsabilidade pela crise orçamentária.⁷⁵

Mais uma vez, um ambiente econômico em evolução exigiu mudanças na tributação internacional. Uma economia global requer administração tributária global. A maioria dos países ocidentais tributa seus

Need Tax Treaties?, *Bulletin for International Taxation*, p. 619-625 (Amsterdam: IBFD Dec 2000); Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, p. 72-118 (New York: Cambridge University Press 2018).

74 Rita Calçada Pires, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 27 (Coimbra: Almedina 2018).

75 Essa situação tem gerado estudos sobre o efeito do planejamento tributário agressivo na imagem pública das empresas e o fenômeno da repartição de tributos. Sobre o tema, ver: Aline Frimm Krieger, *O Impacto do Tax Shaming nos Planejamentos Tributários Internacionais*, p. 43-60 in Marciano Seabra Godoi & Sergio André Rocha (Eds.), *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos* (Belo Horizonte: Editora D'Plácido 2018).

residentes em base mundial. No entanto, a administração fiscal continua a ser territorial.⁷⁶

Um novo paradoxo surge. Os mesmos países que competem por receitas fiscais devem cooperar entre si para enfrentar os desafios impostos pelas multinacionais no século XXI. Como apontamos, o princípio da transparência tornou-se um dos pilares mais relevantes da tributação internacional nesta nova era.⁷⁷

Enquanto as guerras serviram de origem ao direito tributário internacional, com os maiores avanços ocorridos após a Primeira e a Segunda Guerra Mundial, em um período de paz entre as grandes potências militares, a crise econômica tem sido o fator impulsionador da mudança.

Além de justificar o foco na transparência, a crise econômica uniu as maiores economias globais contra um inimigo comum: o planejamento tributário agressivo de grandes multinacionais. É bastante razoável suspeitar que, se não fosse pela crise econômica do final da primeira década deste século, não teríamos ouvido falar do Projeto BEPS.⁷⁸ Como salienta Ana Paula Dourado, “após a crise financeira de 2008, a cooperação em matéria fiscal combinada com o ambicioso objetivo de pôr termo aos designados ‘paraísos fiscais’ foi colocada no topo das prioridades pelo G20, pela OCDE e pelo Fórum Global. Numa manifestação de governação global, a luta contra os paraísos fiscais passou a ser tratada por um padrão internacional de todos os Estados e territórios, e cujas regras devem por isso ser aplicadas sem exceção por todos esses Estados e territórios. O padrão internacional é estabelecido politicamente pelo G20, e a sua densificação jurídica cabe à OCDE e ao Fórum Global”.⁷⁹

76 Sergio André Rocha, *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*, p. 80 (São Paulo: Quartier Latin 2015).

77 Ver: Sergio André Rocha, *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*, p. 58-62 (São Paulo: Quartier Latin 2015); Sergio André Rocha, *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”*, p. 185 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017).

78 Sobre esse tema, ver: Marcos Hideo Moura Matsunaga, *Cooperação Mútua Internacional na Era Pós-BEPS*, v. 39, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 315 (São Paulo: IBDT 2018).

79 Ana Paula Dourado, *Governança Fiscal Global*, p. 34 (2. ed., Coimbra: Almedina 2018).

6. O PROJETO BEPS DA OCDE/G-20

O Projeto BEPS da OCDE/G-20 foi certamente o evento mais relevante no campo da tributação internacional desde a edição da primeira Convenção Modelo da OCDE em 1963. Embora tenha sido lançado em 2013,⁸⁰ o Projeto foi, de fato, o resultado de várias iniciativas anteriores e de eventos históricos que lhe abriram caminho. Um dos acontecimentos importantes foi a publicação, em 1998, do já discutido Relatório da OCDE sobre a concorrência fiscal prejudicial,⁸¹ que destacou a luta contra os países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.⁸² De acordo com Heleno Taveira Tôrres, “o objetivo deste relatório foi (a) identificar e eliminar medidas danosas à concorrência fiscal internacional; (b) identificar PTF e buscar seu comprometimento com os princípios de transparência e cooperação internacional; (c) incentivar países não membros da OCDE a contribuir para o combate às práticas prejudiciais”.⁸³

Esse trabalho inicial sobre a concorrência fiscal prejudicial também colocou no centro do debate o princípio da transparência, que, como já apontado, tornou-se um dos principais pilares do sistema tributário internacional.⁸⁴

Note-se, no entanto, que esse primeiro esforço da OCDE para combater a concorrência fiscal prejudicial e promover a transparência fiscal internacional não alcançou os resultados desejados.⁸⁵ Como bem

80 Ver: Bruna Camargo Ferrari, *BEPS no Brasil: Negócios Híbridos, Normas CFC e Competitividade Internacional*, p. 41-61 (São Paulo: Quartier Latin 2019).

81 OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD 1998).

82 Carlos Otávio Ferreira de Almeida, *Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica*, p. 103-121 (São Paulo: Quartier Latin 2014); Jacques Malherbe, *Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union*, p. 111-114 in Paul Kirchhof et al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Netherlands: Kluwer 2002).

83 Heleno Taveira Tôrres, *Operações com Países de Tributação Favorecida – Algumas Reflexões*, p. 155 in Valdir de Oliveira Rocha (Ed.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 13o Volume* (São Paulo: Dialética 2009).

84 Sergio André Rocha, *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*, p. 58-62 (São Paulo: Quartier Latin 2015).

85 César García Novoa, *Sobre la Posibilidad de un Tratado Multilateral en el Marco de la Acción 15 de BEPS*, in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de*

aponta Marcos Matsunaga, “apesar dos esforços da OCDE em combater a competição fiscal internacional, apontando para a clara assimetria gerada pela globalização e pelo fenômeno tributário, tal discurso não possuía força suficiente para mobilizar uma alteração significativa nos subsistemas político e jurídico”.⁸⁶

Em 2000, a OCDE separou o trabalho sobre transparência fiscal e troca de informações para o já mencionado Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, que desenvolveu o modelo de Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária.⁸⁷ A OCDE reconheceu a ligação entre este documento e o Relatório de 1998 sobre a concorrência fiscal prejudicial:

“O Acordo foi desenvolvido pelo Grupo de Trabalho do Fórum Global da OCDE sobre Troca Eficaz de Informações (‘o Grupo de Trabalho’). O Grupo de Trabalho foi composto por representantes dos países membros da OCDE, bem como delegados de Aruba, Bermudas, Bahrein, Ilhas Cayman, Chipre, Ilha de Man, Malta, Ilhas Maurício, Antilhas Holandesas, Seychelles e San Marino.

O Acordo surgiu do trabalho realizado pela OCDE para combater as práticas fiscais prejudiciais. Ver o relatório da OCDE de 1998 intitulado ‘Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue’ (o ‘Relatório de 1998’). O Relatório de 1998 identificava “a falta de um intercâmbio efetivo de informações” como um dos critérios-chave para determinar as práticas fiscais prejudiciais. O mandato do Grupo de Trabalho era desenvolver um instrumento legal que pudesse ser usado para estabelecer uma troca efetiva de informações. O Acordo representa o padrão de troca efetiva de informações para os fins da iniciativa da OCDE sobre práticas fiscais prejudiciais.”⁸⁸

Derecho Tributario, p. 1020 (ILADT: México 2015).

86 Marcos Hideo Moura Matsunaga, *Cooperação Mútua Internacional na Era Pós-BEPS*, v. 39, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 313 (São Paulo: IBDT 2018).

87 Ver: Ana Paula Dourado, *Article 26. Exchange of Information.*, p. 1864-1867 in Ekkehart Reimer & Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions - v. I* (4. ed., The Netherlands: Kluwer 2015).

88 OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (accessed 27 December 2015). Ver, também: *Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf (acesso 26 Junho 2022); *Annexes - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/annexes-mutual-administrative-assistance-tax-matters.htm> (accessed 26 June 2022); *List of the 144 jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance*

Os ataques terroristas de 11 de setembro de 2001 nos Estados Unidos e a chamada “Guerra ao Terror” que se seguiu reforçaram a necessidade de restrições às transações financeiras realizadas por meio de paraísos fiscais e de regimes fiscais privilegiados.⁸⁹ Foi declarada a “morte” do sigilo bancário⁹⁰ e a transparência foi considerada uma das prioridades da tributação internacional.⁹¹

No entanto, somente após a crise financeira global iniciada em 2007-2008 – e o “empobrecimento” dos países desenvolvidos – o combate à concorrência fiscal nociva dos países com tributação favorecida e dos regimes fiscais privilegiados entrou em uma nova fase.⁹²

Como mencionado, as grandes empresas multinacionais foram identificadas como as principais “malfeitoras fiscais” do século XXI, enquanto o chamado planejamento tributário “agressivo”⁹³ tornou-se alvo de autoridades fiscais em diversos países.⁹⁴ As multinacionais fo-

in *Tax Matters*: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (acesso 26 Junho 2022).

89 Marcos Hideo Moura Matsunaga, *Cooperação Mútua Internacional na Era Pós-BEPS*, v. 39, *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, p. 314 (São Paulo: IBDT 2018).

90 Myret Zaki, *Le Secret Bancaire est Mort*, p. 31 (Lausanne: Favre 2010).

91 Concordo com Pasquale Pistone quando ele diz que sem transparência fiscal o projeto BEPS não seria possível (Pasquale Pistone, *General Report*, p. 71 in Michael Lang et. al. (Eds.), *Trends and Players in Tax Policy* (Amsterdam: IBFD 2016).

92 Ramon Tomazela Santos, *A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda – entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes*, p. 299-301 in *Estudos de Direito Tributário Internacional* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).

93 Sobre o tema, ver: Marcus Livio Gomes, *A Reação ao Abuso nos Tratados Brasileiros contra a Dupla Tributação* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024); Andressa Pergoraro, *A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda* (São Paulo: IBDT, 2021).

94 Sergio André Rocha, *Imperial Taxation: The Awkward Protection for States Against the Taxpayers in Contemporary International Taxation*, p. 195-201 in *Estudos de Direito Tributário Internacional* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016). Ver também: Paulo Rosenblatt, *Norma Geral Antielisiva e o Principle Purpose Test (Ação 6 do BEPS) na Política Internacional Brasileira*, p. 397-403 in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).

ram condenadas no tribunal da opinião pública, legitimando iniciativas estatais contra elas.⁹⁵

Entretanto, como apontam Hugh Ault, Wolfgang Schön e Stephen Shay, “o comportamento das multinacionais é apenas um lado da moeda”. A transferência de lucros e a erosão da base tributável, buscadas pelas grandes multinacionais, seriam ineficazes sem que os países lhes oferecessem regras fiscais preferenciais, incluindo regimes de baixa ou nenhuma tributação para certos contribuintes ou categorias de renda e regras favoráveis à mensuração dos lucros”.⁹⁶ Luís Eduardo Schoueri mantém a mesma posição, afirmando que “a responsabilidade dos próprios Estados não pode ser negada, pois em muitos casos os contribuintes nada mais fazem, senão valerem-se de alternativas que os ordenamentos tributários apresentam, seja de modo explícito (incentivos fiscais os mais variados), seja em virtude de falhas e lacunas, paradoxalmente surgidas em virtude do excessivo detalhamento das legislações”.⁹⁷ Essa conexão entre planejamento tributário e indução estatal já havia sido percebida por Heleno Taveira Tôres há mais de uma década, quando afirmou que “se existe planejamento tributário, como atividade por excelência dos contribuintes, predispostos a uma organização de negócios com a menor repercussão fiscal, tal plano somente é possível de ser elaborado, em muitos casos, porque existem as ‘opções fiscais’, concedidas *bene gratia* pelos Estados”.⁹⁸

95 Ver: Sergio André Rocha, *Countries’ Aggressive Tax Treaty Planning: Brazil’s Case*, v. 44 (4), *Intertax*, p. 340 (Amsterdam: Kluwer 2016); Sergio André Rocha, *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”*, p. 184-188 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017).

96 Hugh J Ault, Wolfgang Schön & Stephen E. Shay, *Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap to Reform*, v. 68 (8), *Bulletin for International Taxation*, p. 276 (Amsterdam: IBFD 2014). Ver também: Gemma Patón García, *Análisis de las Medidas Españolas Alineadas con el Plan de Acción BEPS: Desafíos en la Implementación e Incidencia en Latinoamérica*, p. 186 in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: Mexico 2015); Ana Paula Dourado, *Governança Fiscal Global*, p. 32-33 (2. ed., Coimbra: Almedina 2018).

97 Luís Eduardo Schoueri, *O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar*, p. 30 in Marcus Lívio Gomes & Luís Eduardo Schoueri (Eds.), *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS - v. I*. (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).

98 Heleno Taveira Tôres, *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, p. 68 (São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

O Projeto BEPS da OCDE/G-20 foi a resposta aos desafios impostos pelo alcance global das multinacionais, em um ambiente em que a economia digital e os intangíveis desempenham um papel sem precedentes nos fluxos de comércio internacional. Em sua introdução, um dos primeiros documentos da OCDE sobre o tema esclareceu que:

“Há uma percepção crescente de que os governos perdem receitas substanciais de impostos corporativos por causa do planejamento destinado a transferir lucros, de formas que corroem a base tributável, para locais onde estão sujeitos a um tratamento tributário mais favorável. Recentes histórias noticiadas pela mídia, como a ‘The Great Corporate Tax Dodge’ da Bloomberg, a ‘But Nobody Pays That’, do New York Times, a ‘Secrets of Tax Avoiders’, do The Times, e a ‘Tax Gap’, do Guardian, são apenas alguns exemplos da crescente atenção que a grande mídia tem prestado aos assuntos tributários corporativos. A sociedade civil e as organizações não governamentais (ONG) também têm se manifestado a esse respeito, por vezes abordando questões fiscais muito complexas de forma simplista e apontando o dedo para as regras em matéria de preços de transferência baseadas no princípio do *arm’s length* como a causa desses problemas.

Essa atenção crescente e o desafio inerente de lidar de forma abrangente com um assunto tão complexo encorajaram a percepção de que as regras nacionais e internacionais sobre a tributação de lucros transfronteiriços estão agora quebradas e que os impostos são pagos apenas pelos ingênuos. As empresas multinacionais (MNEs) estão sendo acusadas de sonegar impostos em todo o mundo e, em particular, nos países em desenvolvimento, onde a receita tributária é fundamental para promover o desenvolvimento de longo prazo.

Os líderes empresariais costumam argumentar que têm a responsabilidade para com seus acionistas de reduzir legalmente os impostos que suas empresas pagam. Alguns deles podem considerar a maioria das acusações injustificadas, em alguns casos, considerando os governos responsáveis por políticas fiscais incoerentes e por projetarem sistemas tributários que forneçam incentivos para a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS). Salientam também que as empresas multinacionais (MNEs) continuam a ser eventualmente confrontadas com dupla tributação sobre os seus lucros provenientes de atividades transfronteiriças, sendo que os procedimentos amigáveis por vezes não conseguem resolver litígios entre governos em tempo hábil ou de forma alguma.”⁹⁹

No cerne do Projeto BEPS está o reconhecimento de que os países não podem lidar unilateralmente com problemas relacionados à tributação internacional contemporânea. De fato, conforme observado

⁹⁹ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, p. 13 [Introduction] (Paris: OECD 2013), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1 (acesso 26 Junho 2022).

por Lee Corrick, “no desenho de suas regras tributárias domésticas, os estados soberanos podem não levar suficientemente em conta o efeito das regras de outros países. A interação entre conjuntos independentes de regras editadas por países soberanos cria atrito, incluindo uma potencial dupla tributação para empresas que operam em vários países”.¹⁰⁰ Assim, tornou-se necessário adotar uma abordagem multilateral para lidar com o problema, coordenando ações conjuntas de vários países.¹⁰¹

Em 2015, foram publicados os relatórios finais de todas as ações do projeto BEPS. É justo dizer que o resultado desse Projeto não foi uma revolução nos princípios da tributação internacional como se esperava. Como apontado por Fernando Serrano Antón, os resultados do Projeto BEPS foram mais adaptações de princípios já conhecidos da tributação internacional do que modificações significativas.¹⁰²

Portanto, parece que o cenário de disputas envolvendo países desenvolvidos e em desenvolvimento permaneceu o mesmo após o Projeto BEPS, uma vez que nada nele indica que maiores poderes tributários devam ser atribuídos aos países de fonte.¹⁰³

Como demonstraremos nos capítulos seguintes, o projeto BEPS e as mudanças que ele trouxe ao cenário tributário internacional tiveram,

100 Lee Corrick, *The Taxation of Multinational Enterprises*, p. 174 in Thomas Pogge & Krishen Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness* (Oxford: Oxford University Press 2016).

101 Sobre o multilateralismo fiscal internacional, ver os vários artigos incluídos em Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax* (The Netherlands: Kluwer 2021).

102 Fernando Serrano Antón, *Los Retos de la Fiscalidad Internacional Latinoamericana en el Contexto Actual. ¿Hacia una Convivencia de un Convenio Multilateral BEPS con Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional?*, p. 687 in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: Mexico 2015). Ver também: César García Novoa, *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus Implicaciones en América Latina*, p. 89 in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).

103 Na verdade, tudo indica o contrário. A luta contra o BEPS foi iniciada pelos países desenvolvidos, aqueles que sofrem com a queda das receitas fiscais e os impactos no bem-estar social. Portanto, parece que ele é visto por esses países como um instrumento para manter os poderes tributários. A esse respeito, ver: Eva Escribano López, *An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*, v. 43 (1), *Intertax*, p. 7 (Amsterdam: Kluwer 2015).

e continuarão a ter, um impacto significativo na interpretação dos tratados, especialmente se considerarmos as mudanças nos objetivos e princípios orientadores da tributação internacional.

7. A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E A DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

A breve análise histórica do surgimento do direito tributário internacional localiza-o no final do século 19 e no início do século 20. Cabe ressaltar, portanto, que, quando os primeiros passos eram dados para a definição dos pilares do direito tributário internacional, a economia da segunda revolução industrial era o pano de fundo e apresentava uma característica importante: a **imobilidade**.¹⁰⁴

A estrutura básica do direito tributário internacional permaneceu praticamente intacta por quase cem anos ou um pouco mais, dependendo do ponto de partida. No entanto, como nada é eterno, agora foi significativamente desafiada pela digitalização da economia, como aponta César García Novoa.¹⁰⁵

Esse contexto histórico explica, em grande parte, um dos principais critérios de alocação da jurisdição tributária do Regime Tributário Internacional inaugurado na década de 1920: o estabelecimento permanente.¹⁰⁶

O estabelecimento permanente, visto como um elemento de conexão objetivo que legitima a tributação da renda pelo país de fonte, reflete a realidade econômica da economia industrial.

Com efeito, enquanto uma característica típica da economia industrial é ser fixa e tangível, a característica típica da economia digital é ser móvel e intangível.

104 Arvid Aage Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, p. 65 (The Netherlands: Kluwer 1991).

105 César García Novoa, *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus Implicaciones en América Latina*, p. 93-94 in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019). Ver, também: Gustavo Brigagão, *Projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) e os Desafios da Tributação Eletrônica Internacional*, p. 226 in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).

106 Para uma análise do surgimento e desenvolvimento inicial do conceito de estabelecimento permanente, ver: Paulo Caliendo, *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2005).

A digitalização da economia,¹⁰⁷ portanto, torna o Regime Tributário Internacional em grande parte obsoleto,¹⁰⁸ embora a repartição das receitas fiscais projetada pela primeira vez nos tratados do século XIX e continuada nos modelos da Liga das Nações, da OCDE e da ONU, ainda esteja em vigor no século XXI.

Uma das grandes vítimas da digitalização da economia é o estabelecimento permanente, pois a presença de um estabelecimento fixo no país de fonte está se tornando cada vez mais desnecessária para a realização de negócios em seu território.¹⁰⁹ Portanto, é necessário buscar novos critérios.

No entanto, estão sendo feitas tentativas para resolver o problema, sem que, de fato, se mude o padrão do início do século passado. Em outras palavras, os países desenvolvidos buscam novos padrões tributários, com a difícil tarefa de justificar a criação de algo novo especificamente para a economia digital, sem, porém, alterar o estabelecimento permanente como elemento objetivo de conexão.¹¹⁰

Como salienta Rita Calçada Pires, “há uma clara vontade de fazer o conceito de E.E. permanecer intacto em face das novas realidades, de modo a não alargar o poder tributário da fonte. O que se verifica é pretender-se manter a traça original do E.E., adaptando as novas realidades a essa traça, recusando-se, na generalidade, a adaptação do conceito a essas novas realidades, ou negando-se a possível incapacidade deste conceito a ser adequado aos universos inovadores da modernida-

107 Sobre o tema, ver: Juliana de Toledo Romero, *Tributação Global na Era Digital* (São Paulo: Dialética, 2023); Franscico Lisboa Moreira, *A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados e o Modelo de Digital Services Tax* (São Paulo: IBDT, 2023); Sergio André Rocha, *Tributação Internacional e Digitalização da Economia* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022).

108 Ludmila Monteiro de Oliveira, *Direito Tributário, Globalização e Competição*, p. 28-33 (Belo Horizonte: Arraes 2016).

109 Rita Calçada Pires, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 315 (Coimbra: Almedina 2018); Gisele Barra Bossa, *Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual*, in Ana Paula Saunders et. al. (Eds.), *Estudos de Tributação Internacional: Edição Especial*, p. 333-334 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).

110 Sergio André Rocha, *Old Bottles or New Bottles: Time to Break the Bottle! In Favor of Broader Source Country Taxing Rights*, <http://kluwertaxblog.com/2018/06/20/old-bottles-new-bottles-time-break-bottle-favor-broader-source-country-taxing-rights/> (acesso 25 Julho 2019). [Kluwer International Tax Blog]

de. E a explicação para isto encontra-se precisamente na forma como o E.E. foi desenvolvido. O E.E. foi subjugado ao objetivo de limitar ao máximo a tributação de fonte, alargando o mais possível a tributação na residência”.¹¹¹

Portanto, se a questão central da tributação internacional é a repartição de receitas entre os países,¹¹² o avanço da digitalização da economia rompe com o padrão secular do Regime Tributário Internacional e obriga os países a negociarem novos critérios. Esse foi, por exemplo, o objeto da Ação 1 do Projeto BEPS.¹¹³

É precisamente por isso que, entre todas as ações, essa foi a que menos avançou em termos de consequências concretas. As iniciativas da União Europeia sofreram o mesmo destino sombrio,¹¹⁴ uma vez que é difícil chegar a um consenso nesse campo. Assim, as iniciativas unilaterais permanecem por enquanto.

Posteriormente, a OCDE lançou uma nova iniciativa para uma abordagem unificada dos efeitos da digitalização da economia. Em uma Nota de Política aprovada pela estrutura inclusiva do Projeto BEPS em janeiro de 2019, a OCDE propôs uma abordagem de dois pilares: o Pilar Um, que se concentra na alocação de poderes tributários entre os países, e o Pilar Dois, que inclui todos os outros tópicos relacionados à erosão da base tributável e à transferência de lucros.¹¹⁵

111 Rita Calçada Pires, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 71-72 (Coimbra: Almedina 2018).

112 Sergio André Rocha, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, p. 78-82 (2. ed., São Paulo: Quartier Latin 2013).

113 Sergio André Rocha & Diana Rodrigues Prado de Castro, *Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE*, p. 15-38 in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018).

114 Clotilde Celorico Palma, *A Tributação da Economia Digital e a Evolução Recente na União Europeia*, p. 39-57 in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018); Marciano Seabra de Godoi, *Comentários Acerca do Impostos sobre Transações Digitais Incluído na Proposta de Diretiva da União Europeia 2018/0073*, p. 59-74 in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018); Renata Foz & Doris Canen, *O Conceito de Estabelecimento Permanente e a Presença Digital Relevante: Websites como Sujeitos Passivos*, p. 75-89 in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018).

115 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note* (Paris: OECD 2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (acesso 30 Outubro 2019).

Em outubro de 2019, abriu-se uma consulta pública sobre a abordagem unificada no âmbito do Pilar Um. Houve uma proposta mais abrangente de revisão do Regime Tributário Internacional, especialmente dos elementos de conexão estabelecidos há quase um século. Falou-se de um novo nexu, de uma ampla revisão do conceito de estabelecimento permanente, de impactos nas regras de preços de transferência etc. Reconhece-se que, como já argumentamos, a questão não se restringe à digitalização da economia, mas estende-se, em alguns casos, à chamada economia tradicional.¹¹⁶

Esse tema expõe uma das características fundamentais do direito tributário internacional: seu acentuado caráter político. Se haverá progresso nesse tópico ou não, é algo que devemos esperar para ver. Como apontam Silvania Tognetti e Thiago Belani Ribeiro, “a ordem internacional ainda não sabe lidar com a complexidade da economia digital para atingir os objetivos da tributação internacional (neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, eficácia e justiça e flexibilidade) e manter um de seus principais pilares, que é a atribuição da tributação de renda de forma equilibrada entre os países onde vivem os produtores de renda (residência) e aqueles que pagam a renda (fonte). Certamente, o consenso internacional não será alcançado se o que é proposto não parecer melhorar o modelo atual ou se contradiz o tênue equilíbrio entre os países de fonte e residência”.¹¹⁷

Além de comprometer as receitas fiscais dos países, a digitalização da economia também pressiona a capacidade das administrações fiscais de auditar os atos dos contribuintes. Como salienta Rita Calçada Pires, “a desmaterialização é marcada pela digitalização e pela natureza intangível do processo comercial, bem como por uma reduzida necessidade de presença física, e sendo a fiscalidade dependente, até à data, e na maioria dos casos, da existência da ‘fiscalidade’ e de fiscalizações *in loco*, compreende-se que a desmaterialização propicie uma menor

116 OECD, *Public consultation document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One* (Paris: OECD 2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (acesso 30 Outubro 2019).

117 Silvania Conceição Tognetti & Thiago Belani Ribeiro, *BEPS e os Desafios da Economia Digital: Propostas e a Experiência Brasileira*, p. 244-245 in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).

capacidade de conhecimento dos fatos e de controle (ou mesmo insuscetível de controle) por parte do Fisco”.¹¹⁸

Com a “desintermediação” proporcionada pela digitalização, crescem as situações em que fornecedores não residentes de bens, serviços e intangíveis estão diretamente relacionados a pessoas físicas, o que torna mais complexo o controle da tributação de transações transfronteiriças. Mudanças nos métodos de pagamento tornam as coisas ainda mais complexas.

Note-se, portanto, que os reflexos da digitalização da economia na tributação internacional são diversos. Eles afetam a classificação de eventos econômicos, sua localização, sua conexão com países e a capacidade das autoridades fiscais de auditar os atos jurídicos e os negócios realizados pelos contribuintes.

Em 8 de outubro de 2021, o framework inclusivo da OCDE/G20 chegou a um acordo sobre a “solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia”.¹¹⁹ No entanto, como um problema típico da pós-modernidade, tais desafios podem ser gerenciados, não resolvidos.

O desenvolvimento de um tratado multilateral para implementar o Pilar 1 foi apresentado pela OCDE em outubro de 2023.¹²⁰ Esse tratado multilateral apresenta desafios significativos de interpretação, uma vez que se trata de uma convenção multilateral que aborda diretamente as regras distributivas e os direitos tributários.

Desde a apresentação do tratado multilateral em outubro de 2023, o cenário dos Pilares 1 e 2 evoluiu de forma marcadamente fragmentada. O Pilar 1, especialmente em sua dimensão relativa ao *Amount A*, permanece em impasse. A Convenção Multilateral para Implementar o *Amount A*, embora publicada pela OCDE, nunca foi aberta à assinatura devido à persistência de divergências entre os membros do Framework

118 Rita Calçada Pires, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, p. 304 (Coimbra: Almedina 2018).

119 OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, p. 1 (Paris: OECD, 2021), <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. (acesso 01 Maio 2022).

120 OECD, *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, (Paris: OECD, 2023) <https://share.google/10czwQFpz6Y9JHCYw>. (acesso 03 Novembro 2025).

Inclusivo sobre aspectos fundamentais de seu desenho. As negociações, que se esperava concluir até meados de 2024, encontram-se paralisadas, e a perspectiva de avanço tornou-se ainda mais distante com a retirada formal dos Estados Unidos do acordo em janeiro de 2025.

O *Amount B*, por sua vez, tomou um rumo diverso. Publicado em fevereiro de 2024 como uma abordagem simplificada e opcional para a aplicação do princípio *arm's length* a atividades de distribuição de base, o *Amount B* não logrou adesão universal.

O Pilar 2 experimentou uma trajetória distinta, marcada por uma implementação substancial, embora politicamente contenciosa.¹²¹ Mais de cinquenta jurisdições, incluindo todos os membros da União Europeia, implementaram as regras GloBE (*Global Anti-Base Erosion*) desde 2024, estabelecendo uma alíquota mínima efetiva de 15% para grandes grupos multinacionais. A OCDE continuou a emitir orientações administrativas, incluindo quatro conjuntos de diretrizes adicionais em 2024 e 2025, detalhando aspectos técnicos das regras e estabelecendo *safe harbours* para simplificar a conformidade tributária.

Contudo, a implementação do Pilar 2 tem sido profundamente afetada pela postura dos Estados Unidos. Em janeiro de 2025, logo após sua posse, o presidente Donald Trump assinou um memorando presidencial declarando que o acordo fiscal global da OCDE “não tem força ou efeito” nos Estados Unidos. Esta decisão unilateral desencadeou uma crise no sistema, o que levou a intensas negociações entre os Estados Unidos, o G7 e a OCDE. Em junho de 2025, o G7 anunciou um entendimento sobre uma abordagem “side-by-side”, segundo a qual grupos multinacionais com sede nos Estados Unidos seriam efetivamente excluídos da aplicação do Pilar 2, permitindo que o regime GILTI americano (renomeado NCTI) coexistisse paralelamente às regras GloBE.

Esta fragmentação tem gerado tensões geopolíticas significativas. A administração americana ameaçou com medidas retaliatórias contra países que apliquem as regras do Pilar 2 a empresas americanas. Simultaneamente, a ausência de um acordo robusto sobre o Pilar 1 tem levado diversos países a manterem ou reintroduzirem impostos sobre

121 Sobre o tema, ver: Ricardo André Galendi Júnior, *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules* (Amsterdam: IBFD, 2025); Ana Paula Saunders, *O Pilar 2 e a Relevância do Imposto Mínimo Global nos Cenários Internacional e Brasileiro* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023).

serviços digitais (DSTs), o que é precisamente o tipo de medida unilateral que os Pilares pretendiam eliminar.

Paralelamente, observa-se movimento para buscar soluções fora do âmbito da OCDE. Em dezembro de 2024, a Assembleia Geral das Nações Unidas aprovou uma resolução para avançar nas negociações de uma Convenção-Quadro sobre Cooperação Fiscal Internacional sob os auspícios da ONU. Esta iniciativa, apoiada por cerca de 120 países, mas rejeitada pelos Estados Unidos e pelo Reino Unido, e com abstenção dos membros da União Europeia, reflete a insatisfação de países em desenvolvimento com o processo liderado pela OCDE, que percebem como excessivamente influenciado pelos interesses de economias desenvolvidas.

O que se observa, portanto, é um cenário radicalmente diferente daquele vislumbrado no acordo político inicial de 2021. Em vez de um sistema harmonizado e multilateral de tributação internacional, emerge uma ordem fragmentada, caracterizada por implementações parciais, exceções negociadas politicamente e crescente tensão entre blocos geopolíticos. O Pilar 1 permanece uma aspiração não realizada; o Pilar 2, embora implementado em dezenas de jurisdições, opera agora com exceções fundamentais que comprometem sua aplicação universal; e o próprio paradigma de cooperação fiscal multilateral baseada na OCDE encontra-se contestado.

Este não é o momento de avançar no debate sobre as controvérsias geradas pela digitalização da economia e as soluções propostas nos Pilares 1 e 2. No entanto, é relevante apontar que, neste quase um século de direito tributário internacional, contado desde a primeira convenção-modelo de 1928, a digitalização talvez seja o evento mais disruptivo das normas tributárias internacionais, que prevaleceram praticamente inalteradas ao longo do século XX.

8. PANDEMIA, GUERRA E DESGLOBALIZAÇÃO

Conforme destacado anteriormente, as mudanças no cenário tributário internacional geralmente seguem a disrupção global. Os últimos anos foram particularmente preocupantes, com o mundo enfrentando, de 2020 a 2023, a pior pandemia em um século, e a guerra retornando ao solo europeu em 2022.

Como resultado da pandemia e dos graves esforços orçamentários exigidos de países de diferentes níveis de desenvolvimento durante esse período, o Pilar 2 do BEPS recebeu uma chance dos membros do marco inclusivo. O fundo necessário para combater a pandemia pressionou países como os Estados Unidos e seus parceiros europeus a aprovar a iniciativa de um imposto mínimo global.

Quando o mundo começou a ver o fim da pandemia, a Rússia invadiu a Ucrânia. Além da óbvia perda de vidas, o conflito reforçou uma onda inflacionária nas economias globais e redobrou a pressão sobre os movimentos de *onshoring* e *nearshoring*.

Esses eventos – a pandemia e a guerra na Ucrânia – desencadearam discussões sobre a necessidade de algum grau de desglobalização. De repente, as cadeias globais de valor estavam em desordem e o multilateralismo, em xequê.

Se ainda não estava claro como esses eventos afetariam a tributação internacional, a partir da posse de Donald Trump e da implementação da sua política de imposição de tarifas aduaneiras protecionistas, as convenções bilaterais e até mesmo as multilaterais que regiam as relações aduaneiras e fiscais entre os Estados perderam parte de sua relevância, sem que fosse possível mensurar o impacto nas relações de confiança que foram visivelmente afetadas pela quebra unilateral de compromissos legais pelo país que, até então, era considerado a mais forte democracia mundial.

9. CONCLUSÃO

O objetivo deste capítulo foi apresentar uma análise preliminar da evolução histórica do direito tributário internacional, a fim de possibilitar uma contextualização mais clara dos comentários a serem apresentados nos próximos capítulos. Com base nessa introdução, é possível concluir o seguinte:

- O direito tributário internacional tem relação direta com a tributação da renda, tendo iniciado seu desenvolvimento juntamente com a ampliação do imposto de renda como tributo relevante para os Estados. Naturalmente, a tributação internacional abrange impostos sobre o consumo, o comércio exterior ou a riqueza. No entanto, a interligação entre o direito tributário internacional e o imposto de renda é inegável.

- Como o impulso inicial para a formação do direito tributário internacional ocorreu no final do século XIX/início do século XX, ele foi estruturado com base na economia da segunda revolução industrial, caracterizada pela imobilidade dos fatores de produção.
- Historicamente, os principais avanços no direito tributário internacional ocorreram após eventos que provocaram graves crises econômicas globais. No século passado, tais eventos foram as duas guerras mundiais, que deram origem ao trabalho da Liga das Nações e da OCDE. No século atual, a crise financeira global impulsionou o Projeto BEPS.
- O direito tributário internacional não é apenas um campo técnico, alheio às complexidades das relações internacionais. Em vez disso, trata-se de um campo de estudo em que os interesses econômicos e suas projeções políticas têm impactos extremamente relevantes. Assim, entender a política fiscal internacional de um país requer uma ampla investigação sobre sua política econômica e seu papel na política internacional. Nesse contexto, um dos temas mais relevantes da tributação internacional nas últimas décadas tem sido a competição fiscal entre os países, o que tem transformado a tributação em um instrumento de competição para atrair investimentos e capital.
- No entanto, desde a fundação do direito tributário internacional no início do século passado, talvez nenhum evento tenha desafiado tanto os parâmetros da tributação internacional quanto a digitalização da economia. A intangibilidade das atividades econômicas evidencia o conceito de estabelecimento permanente, central para o chamado Regime Tributário Internacional, promovendo uma revisão de padrões que possivelmente trará mudanças irreversíveis na estrutura do direito tributário internacional.
- Outra característica marcante da tributação internacional contemporânea é o surgimento do multilateralismo. O direito tributário internacional do século XX foi marcado pelo bilateralismo e pela concorrência. No século XXI, diante da ineficácia das iniciativas unilaterais ou bilaterais para lidar com os problemas decorrentes da concorrência fiscal prejudicial e do planejamento tributário internacional agressivo, as iniciativas multilaterais surgiram como centrais no novo contexto, elevando a relevância dos acordos multilaterais como nunca antes.

- Eventos recentes ameaçam o multilateralismo: a pandemia e a guerra da Rússia na Ucrânia. Uma potencial consequência comum a esses eventos é a desglobalização, que pode colocar em xeque as cadeias globais de valor e o próprio multilateralismo.

Como repetiremos várias vezes, a interpretação é um fenômeno contextual. Para interpretar um texto legal, é preciso estar ciente do contexto em que foi promulgado e do contexto em que é interpretado. Compreender o contexto em que a tributação internacional se desenvolveu é fundamental para a interpretação de um tratado tributário.

Por exemplo, esta será uma das principais diferenças entre a interpretação das convenções bilaterais e a dos tratados multilaterais.

De fato, o pano de fundo dos tratados bilaterais considera as circunstâncias específicas dos Estados contratantes. Por outro lado, os tratados multilaterais representam um desafio maior para o intérprete, uma vez que suas metas e objetivos não são específicos de cada país, mas se relacionam a uma situação mais ampla e relevante para todos os países signatários do tratado, embora isso possa afetá-los de maneiras diferentes.

II.

OBJETIVOS DOS TRATADOS FISCAIS BILATERAIS

1. Introdução. 2. Prevenção da dupla tributação da renda. 3. Partilha das receitas fiscais entre os Estados contratantes. 4. Incentivo aos investimentos estrangeiros (segurança jurídica e estabilidade tributária do investimento estrangeiro). 5. Realização do princípio da não discriminação. 6. Prevenção da evasão fiscal e do planejamento fiscal agressivo. 7. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

A interpretação das convenções fiscais bilaterais está, sem dúvida, atrelada à compreensão dos objetivos dessas convenções internacionais. Entender os objetivos que os países pretendem alcançar e os formalizados no tratado é de extrema importância para o elemento teleológico de interpretação, o que será analisado mais adiante neste livro.

Vale ressaltar que os objetivos dos tratados fiscais não estão congelados no passado, quando a convenção foi assinada. Eles são contextuais e evoluem ao longo do tempo. Por exemplo, o combate ao planejamento tributário agressivo não era tão relevante na década de 1960 quanto é no século XXI. Portanto, os objetivos das convenções fiscais não devem ser vistos como uma lista fixa de justificativas, mas como um catálogo fluido de razões que levam os Estados a assiná-las e que, atualmente, servem como justificativa.

Por outro lado, os objetivos do tratado são interpretativos por natureza. Em outras palavras, como regra, eles não estão claramente estabelecidos em tratados e documentos internacionais. Eles são identificados por analistas da história do tratado, do contexto e das posições dos países ao longo do tempo.

É verdade que alguns objetivos dos tratados são explicitamente estabelecidos em seus preâmbulos. Por exemplo, abaixo estão os preâmbulos das Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

Convenção Modelo da OCDE

“Desejando desenvolver ainda mais suas relações econômicas e aumentar sua cooperação em questões tributárias,

Tencionando celebrar uma Convenção para a eliminação da dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e sobre o capital, sem criar oportunidades de não tributação ou de redução da tributação por meio de elisão ou evasão fiscais (incluindo através de arranjos de *treaty-shopping* destinados a obter as isenções previstas na presente Convenção em benefício indireto dos residentes em terceiros Estados), [...]”¹²²

Convenção Modelo da ONU

“Desejando desenvolver ainda mais suas relações econômicas e aumentar sua cooperação em questões tributárias,

Tencionando celebrar uma Convenção para a eliminação da dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e sobre o capital, sem criar oportunidades de não tributação ou de redução da tributação por meio de

122 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version: 2017*, p. 27 (Paris: OECD 2017).

elisões ou evasões fiscais (incluindo através de arranjos de *treaty-shopping* destinados a obter as isenções previstas na presente Convenção em benefício indireto dos residentes em terceiros Estados), [...].”¹²³

Ambos os preâmbulos fazem referência explícita a objetivos como o reforço da cooperação entre os Estados signatários, a eliminação da dupla tributação e a prevenção do uso abusivo da convenção fiscal.

Outro aspecto relevante é que os objetivos do tratado são contextuais. Com isso, queremos dizer que eles mudam com o tempo.

Com efeito, embora pareça evidente que o principal objetivo das convenções fiscais é evitar a dupla tributação dos rendimentos ligados aos Estados contratantes por meio de elementos de conexão (nexo), não podemos deixar de considerar as peculiaridades nacionais ao buscar compreender as razões que levam um país a celebrar uma convenção fiscal bilateral.

David R. Davies, por exemplo, afirma que o Reino Unido tem um sistema unilateral para evitar a dupla tributação dos rendimentos, que tem precedência sobre o sistema convencional, razão pela qual as convenções têm pouca influência a esse respeito.¹²⁴ O mesmo pode ser dito sobre países como o Brasil, que dispõe de uma ampla legislação doméstica que permite créditos fiscais estrangeiros, mesmo na ausência de tratado.

Em sua opinião, portanto, os principais objetivos das convenções celebradas pelo Reino Unido são a preservação das relações comerciais e a divisão das receitas fiscais entre os países signatários do tratado.¹²⁵

Alguns autores, como Fernando Serrano Antón¹²⁶ e Philip Baker,¹²⁷ segregam as finalidades das convenções tributárias sob as perspectivas da administração pública e dos contribuintes.

123 United Nations, *Model double Taxation Convention United Nations between developed and developing countries*, p. 5 (New York: United Nations 2021).

124 David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 4 (London: Sweet & Maxwell 1985).

125 David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 4 (London: Sweet & Maxwell 1985).

126 Fernando Serrano Antón, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*, p. 117 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001).

127 Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, p. B-4-B-8 (London: Thompson 2005).

Essa distinção, no entanto, parece-nos desconsiderar o caráter ambivalente das relações entre autoridades fiscais e contribuintes nos Estados fiscais modernos.¹²⁸ De fato, considerando o pagamento de impostos como um dever de cidadania necessário para financiar os Estados fiscais¹²⁹ – ou seja, os Estados financiados principalmente pela arrecadação de impostos – não se deve dizer que a repartição justa das receitas fiscais entre os países signatários da convenção tributária, ou a prevenção da evasão fiscal e do planejamento tributário agressivo, sejam objetivos apenas das autoridades fiscais. Da mesma forma, não se pode considerar que incentivar investimentos e proteger a segurança jurídica nas relações entre partes em diferentes localidades seja de interesse exclusivo dos contribuintes.

Embora para Serrano Antón o objetivo dos tratados tributários, do ponto de vista do contribuinte, seja completamente distinto dos obje-

128 Sobre o assunto, ver: Sergio André Rocha, *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*, p. 1-46 (Belo Horizonte: Casa do Direito 2020); Sergio André Rocha, *A Tributação na Sociedade de Risco*, p. 187-189 in Heleno Taveira Tôres & Adilson Rodrigues Pires (Eds.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Rio de Janeiro: Renovar 2006).

129 Cf. Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 336 (10. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2003); Adilson Rodrigues Pires, *O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direito Tributário*, p. 80-82 in Heleno Taveira Tôres & Adilson Rodrigues Pires (Eds.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Rio de Janeiro: Renovar 2006); Heleno Taveira Tôres, *Direito Tributário e Direito Privado*, p. 16 (São Paulo: Revista dos Tribunais 2003); Klaus Tipke & Douglas Yamashita, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, p. 15 (São Paulo: Malheiros 2002); José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: Almedina 1998); Cláudio Sacchetto, *Ética e Tributação*, v. 20, *Revista Direito Tributário Atual - RDIA*, p. 10-11 (São Paulo: Dialética 2006); Marcus Abraham, *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*, p. 399 (São Paulo: Quartier Latin 2007). Sobre a relação entre a arrecadação tributária e o financiamento de direitos, ver: Juan Manuel Barquero Estevan, *La Función del Tributo en el Estado Democrático de Derecho*, p. 33 (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales 2002); Stephen Holmes & Cass R. Sunstein, *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, p. 15 (New York: W. W. Norton & Company 1999); Rafael de Asis Roig, *Deberes y Obligaciones en la Constitución*, p. 401 (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales 1991); Flávio Galdino, *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2005); Gustavo Amaral, *Direito, Escassez & Escolha: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas* (Rio de Janeiro: Renovar 2001).

tivos das autoridades fiscais,¹³⁰ parece que a comparação entre os objetivos de cada uma dessas partes, segundo o escritor espanhol, mostra a dificuldade dessa segregação. Ela acaba sendo basicamente, em sua própria classificação, uma repetição de proposições, como pode ser visto na tabela abaixo:¹³¹

Objetivos dos Estados	Objetivos dos Contribuintes
1. Eliminar a dupla tributação internacional.	1. Eliminação da dupla tributação internacional.
2. Cooperação entre as administrações fiscais para combater a evasão fiscal.	2. Informações sobre o sistema tributário de outro Estado contratante.
3. Proteção da segurança jurídica necessária para atrair investimentos estrangeiros.	3. Proteção de investimentos de não residentes e segurança jurídica.
4. Eliminação da tributação discriminatória.	4. Princípio da não discriminação.
5. Partilha equitativa das receitas fiscais entre os estados.	5. Incentivo aos investimentos estrangeiros por meio da redução da retenção na fonte e do uso de cláusulas de Tax Sparing e Matching Credit.

Percebe-se, portanto, que a segregação dos objetivos dos tratados tributários, na perspectiva dos contribuintes e dos Estados, é artificial e que a sobreposição entre as duas categorias é inevitável.

Deixando essa polêmica de lado, o fato é que os tratados tributários têm muitos objetivos, como apontaram Fernando Sainz de Bujanda¹³² e Ramón Valdés Costa.¹³³ Nas seções a seguir, comentaremos alguns dos objetivos mais relevantes.

Vale a pena notar que, em grande medida, os objetivos de que tratamos neste capítulo coincidem com os dos tratados fiscais bilaterais. As convenções multilaterais têm seus próprios propósitos e objetivos, como iremos demonstrar no capítulo 9.

130 Fernando Serrano Antón, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*, p. 120 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001).

131 Fernando Serrano Antón, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*, p. 119-121 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001).

132 Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero I - v. II*, p. 477 (Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense 1985).

133 Ver: Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, p. 34 (2. ed., Buenos Aires: Depalma 2004).

2. PREVENÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Com a globalização cada vez maior das forças econômicas,¹³⁴ tornou-se habitual que pessoas físicas e jurídicas sejam submetidas ao poder tributário de diferentes países, fenômeno que muitas vezes dá origem à dupla tributação internacional.

Como regra geral, a dupla tributação afeta os rendimentos auferidos por agentes econômicos ligados a mais de um país por fatores de conexão (nexo),¹³⁵ sendo que os estudiosos distinguem o conceito de **dupla tributação jurídica** do conceito de **dupla tributação econômica**.¹³⁶

De acordo com a tese predominante sobre a matéria, a identificação da dupla tributação jurídica é feita pela aplicação da regra das quatro identidades, de modo que o fenômeno ocorrerá apenas quando diferentes países, no exercício de sua soberania fiscal, tiverem o poder de tributar o mesmo contribuinte, em conexão com o mes-

134 Como aponta Adilson Rodrigues Pires, “hoje, no mundo, não existe economia fechada. A produção de cada país não é suficiente para satisfazer as necessidades básicas de consumo da população. Essa é a razão pela qual o comércio exterior é matéria de interesse geral e o sistema de trocas internacionais uma preocupação de todos. A cada dia são celebrados acordos visando o intercâmbio de bens e serviços, novos blocos são criados e os interesses dos países já não são mais vistos como um interesse particular, mas de todos.” Adilson Rodrigues Pires, *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*, p. 19 (Rio de Janeiro: Forense 2001).

135 De acordo com Gerd Willi Rothmann, “no Direito Tributário Internacional, a expressão ‘elemento de conexão’ refere-se a um determinado evento, a partir do qual a norma vincula a atribuição da competência tributária a determinado Estado. Deixando de lado a nacionalidade, que caiu em desuso (praticamente só é adotado pelos Estados Unidos, Filipinas e Turquia), os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou do destino.” Gerd W. Rothmann, *Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital?* p. 110 in Valdir de Oliveira Rocha (Ed.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 10º Volume*. (São Paulo: Dialética 2006). Quanto à necessidade de existência de um elemento de conexão para justificar a tributação, ver.: Luís Eduardo Schoueri, *Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade*, p. 334 in Roberto Ferraz (Ed.), *Princípios e Limites da Tributação*. (São Paulo: Quartier Latin 2005).

136 Sobre o tema, recomendamos a importante pesquisa de Ramon Tomazela: Ramon Tomazela Santos, *A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação* (São Paulo: IBDT, 2021).

mo fato gerador, por meio da imposição de tributos semelhantes no mesmo período.¹³⁷

Esse critério também se reflete na definição de dupla tributação da OCDE, nos seus Comentários à Convenção Modelo, segundo a qual a dupla tributação jurídica internacional é “a imposição de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e por períodos idênticos”.¹³⁸

A dupla tributação jurídica é, portanto, distinta da dupla tributação econômica, na qual o mesmo item da riqueza é sujeito a impostos comparáveis, mas o contribuinte é diferente.¹³⁹

137 Ver: Ottmar Bühler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, p. 44, Traducción por Fernando Cervera Torrejon (Madrid: Editorial de Derecho Financiero 1968); Klaus Vogel, *Derecho Tributario Internacional*, p. 722-724 in Andrea Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario - t. I* (Bogotá: Themis 2001); Albert Hensel, *Derecho Tributario*, p. 97 e 98, Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas (Rosario: Nova Tesis 2004); Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 483-484 (7. ed., Buenos Aires: Depalma 1999); Luís Eduardo Schoueri, *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*, v. 17, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 26 (São Paulo: Dialética 2003); Victor Uckmar, *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, p. 743 in Andrea Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario - t. I* (Bogotá: Themis 2001); Fernando Serrano Antón, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*, p. 96 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional*. (Madrid: Centros de Estudios Financieros 2001); David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 1-2 (London: Sweet & Maxwell 1985); Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 33-34 (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989); Gilberto de Castro Moreira Júnior, *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*, p. 45 (São Paulo: Aduaneiras 2003); Jesús Sol Gil, *La Doble Imposición Internacional*, p. 854-855 in Pasquale Pistone & Heleno Taveira Tórres (Ed.), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma 2005).

138 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, v. I., p. I-11 (Paris: OECD 2017).

139 Ver: Klaus Vogel, Introduction, p. 10 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997); Alastair Munro, *Tolley's Double Taxation Relief*, p. 1 (6. ed., London: LexisNexis 2003); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 2 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 34 (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989); Jesús Sol Gil, *La Doble Imposición Internacional*, p. 854-855 in Pasquale Pistone & Heleno Taveira Tórres (Ed.), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar* (Buenos

Vale observar que a identificação de situações de dupla tributação jurídica da renda, por meio da aplicação da regra das quatro identidades, nem sempre é facilmente alcançada.¹⁴⁰ Mesmo assim, essa pode ser considerada a teoria dominante nesse assunto.

Como Héctor Villegas salientou com razão, a dupla tributação internacional resulta da aplicação de critérios de conexão de naturezas distintas para conferir poderes de tributação a vários Estados.¹⁴¹

Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma 2005); Gerd W. Rothmann, *Bitributação Internacional*, p. 126-127 in Antonio Roberto Sampaio Dória & Gerd W. Rothmann (Eds.), *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual* (Belém: CEJUP 1983); Carlo Garbarino, *Manuale do Tassazione Internazionale*, p. 54 (Milano: IPSOA 2005); Bruno Gouthière, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, p. 94 (Paris: Éditions Francis Lefebvre 1989). Em vez de se referirem à distinção entre dupla tributação jurídica e econômica, D. Juch e Gerard Coulombe referem-se à dupla tributação direta e indireta (Cf. D. Juch, *General Report*, v. 66b., *IFA. Cahiers de Droit Fiscal International*, p. 15 [*Unilateral measures to prevent double taxation*] (Deventer: Kluwer Law International 1981); Gerard Coulombe, *O Sistema Tributário Canadense e a Eliminação da Bitributação da Renda*, p. 234 in Agostinho Toffoli Tavoraro; Brandão Machado & Ives Gandra da Silva Martins (Eds.), *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto* (Rio de Janeiro: Forense 1988). Para o argumento de que a teoria da dupla tributação econômica resulta de um erro doutrinário, ver: Heleno Tôrres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 406-408 (2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

140 Ver: Heleno Taveira Tôrres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 391-392 (2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 2001). A distinção entre dupla tributação jurídica e econômica foi duramente criticada por Ramon Tomazela Santos. Ver: Ramon Tomazela Santos, *A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação* (São Paulo: IBDT 2021).

141 Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 483 (7. ed., Buenos Aires: Depalma 1999). Chamando igualmente a atenção para a dupla tributação como resultante da disparidade de princípios utilizada pelos diferentes países: David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 1 (London: Sweet & Maxwell 1985); Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 66-69 (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 14-16 (2nd ed., Richmond: Richmond 2005); Klaus Vogel, *Derecho Tributario Internacional*, p. 722 (Bogotá: Themis 2001); Victor Uckmar, *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, p. 743-744 in Andrea Amatuucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario - t. I.* (Bogotá: Themis 2001); Jan H. Christiaan, *Recientes Progressos no Direito Tributário Internacional*, p. 431 in Agostinho Toffoli Tavoraro; Brandão Machado; Ives Gandra da Silva Martins (Eds.), *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto* (Rio de Janeiro: Forense 1988); Francisco Neves Dornelles,

Segundo Victor Uckmar, a dupla (ou múltipla)¹⁴² tributação internacional, na medida em que constitui um encargo sobre transações ligadas por elementos de conexão aos poderes tributários de mais de um Estado, tem um efeito inibidor sobre o comércio internacional e pode fazer com que os agentes internacionais retornem a seu mercado doméstico.¹⁴³

Por conseguinte, a dupla tributação é contrária ao processo de globalização econômica e constitui um entrave à livre circulação de bens, serviços, capitais e pessoas.¹⁴⁴

Acordos Para Eliminar a Dupla Tributação da Renda, v. 3, *Revista de Direito Tributário*, p. 251 (São Paulo: Jan.-Mar. 1978); Edison Carlos Fernandes, *Considerações sobre Planejamento Tributário Internacional*, p. 14-15 in Marcelo Magalhães Peixoto & José Maria Arruda de Andrade (Ed.), *Planejamento Tributário*. (São Paulo: MP Editora 2007). Sobre este assunto, ver: Alegria Borrás, *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*, p. 22-24 (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 1974).

142 Embora utilizemos o termo dupla tributação, não podemos ignorar o fato de que, no mundo globalizado de hoje, podemos nos deparar com situações de tributação múltipla (ver: Heleno Taveira Tôres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 374-375 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

143 Victor Uckmar, *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, p. 744 in Andrea Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario - t. I*. (Bogotá: Themis 2001). Ver, também: Alastair Munro, *Tolley's Double Taxation Relief*, p. 2 (6. ed., London: LexisNexis 2003); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 2 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); Gilberto de Castro Moreira Júnior, *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*, p. 54 (São Paulo: Aduaneiras 2003); Francisco Neves Dornelles, *Acordos Para Eliminar a Dupla Tributação da Renda*, v. 3, *Revista de Direito Tributário*, p. 251 (São Paulo: Jan.-Mar. 1978).

144 Como apontaram Cassius Vinicius Carvalho e Elidie Palma Bifano, “a dupla incidência de tributos é um inibidor do processo econômico, do intercâmbio de tecnologias e do comércio internacional, pois pode resultar, em algumas situações, na geração de gravames sobre o próprio capital aplicado. Essas consequências desastrosas, por certo, são um desestímulo à internacionalização da economia e dos negócios. Considerando a importância do comércio, da movimentação de capitais, tecnologia e pessoas, torna-se extremamente relevante remover os obstáculos que a dupla tributação da renda acarreta” (Cassius Vinicius Carvalho & Elidie Palma Bifano, *Anotações sobre a Tributação Internacional da Renda*, p. 273 in Eurico Diniz de Santi; Fernando Aurelio Zilveti & Roberto Quiroga Mosquera (Eds.), *Tributação Internacional e dos Mercados Financeiro e de Capitais* (São Paulo: Quartier Latin 2005).

Para além desse aspecto inibidor do comércio internacional, Manuel Pires enumera um conjunto de outras consequências nocivas resultantes da dupla tributação:

- a. consequências financeiras para os Estados, que podem sofrer uma redução da receita fiscal em decorrência do cenário acima;
- b. consequências relativas à justiça fiscal, uma vez que a dupla tributação afeta a capacidade contributiva dos contribuintes;
- c. consequências culturais, na medida em que haja repercussões na propriedade intelectual e na atividade internacional de cientistas, artistas e desportistas; e
- d. consequências sociais e políticas, resultantes não só do possível desestímulo aos investimentos internacionais, mas também da dificuldade na circulação de pessoas.¹⁴⁵

Historicamente, um dos principais objetivos das convenções fiscais é evitar a dupla tributação da renda. Como aponta Luís Eduardo Schoueri, tais tratados “são instrumentos de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, reduzir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal”.¹⁴⁶

Nesse contexto, podemos dizer que os tratados fiscais incorporam o que se pode chamar de **princípio da não dupla tributação internacional**. (Veja a seção III.7 abaixo.)

Estudaremos os princípios da tributação internacional no próximo capítulo. No entanto, vale a pena antecipar que “o termo *princípio* é plurívoco. Isso, em si, não significa nenhum problema. Problemas só surgem a partir do momento em que o jurista deixa de perceber esse

145 Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 86-89 (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989).

146 Luís Eduardo Schoueri, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, p. 260 (2. ed., São Paulo: Dialética 2006). Ver também: Gerd W. Rothmann, *Bitributação Internacional*, p. 138 in Antonio Roberto Sampaio Dória & Gerd W. Rothmann (Eds.), *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual* (Belém: CEJUP 1983); Gerd W. Rothmann, *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, p. 149 [Tese Doutorado] (São Paulo: Universidade de São Paulo 1978); Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 148 (Milano: IPSOA 2005); Bruno Gouthière, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, p. 24 (Paris: Éditions Francis Lefebvre 1989).

fato e passa a usar o termo como se todos os autores que a ele fazem referência o fizessem de forma unívoca.”¹⁴⁷

Neste trabalho, adotamos o conceito de princípio como regra finalística, um “mandamento de otimização”, para usar a expressão de Robert Alexy, que determina que um determinado estado de coisas deve ser atingido na medida devida de sua satisfação, sujeito a limitações fáticas e legais.¹⁴⁸

Por conseguinte, a não dupla tributação internacional é um princípio jurídico que pode ser aplicado por meio de medidas unilaterais, bilaterais e multilaterais. As convenções para evitar a dupla tributação são tratados bilaterais que incorporam o princípio da não dupla tributação internacional.

Quando consideramos a não dupla tributação como um elemento a ser levado em consideração pelo intérprete de uma convenção tributária, estamos dizendo que, no processo de construção de uma norma derivada do texto de um tratado, o intérprete deve levar em conta que o tratado existe para evitar a dupla tributação.

147 Virgílio Afonso da Silva, *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*, p. 35 (São Paulo: Malheiros 2005).

148 De acordo com Alexy, “O ponto decisivo para distinguir regras de princípios é que os *princípios* são normas que exigem que algo seja realizado na maior extensão possível, dadas as possibilidades legais e factuais. Os princípios são *mandamentos de otimização*, caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O escopo do juridicamente possível é determinado pela oposição de princípios e regras.” Robert Alexy, *A Theory of Constitutional Rights*, p. 48, Translation by Julian Rivers (Oxford: Oxford University Press 2010). Sujeito às suas próprias peculiaridades, uma opinião semelhante é encontrada em Ronald Dworkin, principalmente na distinção apresentada entre uma política e um princípio, sendo este último um objetivo a ser alcançado por ser uma exigência de justiça ou ter alguma outra dimensão moral. Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, p. 22 (Cambridge: Harvard University Press 1999). Ver, também: Luís Afonso Heck, *Regras, Princípios Jurídicos e sua Estrutura no Pensamento de Robert Alexy*, p. 52-100 in George Salomão Leite (Ed.), *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição* (São Paulo: Malheiros 2003); Humberto Ávila, *Theory of Legal Principles*, p. 1-74 (The Netherlands: Springer 2007); Virgílio Afonso da Silva, *A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*, p. 29-37 (São Paulo: Malheiros 2005); Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários - v. II.*, p. 275-283 (Rio de Janeiro: Renovar 2005).

É verdade que há vozes que afirmam que a não dupla tributação foi superestimada e que, em alguns casos, a dupla tributação pode ser ainda mais justa do que a não dupla tributação. Essa posição tem sido defendida por autores como Tarcísio Diniz Magalhães.¹⁴⁹ Comentaremos sua posição no próximo capítulo.

A OCDE, desde o seu relatório sobre a tributação das *partnerships*, inclui no âmbito de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação, além da prevenção da dupla tributação, a prevenção da dupla não-tributação.¹⁵⁰ Esse objetivo tornou-se mais claro após o Projeto BEPS e, atualmente, está estabelecido nos preâmbulos do Modelo da OCDE e do Modelo da ONU, como vimos na introdução deste capítulo.

No entanto, é preciso concordar com Michael Lang quando afirma que evitar a dupla não tributação não é um dos objetivos dos tratados de dupla tributação.¹⁵¹ De fato, parece-nos que a dupla não-tributação é uma consequência da falta de harmonia hermenêutica no campo das convenções fiscais, e não um problema internacional que se pretenda resolver por meio da celebração de convenções bilaterais de dupla tributação – pelo menos para aqueles que seguem os modelos da OCDE e da ONU.¹⁵²

149 Tarcísio Diniz Magalhães, *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*, p. 159-172 (Belo Horizonte: Casa do Direito 2020).

150 OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, p. R(15)-20/21 in OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*. - v. II. (Paris: OECD 2000), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital_9789264189409-en#page1 (acesso 26 Junho 2022). Sobre a não dupla tributação, ver: Alexandre Alkmin Teixeira, *Dupla Não-Tributação: Entre o Poder de Tributar e as Convenções Internacionais em Matéria Fiscal*, p. 241-270 in Heleno Tórres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* - v. IV (São Paulo: Quartier Latin 2007).

151 Michael Lang, *General Report*, v. 89a, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Double Non-taxation*, p. 81 (Deventer: Kluwer Law International 2004).

152 Segundo Alberto Xavier, essa afirmação é particularmente verdadeira em relação aos tratados firmados pelo Brasil. Em suas palavras, “pode-se afirmar que, para o Brasil, a dupla não tributação não é considerada um objetivo a ser alcançado por meio de tratados tributários. De fato, não apenas tal objetivo não está incluído no título ou em qualquer outra passagem dos textos da convenção, mas o Brasil favoreceu ativamente a adoção de cláusulas de crédito correspondente e de *tax sparing*, que privilegiam o efeito de incentivos econômicos ao investimento estrangeiro e não o objetivo de evitar a dupla não tributação” (Alberto Xavier,

Nosso ponto aqui é que a prevenção da dupla não tributação não é um objetivo em si dos tratados fiscais bilaterais. Em outras palavras, divergências na interpretação dos tratados fiscais podem levar à dupla não tributação – bem como à dupla tributação. Por outro lado, os tratados não são assinados para garantir a plena aplicação das leis tributárias domésticas.

Vale ressaltar que os preâmbulos das Convenções Modelo alegam que os tratados não devem criar oportunidades de não tributação ou de redução da tributação por meio de elisão ou evasão fiscal. Em outras palavras, esse trecho dos preâmbulos **tem mais a ver com a prevenção do uso indevido da convenção do que com a dupla não tributação *per se*.**

Por último, se a prevenção da dupla não-tributação não é um objetivo das convenções fiscais bilaterais, não se pode dizer o mesmo das convenções fiscais multilaterais. Por exemplo, uma grande parte da convenção multilateral baseada na Ação 15 do Projeto BEPS é dedicada a evitar a dupla não tributação. Comentaremos este tópico no capítulo 9.

Portanto, eliminar a dupla não-tributação pode ser um objetivo desses tratados fiscais multilaterais. No entanto, não parece que a mesma coisa possa ser dita pelas convenções bilaterais.

3. PARTILHA DAS RECEITAS FISCAIS ENTRE OS ESTADOS CONTRATANTES

Como vimos defendendo,¹⁵³ podemos dizer que o principal objetivo de uma convenção fiscal, ao concretizar o princípio da não dupla tributação, é a partilha das receitas fiscais entre os Estados contratantes, uma vez que esta parece ser a única finalidade que não pode ser alcançada através da adoção de medidas unilaterais pelos Estados.¹⁵⁴ Nas palavras de Mercedes Peláez Marques:

[Brazilian Report], v. 89a, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Double Non-taxation*, p. 227 (Deventer: Kluwer Law International 2004).

153 Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Tax Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 9-12 (Amsterdam: Kluwer 2009).

154 Nas palavras de Celso Cláudio Hildebrand e Grisi Filho, “no espírito dos tratados bilaterais para evitar a dupla tributação, resta o objetivo de que os países signatários negociem soluções para distribuir entre si o direito de tributar os

“O principal objetivo das CDTs, segundo V. González Poveda, é estabelecer regras para a repartição dos impostos a que se refere, delimitando a potestade tributária de cada Estado para uma renda determinada ou a um elemento patrimonial concreto. Com efeito, o mecanismo essencial das CDTs consiste em atribuir a cada um dos Estados contratantes o direito de tributar determinadas categorias de rendas ou elementos patrimoniais, com caráter de preferência sobre o outro Estado ou com exclusão do direito deste a submetê-las à tributação.”¹⁵⁵

A alocação de receitas fiscais nas convenções tributárias está envolta em controvérsia, especialmente quando o tratado é celebrado entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Com efeito, é um fato reconhecido que, no caso de convenções fiscais celebradas entre países desenvolvidos, que são, simultaneamente e de forma equilibrada, importadores e exportadores de capitais, é possível alcançar um equilíbrio razoável na partilha das receitas fiscais.

No entanto, no caso de tratados celebrados entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento, a repartição das receitas fiscais

diversos tipos de renda e, conseqüentemente, que adotem conjuntamente uma determinada política fiscal recíproca.

Assim, existem três métodos principais à disposição desses tratados de negociação para evitar a dupla tributação, a saber: (i) tributar a renda estrangeira sem limitação; (ii) tributar até uma alíquota máxima ou (iii) não tributar a renda estrangeira.” Celso Cláudio de Hildebrand e Grisi Filho, *Uma Perspectiva Econômica sobre a Negociação das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla-Tributação*, v. 4, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 51 (São Paulo: Quartier Latin Out 2006).

155 Mercedes Peláez Marques, *El Convenio Hispano-Argentino*, p. 15 (Buenos Aires: Quorum 1998). Ver, também: Franco Roccagiatia, *Proposte di semplificazione delle procedure applicative delle Convenzione per evitare le doppie imposizioni*, p. 438 in Victor Uckmar & Carlo Garbarino (Eds.), *Aspetti Fiscali delle Operazioni Internazionali* (Milano: EGEA 1995); David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 4 (London: Sweet & Maxwell, 1985); Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 214 (Deventer: Kluwer Law International 1989); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 3 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); Joseph Isenbergh, *International Taxation*, p. 230 (New York: Foundation Press 2005); Roberto França de Vasconcellos, *Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, v.1, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 155-156 (São Paulo: Quartier Latin Out 2005); Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 31 (Milano: IPSOA 2005).

torna-se complexa, em razão da concorrência entre o país de fonte do rendimento e o país de residência do beneficiário da renda.¹⁵⁶

Como já mencionado, o modelo das Nações Unidas foi elaborado com o objetivo de representar uma melhor divisão de receitas entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, como pode ser inferido da introdução de seu Manual para a Negociação de Tratados Fiscais Bilaterais entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento:

“Os tratados bilaterais foram negociados à luz de várias políticas monetárias, fiscais, sociais e outras relevantes para as partes negociadoras. A conclusão de um tratado entre dois países desenvolvidos é facilitada por seus níveis de desenvolvimento aproximadamente semelhantes, de modo que os fluxos recíprocos de comércio e investimento – e, portanto, o respectivo ganho ou perda de receita para as partes, decorrente da redução de impostos sobre esses fluxos – têm sido relativamente iguais em magnitude. A presunção de vantagens e sacrifícios recíprocos iguais, subjacente aos tratados entre países desenvolvidos, não é válida quando as partes negociadoras estão em estágios muito diferentes de desenvolvimento econômico.”¹⁵⁷

Embora seja evidente que os tratados fiscais são importantes como mecanismos de repartição de receitas tributárias, há também algo mais envolvido nesse campo. É uma arena na qual os países agem para proteger seus próprios interesses fiscais e, não raramente, colocam esses interesses à frente da construção de um sistema tributário internacional mais justo.¹⁵⁸ No entanto, é inquestionável que os tratados tributários poderiam desempenhar um papel diferente na superação das

156 Ver: Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 3 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 4 (London: Sweet & Maxwell 1985).

157 United Nations, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, p. 1-5 [Paragraph 15 of the Introduction] (New York: UN 2003), <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/Manual%20for%20the%20Negotiation%20of%20Bilateral%20Tax%20Treaties%20between%20Developed%20and%20Developing%20Countries.pdf> (acesso 26 Junho 2022). Ver, também: Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 66 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); United Nations, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries 2019* (New York: UN 2019), <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/manual-bilateral-tax-treaties-update-2019.pdf> (acesso 26 Junho 2022)

158 Sobre esse tópico, ver: Allison Christians & Laurens van Apeldoorn, *Tax Cooperation in an Unjust World* (Oxford: Oxford University Press 2021).

desigualdades entre os países. Portanto, essa é uma área em que a tributação internacional poderia ser usada para promover o crescimento no mundo em desenvolvimento.¹⁵⁹

O reconhecimento de que as convenções fiscais são, antes e acima de tudo, instrumentos de repartição das receitas fiscais traz à tona um aspecto relevante para efeitos da sua interpretação.

159 Esse aspecto dos tratados fiscais pode ser inferido da seguinte passagem de Fernando Sainz de Bujanda, que, embora longa, vale a pena transcrever na íntegra: “O contraste entre as tendências mencionadas é poderoso. Enquanto alguns autores enfatizam a *função limitativa da soberania estatal*, que é cumprida por meio das regras do Direito Tributário Internacional, outros pensam que a finalidade concreta e indispensável desse Direito é justamente a *confirmação positiva dos princípios que fortalecem o poder do Estado*. O contraste não é, no entanto, puramente doutrinário. Tem raízes mais profundas, de caráter essencialmente político. A noção de Direito Tributário Internacional, como limitação da soberania impositiva dos Estados, está a serviço de uma tese política e econômica: a conveniência de favorecer o comércio internacional e o investimento de capital sem o risco de incorrer em dupla tributação. A doutrina voltada para o fortalecimento do poder tributário do Estado está a serviço de uma tese política e econômica radicalmente oposta: a conveniência de proteger os Estados economicamente mais fracos (*sous arriérés*, para usar a terminologia atualmente em voga), contra as grandes potências e contra o capitalismo internacional. A explicação para esse fenômeno é clara. Os problemas modernos da tributação internacional não têm uma dimensão técnica ou jurídica simples; eles são, como já foi dito, essencialmente políticos. De fato, o capitalismo moderno, em seu processo de concentração máxima, adota formas jurídicas que lhe permitem manejar e explorar as riquezas de países com pouco desenvolvimento político sem cair na órbita da soberania fiscal dos Estados em que as riquezas aparecem fisicamente. As holdings e as organizadas como ‘rede de sociedades’ constituem a forma jurídica que permite a realização destes objetivos. Mas como o domicílio dessas entidades pode ser escolhido livremente por elas, o procedimento para escapar da soberania fiscal do Estado em que as riquezas exploradas estão fisicamente localizadas consiste, logicamente, em estabelecer um domicílio em Estados que, em razão de sua estrutura social, política e econômica peculiares, concedem as maiores vantagens fiscais a essa classe de entidades. O conflito entre o princípio da territorialidade, segundo o qual o capital e os rendimentos estão sujeitos à tributação no país de fonte, e o princípio de residência, segundo o qual o direito ao imposto é exercido pelo Estado em que reside legalmente a pessoa física ou a sociedade exportadora dessas riquezas, não é, portanto, uma questão puramente teórica, mas sim uma expressão da luta dramática entre o capitalismo internacional, que busca expansão e dominação, e a soberania dos chamados Estados fracos ou atrasados. A missão do novo Direito Tributário Internacional deve consistir em harmonizar ambos os princípios, inspirados em critérios de justiça internacional.” Fernando Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho* - v. I., p. 471-472 (Madrid: Instituto de Estudios Políticos 1975).

De fato, não é incomum que especialistas e profissionais leiam as convenções tributárias sob uma perspectiva centrada no contribuinte, como se o tratado fosse, principalmente, um instrumento para sua proteção.

No entanto, como os tratados fiscais são instrumentos de repartição de receita entre os Estados, também podem ser vistos sob uma perspectiva centrada no Estado. Com isso, quero dizer que, uma vez que os Estados renunciam a seus poderes tributários ao assinarem um tratado, podem garantir que sua renúncia seja aplicada apenas nos casos previstos no tratado.

Uma situação interessante em que se manifesta essa perspectiva centrada no Estado dos tratados fiscais está relacionada à inclusão do teste de propósito principal (*Principal Purpose Test - PPT*) nos tratados fiscais. De acordo com o artigo 29 9(9), do Modelo da OCDE:¹⁶⁰

“9. Não obstante as outras disposições da presente convenção, não será concedida qualquer vantagem ao abrigo da presente convenção relativamente a um elemento de rendimento ou de capital **se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias pertinentes, que a obtenção dessa vantagem foi um dos principais objetivos de qualquer acordo ou transação** que tenha resultado direta ou indiretamente nesse benefício, a menos que se demonstre que a concessão desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições pertinentes desta Convenção.”¹⁶¹

Uma abordagem centrada no contribuinte na interpretação do tratado pode resultar em uma posição que alegue que esse dispositivo restringe injustificadamente os direitos dos contribuintes no planejamento tributário. Por outro lado, uma abordagem centrada no Estado pode levar à conclusão de que, ao assinar um tratado, os Estados renunciam a seus direitos tributários sobre pessoas e situações em que eram autorizados a tributar. Assim, *pacta sunt servanda* exige apenas que os Estados contratantes cumpram as obrigações que realmente assumiram, que podem ser restringidas em casos de planejamento tributário agressivo.

Em essência, a cláusula PPT é um dispositivo que permite às partes de um tratado não a aplicar, sem incorrer em sanções. Portanto, deve

¹⁶⁰ O artigo 29 (9) da Convenção-Modelo da ONU estabelece essa mesma disposição.

¹⁶¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. 50 (Paris: OECD 2017).

ser interpretado sob a perspectiva do Estado. Ela permite que os Estados renunciem aos direitos tributários apenas quando não se identificar um planejamento tributário agressivo.

Esse objetivo terá impacto significativo na interpretação do tratado. De fato, na criação de uma regra internacional, pautada por um texto de tratado, o intérprete não pode defender um significado que permita espaço para o planejamento tributário agressivo.

Nesse sentido, quando se reconhece que não existe um tratado que viabilize o planejamento tributário agressivo, tem-se que aceitar que, considerando toda a gama de interpretações possíveis de um dispositivo, prevalece a interpretação que garante que um tratado não seja usado indevidamente.

4. INCENTIVO AOS INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS (SEGURANÇA JURÍDICA E ESTABILIDADE EM MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO DO INVESTIMENTO ESTRANGEIRO)

Um dos propósitos dos tratados fiscais é assegurar a segurança jurídica para investimentos estrangeiros, por meio da previsibilidade das regras aplicáveis, a fim de evitar a dupla tributação da renda.¹⁶²

Como mencionado anteriormente, citando um texto de David R. Davies,¹⁶³ é possível que existam situações em que a dupla tributação seja evitada pelo uso de medidas unilaterais, de modo que a convenção se torne irrelevante para fins de evitar a dupla tributação, que não ocorreria mesmo se a convenção não existisse.

No entanto, mesmo em tais circunstâncias, os tratados fiscais desempenham um papel muito importante ao permitir que os investidores estrangeiros prevejam as regras tributárias e a consequente estabilidade de suas operações. Nas palavras de Brian J. Arnold e Michael McIntyre, “um dos efeitos mais importantes dos tratados fiscais é fornecer certeza aos contribuintes. A certeza quanto às consequências fiscais do

162 Cf. Heleno Taveira Tôrres, *A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro*, v. 83, *Revista de Direito Tributário*, p. 10 (São Paulo: Malheiros 2002); Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 55 (The Netherlands: IFA 1993).

163 David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 4 (London: Sweet & Maxwell 1985).

investimento transfronteiriço é um fator importante para facilitar o investimento.”¹⁶⁴

Nesse contexto, uma vez que têm por efeito garantir a segurança jurídica na tributação das operações com não residentes, as convenções fiscais devem possibilitar investimentos por meio da redução dos riscos fiscais relacionados às operações transfronteiriças.

Como corretamente aponta Roberto França de Vasconcellos, há aqui uma dupla intenção, dependendo do ponto de vista considerado, seja o do importador ou o do exportador de capitais. No primeiro caso, a celebração de convenção tributária tem o efeito de estimular a participação do Estado no comércio internacional, enquanto, no segundo, a maior preocupação é a proteção da segurança jurídica do investidor.¹⁶⁵

Fabian Barthel, Matthias Busse, Richard Krever e Eric Neumayer argumentam ainda que, em geral, a principal razão para os países importadores de capital assinarem tratados fiscais é que “eles acreditam que a celebração de tratados os tornará uma jurisdição mais atraente para o IED”.¹⁶⁶

Embora não seja fácil provar o nexos entre um tratado tributário e o investimento estrangeiro direto, parece indiscutível que incrementar ou viabilizar esse investimento seja um dos principais objetivos dessas convenções internacionais.

Em certa medida, esse objetivo está ligado à prevenção da dupla tributação. Uma das formas pelas quais o fomento aos investimentos estrangeiros diretos se cristaliza como consequência de um tratado bilateral é a eliminação da dupla tributação.

164 Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p. 106 (2. ed., The Hague: Kluwer Law International 2002).

165 Roberto França de Vasconcellos, *Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, v. 1, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 172, 176 (São Paulo: Quartier Latin Out 2005).

166 Fabien Martel, et. al., *The Relationship Between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment*, p. 5 in Michael Lang, et. al. (Eds.), *Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics* (Amsterdam: IBFD 2010). Ver, também: Wangko Ngantung, *Tax Treaties and Developing Countries*, p. 539 in Raffaele Petruzzi & Karoline Spies (Eds.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (Wien: Linde 2014); Alex J. Easson, *Taxation of Foreign Direct Investment: An Introduction*, p. 15-19 (The Netherlands: Kluwer 1999); Alex J. Easson, *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, p. 52-61 (The Netherlands: Kluwer 2004).

Portanto, ao interpretar um tratado, deve-se ter em mente que ele visa a aumentar o comércio de bens, serviços, bens intangíveis etc. entre os Estados contratantes. Uma interpretação de um tratado que tenha o impacto oposto certamente deve ser objeto de revisão.

5. REALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

O princípio da não discriminação estabelece como objetivo que pessoas físicas ou jurídicas não sejam discriminadas em razão de sua nacionalidade.¹⁶⁷

Assim, pretende-se que os Estados não utilizem a nacionalidade como critério discriminatório para fins fiscais. Nas palavras de Heleno Tôrres:

“Sobre suas características, mostra-se, o princípio da não-discriminação, como sendo um preceito vinculante para os Estados que o contemplem, quanto à criação ou aplicação de normas que tenham por finalidade entabular restrições de natureza tributária para os nacionais de outro Estado. Descortina-se, assim, a natureza de instrumentalidade do princípio da não-discriminação, na garantia de aplicação de um tratamento fiscal equivalente para os nacionais de um e do outro Estado signatário. Sendo instrumental, descabe falar de um valor absoluto que lhe possa servir como único conteúdo possível, porquanto o tratamento discriminatório praticado contra nacionais do outro Estado signatário pode manifestar-se por vários modos, pois tratar de maneira distinta situações similares ou situações diversas de modo igual, a partir de uma análise de comparabilidade, pode tanto demonstrar a presença de uma discriminação, como de uma restrição, ou mesmo de nenhuma das duas.”¹⁶⁸

Um dos propósitos dos tratados fiscais consiste na aplicação do princípio da não discriminação, alcançado por meio da regra prevista no

167 Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 245-251 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015); Alessandra Okuma, *Não Discriminação no Direito Tributário Internacional*, p. 63-141 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2020); Heleno Taveira Tôrres, *Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento*, p. 108-109 in Heleno Tôrres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* (São Paulo: Quartier Latin 2003); Michael J. Graetz, *Foundations of International Income Taxation*, p. 436 (New York: The Foundation Press 2003).

168 Heleno Tôrres, *Capital estrangeiro e o princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais*, v. 87, *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 45-46 (São Paulo: Dialética Dez 2002).

artigo 24 das Convenções Modelo da OCDE e da ONU, comentada no capítulo 3 a seguir.¹⁶⁹

Como apontado por Kees van Raad, essa disposição “compreende quatro normas distintas contra o tratamento tributário menos favorável: uma que proíbe o tratamento menos favorável baseado na nacionalidade estrangeira (parágrafo 1º) e três que proíbem o tratamento menos favorável baseado na não residência, tanto de forma direta (parágrafo 3º) quanto indireta (parágrafos 4º e 5º). A discriminação será *indiretamente* baseada na não residência se o tratamento menos favorável for sofrido não pela própria pessoa não residente, mas por um terceiro”.¹⁷⁰

6. PREVENÇÃO DA EVASÃO FISCAL E DO PLANEJAMENTO FISCAL AGRESSIVO

Outro objetivo dos tratados fiscais é evitar a evasão fiscal.¹⁷¹ Como aponta David R. Davies, “enquanto, por um lado, as operações comer-

169 Ver: Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 179-182 (2nd ed., Richmond: Richmond 2005); Joaquín de Arespachaga, *Planificación Fiscal Internacional*, p. 391-395 (2. ed., Madrid: Marcial Pons 2002); Néstor Carmona Fernández, *No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de Información*, p. 579-584 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001); Fabrizio Amatucci, *El Tratamiento Discriminatorio en el Modelo OCDE (art. 24)*, p. 59-99 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. II.*, p. 59-99, Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis, 2003); Michael Lang, *Os trabalhos da OECE e da OCDE para a criação das vedações de discriminação*, v. 3, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 221-241 (São Paulo: Quartier Latin Jun 2006); Pietro Adonnino, *General Report*, v. 78b, *IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Non-discrimination rules in international taxation*, p. 34-40 (Deventer: Kluwer Law International 1993); Claudio Sacchetto, [Italian Report], v. 78b, *IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Non-discrimination rules in international taxation*, p. 493-500 (Deventer: Kluwer Law International 1993).

170 Kees van Raad, *Não-discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais* [Tradução Flávio Rubinstein], v. 19, *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, p. 52 (São Paulo: Dialética 2005).

171 Ver: Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 214 (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989); Fernando Serrano Antón, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*, p. 119 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios

ciais internacionais estão expostas ao risco de estarem sujeitas a dupla (ou mesmo múltipla) tributação, por outro lado, essas atividades também podem apresentar oportunidades de elisão ou evasão fiscal”.¹⁷²

Uma análise interessante é apresentada por Philip Baker, para quem, apesar da evidente dependência dos Estados em relação aos impostos, sua cobrança continuará a ser uma atividade impopular, de modo que se pode esperar que a elisão fiscal e até mesmo a evasão continuem presentes.¹⁷³ Assim, nas palavras do estudioso britânico, “um dos papéis da tributação internacional do século XXI é o de dar assistência às autoridades fiscais no combate à evasão fiscal, como também ajudá-las na determinação da linha divisória entre a elisão fiscal aceitável e inaceitável”.¹⁷⁴

Um dos mecanismos convencionais de prevenção da evasão fiscal é a troca de informações, conforme o artigo 26 das Convenções Modelo da OCDE e da ONU.¹⁷⁵

Financieros 2001); Gerd W. Rothmann, *Bitributação Internacional*, p. 138 in Antonio Roberto Sampaio Dória & Gerd W. Rothmann (Eds.), *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual* (Belém: CEJUP 1983); Gerd W. Rothmann, *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, p. 87 [Tese Doutorado] (São Paulo: Universidade de São Paulo 1978); Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 149 (Milano: IPSOA 2005); Bruno Gouthière, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, p. 24 (Paris: Editions Francis Lefebvre 1989).

172 David R. Davies, *Principles of International Double Taxation Relief*, p. 6 (London: Sweet & Maxwell, 1985). Sobre planejamento tributário internacional, ver: Gilberto de Castro Moreira Júnior, *Elisão Fiscal Objetiva no Âmbito Internacional*, p. 49-62 in Marcelo Magalhães Peixoto & José Maria Arruda de Andrade (Eds.), *Planejamento Tributário*, (São Paulo: MP Editora 2007).

173 Philip Baker, *A Tributação Internacional no Século XXI*, Tradução Elise M. Sakane, v. 19, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 43-44 (São Paulo: Dialética 2005). Para razões que levam os contribuintes a não se sentirem inclinados a cumprir com suas obrigações fiscais, ver: Günter Schmolders, *The Psychology of Money and Public Finance*, p. 157-210, Translation by Iain Grant & Karen Green (New York: Palgrave Macmillan 2006); Sergio André Rocha, *Ética da Administração Fazendária e Processo Administrativo Fiscal*, p. 613-616 in Sergio André Rocha, *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho* (São Paulo: Quartier Latin 2007).

174 Philip Baker, *A Tributação Internacional no Século XXI* [Tradução Elise M. Sakane], v. 19, *Revista Direito Tributário Atual*, p. 44, (São Paulo: Dialética 2005).

175 Cf. Tulio Rosembuj, *Derecho Fiscal Internacional*, p. 261 (Barcelona: El Fisco 2001); Caroline Docclo, *Exchange of Information, European Taxation*, p. 314 (Amsterdam: IBFD Aug 1999); Bruno Gangemi, *General Report*, v. 75b, IFA.

As convenções para evitar a dupla tributação não só incluem mecanismos de transparência, como também não podem ser interpretadas como instrumento de evasão fiscal.

Até mesmo as próprias convenções fiscais podem ser usadas de maneira indevida,¹⁷⁶ sendo a principal forma de abuso denominada *treaty shopping*,¹⁷⁷ ou o uso indevido do tratado, que, nas palavras de Rosenbuj, “indica o uso de uma convenção de dupla tributação por parte de uma entidade corporativa, pessoa física ou jurídica que não tem o direito legal de fazê-lo”.¹⁷⁸

Cahiers de Droit Fiscal International: International mutual assistance through exchange of information, p. 26-27 (Deventer: Kluwer Law International 1990); Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 205-206 (Milano: IPSOA 2005); Elidie Palma Bifano, *O Planejamento Tributário Internacional e as Boas Práticas de Governança Corporativa nas Empresas*, v. 5, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 81 (São Paulo: Quartier Latin 2007). Como escreve Victor Uckmar: “O objetivo de tais convenções sofreu uma evolução notável. Com efeito, pode afirmar-se que, atualmente, os Estados celebram acordos para evitar a dupla tributação dos rendimentos, com o objetivo também de combater a evasão fiscal. Para atingir este objetivo, as convenções normalmente contêm regras que preveem o intercâmbio de informações entre as autoridades competentes dos Estados contratantes, necessário para a prevenção de fraudes ou para a aplicação de regras *ad hoc* contra a evasão fiscal, em função dos impostos objeto do acordo.” Victor Uckmar, *Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, p. 95 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I*, Translation by Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis 2003). No que diz respeito ao intercâmbio de informações, ver: Eduardo Jobim, *A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional*, p. 475-508 in Heleno Tôrres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. IV* (São Paulo: Quartier Latin 2007).

176 Ver: Victor Uckmar, *Introducción*, p. 8 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I*, Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis 2003).

177 De acordo com Pasquale Pistone, embora o *treaty shopping* seja o caso mais frequente de abuso de CDTs, ele não pode ser considerado a única fonte, pois o abuso também ocorre quando se recorre a operações triangulares e a *rule shopping*. Ver: Pasquale Pistone, *El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal*, p. 122 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. II*, Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis 2003).

178 Tulio Rosenbuj, *Fiscalidad Internacional*, p. 111 (Madrid: Marcial Pons 1998). Veja também o seguinte trabalho do autor sobre o assunto: Tulio Rosenbuj, “*Treaty Shopping*”: *El Abuso do Tratado*, p. 156-180 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. II*, Translation by Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis 2003). Como aponta Hermes Marcelo Huck: “O abuso dos

O Projeto BEPS tornou esse tópico ainda mais relevante, com sua Ação 6 voltada à prevenção da concessão de benefícios do tratado em circunstâncias inadequadas. Nesse caso, a convenção tenta desarmar uma ‘bomba’ que ela própria aciona, uma vez que é a própria existência do tratado que gera a oportunidade de planejamento tributário.

O Relatório da Ação 6 do BEPS propõe uma “abordagem em três frentes” para lidar com o *treaty shopping*, como se segue.

“Em primeiro lugar, será incluída nos tratados fiscais uma declaração clara de que os Estados Contratantes, ao celebrarem um tratado, desejam evitar a elisão fiscal e, em particular, pretendem evitar a criação de oportunidades para o *treaty shopping*.

Em segundo lugar, uma regra anti-abuso específica baseada nas disposições de limitação de benefícios [LOB] incluídas em tratados celebrados pelos Estados Unidos e alguns outros países (a ‘regra LOB’) será incluída no Modelo da OCDE. Essa regra específica abrangerá um grande número de situações de *treaty shopping* com base na natureza jurídica, na propriedade, e nas atividades gerais dos residentes de um Estado Contratante [ver subsecção A.1, (a), (i) abaixo].

Em terceiro lugar, a fim de abordar outras formas de abuso de tratados, incluindo situações de *treaty shopping* que não seriam cobertas pela regra LOB descrita no ponto anterior (como certos acordos de financiamento

tratados de bitributação tem sido combatido, posto que o conceito e a finalidade dos próprios tratados mantêm-se íntegros por força de sua extrema utilidade no processo de organização econômica internacional. Na realidade, os acordos de bitributação são negociados e firmados pelos Estados em base de reciprocidade, e sua finalidade precípua é a de conceder vantagens de natureza tributária às pessoas físicas e jurídicas domiciliadas ou sediadas nos territórios dos respectivos Estados contratantes. Não se prevê na concepção desses tratados estender seus benefícios a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, não residentes nos citados territórios. Entretanto, quando terceiros, sem vínculos de conexão com os Estados partes nos tratados contra bitributação, incluem em seus negócios um elemento intermediário, com a exclusiva finalidade de beneficiar-se das vantagens do tratado, ocorre o *treaty shopping*. Configurar-se-ia, assim, o *treaty shopping* quando um contribuinte, não incluído entre os beneficiários de um tratado, estrutura seus negócios, interpondo entre si e a fonte dos rendimentos uma pessoa ou um estabelecimento permanente que faz jus àqueles benefícios.” Hermes Marcelo Huck, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, p. 247-248 (São Paulo: Saraiva 1997). Em relação ao *treaty shopping*, ver também: Heleno Tórres, *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, p. 323-336 (São Paulo: Revista dos Tribunais 2001); Edison Carlos Fernandes, *Considerações sobre Planejamento Tributário Internacional*, p. 20-22 in Marcelo Magalhães Peixoto & José Maria Arruda de Andrade (Eds.), *Planejamento Tributário* (São Paulo: MP Editora 2007).

estruturado), uma regra anti-abuso mais geral baseada nos principais objetivos das transações ou acordos (o teste de propósitos principais ou regra ‘PPT’) será incluída no modelo da OCDE. Essa regra incorporará os princípios já refletidos nos parágrafos 9.5, 22, 22.1 e 22.2 do Comentário ao Artigo 1, segundo os quais os benefícios de um tratado fiscal não devem estar disponíveis quando um dos principais objetivos dos acordos ou transações é garantir um benefício sob um tratado fiscal e, obter esse benefício. Nessas circunstâncias, seria contrário ao objeto e propósito das disposições relevantes do imposto tratado [ver subseção A.1 (a) (ii) abaixo].”¹⁷⁹

Como as regras de LOB (limitação de benefícios) já existem há algum tempo,¹⁸⁰ a maior inovação das recomendações da OCDE foi a já mencionada cláusula PPT.¹⁸¹ De acordo com essa regra, o tratamento previsto no acordo tributário deve ser negado se tiver sido obtido como uma das principais finalidades do arranjo ou da transação que tenha resultado, direta ou indiretamente, em tal benefício.¹⁸²

179 OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, p. 18-19 (Paris: OECD 2015). Ver: Luc De Broe & Joris Luts, *BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*, v. 43 (2), *Intertax*, p. 124 (Amsterdam: Kluwer 2015).

180 Conforme apontado por Félix Alberto Vega Borrego, “O objetivo dessas cláusulas é limitar o acesso ao regime das CDTs, a fim de impedir sua aplicação no caso de conduta de *treaty shopping*. De acordo com as LOBs, as CDTs só devem ser aplicadas no caso de o contribuinte ter obtido renda do Estado de residência para fins comerciais reais ou de o contribuinte ter nexo suficiente com o Estado de residência.

Estas são as duas ideias básicas sobre as quais se fundam os LOBs. As regras não fazem suposições relativas à tributação atual da renda no Estado de residência. Embora este critério possa aparecer nas cláusulas às vezes, não é decisivo para a aplicação do tratado, desde que uma das duas condições mencionadas anteriormente seja atendida.” Félix Alberto Vega Borrego, *Limitation of Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, p. 92 (The Netherlands: Kluwer 2006).

181 Sobre o assunto do PPT, ver: Marcus Livio Gomes, *The Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2021).

182 OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, p. 54-55 (Paris: OECD 2015), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1 (acesso 29 Junho 2022). Ver, também: Ana Paula Dourado, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, v. 43(1), *Intertax*, p. 55 (Amsterdam: Kluwer 2015); Erik Pinetz, *Use of a Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse*, p. 271-301 in Michael Lang et. al. (Eds.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposal to Revise the OECD Model Convention* (Wien: Linde 2016).

Esse tema levanta discussões interessantes. De fato, para determinar o que são “circunstâncias inadequadas”, é preciso primeiro definir o que são “circunstâncias apropriadas”. Essa tarefa leva à determinação das funções de um tratado tributário que podem variar entre a perspectiva de um país desenvolvido e a de um país em desenvolvimento.

De fato, como observam Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takanaka, alguns argumentam que, no caso das políticas tributárias dos países em desenvolvimento, o *treaty shopping*,¹⁸³ como instrumento de atração de investimentos estrangeiros, pode ser considerado um dos objetivos de um tratado. Em suas palavras:

“Consequentemente, parece que a atração efetiva de tecnologia e investimento estrangeiro para um país que concede os benefícios de um tratado fiscal a uma pessoa que (i) não tem direito a tais benefícios e (ii) obtém indiretamente tais benefícios por meio do uso de uma entidade genuína e produtiva (que de outra forma se qualificaria como residente de um dos Estados contratantes), não é contrária aos objetivos e propósitos dos tratados de imposto de renda e, portanto, não deve ser considerada um abuso (‘uso indevido’) do tratado específico.

183 Reconhece-se que as convenções podem ser usadas de forma ilegítima, e a principal forma de abuso é o chamado *treaty shopping* (ou seja, o uso indevido do tratado) que, nas palavras de Rosembuj, “indica o uso de uma convenção de dupla tributação por uma pessoa jurídica, uma pessoa física ou um sujeito de direito que, categoricamente, carece de legitimidade para fazê-lo”. Tulio Rosembuj, *Fiscalidad Internacional*, p. 111 (Madrid: Marcial Pons 1998). Assim, Luc De Broe afirma que, “o comércio de tratados diz respeito a uma situação em que uma pessoa que não tem direito aos benefícios de um tratado fiscal faz uso de outra pessoa (normalmente jurídica) para obter os benefícios do tratado que não estão disponíveis diretamente para ela.” Ver: Luc de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, p. 10 (Amsterdam: IBFD 2008).

Em concordância com esses autores, Luís Eduardo Schoueri afirma que “o Treaty shopping ocorre quando, para obter benefícios de um acordo para evitar a dupla tributação, um contribuinte que, a princípio, não teria direito aos seus benefícios, estrutura seus negócios, interpondo uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que tem direito a esses benefícios, entre si e a fonte de renda.” Luís Eduardo Schoueri, *Planejamento Fiscal Através dos Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*, p. 21 (São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 1995). Heleno Tôres também analisou a matéria, afirmando que, “o Treaty shopping é o ato planejado de selecionar, dentre os tratados internacionais existentes para evitar a dupla tributação, aquele que melhor se adequa ao propósito de uma determinada operação que deve ser realizada [...]” Heleno Taveira Tôres, *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*, p. 324 (São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

Se a existência de uma estrutura de negócios legítima for verificada e, assim, aumentar os níveis de investimento e capital estrangeiro no país, não há razão para condenar o comportamento tanto do contribuinte (elisão fiscal) quanto desse estado (tolerando acordos de *treaty shopping*).

Nesse sentido, a decisão da Suprema Corte da Índia no caso *Azadi Bachao Andolan* é paradigmática. Embora uma análise abrangente do caso esteja além do escopo deste artigo 25, uma breve visão geral oferece uma contribuição valiosa para a discussão. Neste caso, a possibilidade de utilizar a convenção fiscal entre as Ilhas Maurício e a Índia para atrair investimento e capital estrangeiros foi expressamente reconhecida pelas autoridades indianas, apesar de os benefícios da convenção terem sido indiretamente concedidos a residentes em países terceiros que tinham utilizado estruturas criadas com o único objetivo de obter os benefícios da Convenção Índia-Ilhas Maurício.

A decisão da Suprema Corte da Índia tem o mérito de reconhecer que, sem uma regra específica de limitação de benefícios no tratado Índia-Ilhas Maurício, seus benefícios devem ser concedidos a partes que, de uma perspectiva formal, podem ser consideradas residentes de um dos estados contratantes e, portanto, têm direito aos benefícios do tratado. [...]”¹⁸⁴

Esses comentários de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano lançam uma nova luz sobre os debates sobre o chamado “uso indevido de tratados tributários” na perspectiva de um país em desenvolvimento. Esse entendimento tem sido apoiado por Luís Eduardo Schoueri há mais de uma década.¹⁸⁵

Considerar que prevenir o abuso, ou permiti-lo, é o objetivo final de um tratado terá um impacto significativo na sua interpretação. No atual estágio da tributação internacional, parece justo afirmar que o primeiro retrata com mais precisão os objetivos dos tratados tributários: eles visam criar mecanismos para evitar a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo – como a troca de informações e a assistência administrativa – e incluem disposições que dão aos Estados ferramentas para evitar seu uso indevido – como o beneficiário efetivo,

184 Paulo Ayres Barreto & Caio Augusto Takano, *The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective*, v. 43 (12), *Intertax*, p. 828 (Amsterdam: Kluwer 2015). Sobre esse assunto, ver, também: Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis, *Ação nº 6 do BEPS e a Prevenção de “Abusos”: Análise Crítica*, Marcus Lívio Gomes & Luís Eduardo Schoueri (Eds.), *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS - v. II*, p. 42-44 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).

185 Ver: Luís Eduardo Schoueri, *Tributação e Cooperação Internacional*, v. 16, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 62. (São Paulo: Dialética 2004).

as Cláusulas LOB e PPT. Portanto, um tratado deve ser interpretado considerando esses objetivos.

É importante destacar que o fato de uma convenção tributária não poder ser instrumentalizada para fins de evasão fiscal ou utilizada indevidamente não significa que os contribuintes não possam se beneficiar de vantagens fiscais imprevistas decorrentes da convenção.

Portanto, o fato de a prevenção de abusos ser um objetivo das convenções fiscais não pode ser transformado em critério para interpretar as convenções tributárias, sempre de maneira menos favorável aos contribuintes.

7. CONCLUSÃO

Nossa intenção neste capítulo não foi analisar em detalhes os objetivos dos tratados fiscais bilaterais, mas sim resumir os propósitos das convenções tributárias que deveriam – e não deveriam – ser considerados na interpretação desses tratados.

Por exemplo, uma vez que um dos objetivos dos tratados é evitar a dupla tributação, o processo de interpretação deve ser conduzido de modo a alcançar esse fim. Por outro lado, a menos que seja explicitamente estabelecido na convenção, evitar a dupla não tributação não é um de seus propósitos. Por conseguinte, na interpretação de um tratado, o intérprete não deve ter em conta o fato de uma interpretação poder conduzir a uma dupla não tributação.

Com efeito, a dupla não tributação pode decorrer de descasamentos legislativos entre os sistemas nacionais. Portanto, não é papel do intérprete de um tratado tributário bilateral superar tais descasamentos por meio da interpretação.

Há uma conexão clara entre o tópico deste capítulo e o do seguinte. Como os princípios tributários internacionais são normas que estabelecem objetivos a serem alcançados na maior medida possível, há alguma sobreposição entre princípios e objetivos, como demonstraremos no capítulo seguinte.

III.

PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO

1. Introdução. 2. A noção de princípio. 3. Princípios fiscais internacionais e sua regra de reconhecimento. 4. O princípio da transparência no direito tributário internacional. 5. O princípio da cooperação internacional. 6. O princípio da boa-fé. 7. O princípio da não dupla tributação. 8. O princípio da interpretação uniforme. 9. O princípio *arm's length*. 10. O princípio anti-abuso. 11. O princípio da não discriminação. 12. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Um dos elementos mais relevantes da interpretação é o axiológico, que leva em conta os princípios e valores que o intérprete deve considerar na construção de normas jurídicas a partir de textos normativos.

Nos sistemas jurídicos domésticos, não é incomum que alguns princípios sejam estabelecidos na constituição de um país ou em precedentes vinculantes de tribunais superiores. No entanto, esse não é o caso do direito tributário internacional.

É, no entanto, inegável que existam princípios jurídicos no campo da tributação internacional. Sua análise é relevante para o tema da interpretação dos tratados. No entanto, apesar de sua importância, eles raramente são estudados. Além disso, há pouca interconexão entre os estudos da tributação internacional e os da teoria geral do direito sobre a natureza e a eficácia dos princípios jurídicos.

Assim, o foco deste capítulo é apresentar uma breve análise dos princípios gerais do direito tributário internacional.

2. A NOÇÃO DE PRINCÍPIO

A teoria jurídica desenvolvida a partir da segunda metade do século XX buscou reagir ao positivismo jurídico que não conseguiu conter as graves violações dos direitos humanos ocorridas durante a Segunda Guerra Mundial. Como já mencionamos em outra oportunidade:

“Uma das principais características da teoria jurídica da segunda metade do século XX foi a retomada de uma abertura para suas interseções com os valores que permeiam as normas jurídicas. Com isso, buscava-se uma reação contra os modelos mais extremados do positivismo jurídico, que haviam encerrado a discussão quanto à validade das leis na sua adequação ao processo de elaboração previsto no ordenamento jurídico. Nas palavras de Gustav Radbruch, ‘esta concepção da lei e sua validade, que chamamos **Positivismo**, foi o que deixou sem defesa o povo e os juristas contra as leis mais arbitrárias, mais cruéis e mais criminosas. Torna equivalentes, em última análise, o direito e a força, levando a crer que só onde estiver a segunda estará também a primeira’.”¹⁸⁶

Esse movimento – que visa superar o formalismo jurídico – tem sido referido como **pós-positivismo**, definido por Luís Roberto Barroso

186 Sergio André Rocha, *Tributação Internacional*, p. 70 (São Paulo: Quartier Latin 2013).

como “a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada **nova hermenêutica** e a teoria dos direitos fundamentais”.¹⁸⁷

Um dos pilares do pós-positivismo é exatamente o distanciamento de um modelo jurídico baseado exclusivamente em regras, por meio do desenvolvimento de teorias que recuperam a relevância dos princípios.

Nesse contexto, “a força normativa dos princípios foi levada ao centro dos debates jurídicos contemporâneos pelos estudos de diversos autores que a transformaram em objeto de pesquisa”,¹⁸⁸ como Ronald Dworkin,¹⁸⁹ Karl Larenz,¹⁹⁰ Claus-Wilhelm Canaris,¹⁹¹ Robert Alexy,¹⁹² J. J. Gomes Canotilho¹⁹³ e Riccardo Guastini,¹⁹⁴ e Humberto Ávila.¹⁹⁵

No entanto, como destacado anteriormente, “o termo **princípio** é plurívoco. Isso, em si, não significa nenhum problema. Problemas só surgem a partir do momento em que o jurista deixa de perceber esse fato e passa a usar o termo como se todos os autores que a ele fa-

187 Luís Roberto Barroso, *Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)*, p. 27 in Luís Roberto Barroso (Ed.), *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas* (Rio de Janeiro: Renovar 2003). Ver, também: Albert Calsamiglia, *Postpositivismo*, v. 21, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, p. 201 (Alicante: Universidad de Alicante 1998).

188 Sergio André Rocha, *Tributação Internacional*, p. 71 (São Paulo: Quartier Latin 2013).

189 Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, p. 22-31 (Cambridge: Harvard University Press 1999).

190 Karl Larenz, *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*, p. 32-42, Traducción por Luis Díez-Picazo (Madrid: Civitas 1985).

191 Claus-Wilhelm Canaris, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, p. 76-102, Introdução e Tradução de A. Menezes Cordeiro (2. ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian Foundation 1996).

192 Robert Alexy, *A Theory of Constitutional Rights*, p. 44-110, Translation by Julian Rivers (Oxford: Oxford University Press 2010).

193 J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 1085-1111 (3. ed., Coimbra: Almedina 1999).

194 Riccardo Guastini, *Teoria Dogmatica delle Fonti*, p. 271-304 (Milano: Dott. A. Giuffrè Editore 1998).

195 Humberto Ávila, *Theory of Legal Principles*, p. 40 (The Netherlands: Springer 2007).

zem referência o fizessem de forma unívoca.”¹⁹⁶ Essa ressalva torna relevante delimitarmos o conceito de princípio que utilizaremos aqui, especialmente porque o impacto das discussões realizadas nas últimas décadas sobre os princípios jurídicos não parece ter influenciado significativamente o campo do direito internacional público ou do direito tributário internacional.

No âmbito do direito internacional público, observamos que o tema dos princípios é usualmente tratado apenas considerando o artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça,¹⁹⁷ que dispõe sobre os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas como fonte de direito internacional, sem estudos mais aprofundados sobre a evolução do tema na teoria geral do direito ou no contexto do direito tributário internacional.¹⁹⁸

Embora existam vários estudos dedicados a princípios específicos, como o da não discriminação, o *arm's length*, os da fonte e os da residência, entre outros, não identificamos, nesse campo, um exame sistemático dos diversos princípios do direito tributário internacional inseridos nos marcos da evolução conceitual pela qual passou a pesquisa sobre os princípios jurídicos nas últimas décadas.

196 Virgílio Afonso da Silva, *A Constitucionalização do Direito: Os Direitos Fundamentais nas Relações entre Particulares*, p. 35 (São Paulo: Malheiros 2005).

197 INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, *Statute of the International Court of Justice* (San Francisco: UN 1945), <https://www.icj-cij.org/en/statute> (acesso 22 Junho 2022). Ver, também: BRASIL. *Estatuto da Corte Internacional de Justiça*. Decreto n. 19.841, de 22.10.1945 (Coleção de Leis do Brasil de 1945):

“Artigo 38.

1. A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

a) as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;

b. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;

c. os princípios gerais de direito reconhecidos pelas Nações civilizadas;

d. sob ressalva da disposição do art. 59, as decisões judiciais e a doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes Nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

2. A presente disposição não prejudicará a competência da Corte para decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes com isto concordarem.”

198 Sobre esse tema, ver: Roberto Codorniz Leite Pereira, *Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações*, p. 232-243 (São Paulo: IBDT 2020).

Estudiosos como Klaus Vogel,¹⁹⁹ Philip Baker,²⁰⁰ Carlo Garbarino,²⁰¹ Victor Uckmar,²⁰² Roy Rohatgi,²⁰³ Anna Miraulo,²⁰⁴ Alegria Borrás,²⁰⁵ David R. Davies,²⁰⁶ Manuel Pires,²⁰⁷ Tulio Rosembuj,²⁰⁸ Jean-Marc Rivier,²⁰⁹ Bruno Gouthière,²¹⁰ Ramón Falcón y Tella e Elvira Pulido Guerra,²¹¹ Michael Lang,²¹² Bernard Castagnède,²¹³ Angharad Miller e Lynne Oats,²¹⁴ Jonathan Schwarz,²¹⁵ e Fernando Serrano Antón²¹⁶ e,

199 Klaus Vogel (Ed.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Translation by John Marin & Bruce Elvin. (3. ed., London: Kluwer Law International 1998).

200 Philip Baker, *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell 2006).

201 Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale* (Milano: IPSOA 2005).

202 Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I & II.*, Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Themis 2003).

203 Roy Rohatgi, *Basic International Taxation - v. I.* (2. ed., Richmond: Richmond 2005).

204 Anna Miraulo, *Doppia Imposizione Internazionale* (Milano: Giuffrè 1990).

205 Alegria Borrás, *La Doble Imposición: Problemas Jurídico Internacionales* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 1974).

206 David R. Davies, *Principles of International Double Taxation* (London: Sweet & Maxwell 1985).

207 Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income* (Deventer: Kluwer 1989).

208 Tulio Rosembuj, *Derecho Fiscal Internacional* (Barcelona: El Fisco 2001).

209 Jean-Marc Rivier, *Le Droit Fiscal International* (Neuchâtel: Ides et Calendes 1983).

210 Bruno Gouthière, *Les Impôts dans les Affaires Internationales* (Paris: Editions Francis Lefebvre 1989).

211 Ramón Falcón y Tella & Elvira Flea War, *Derecho Fiscal Internacional* (Madrid: Marcial Pons 2010).

212 Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Wien: Linde 2010).

213 Bernard Castagnède, *Précis de Fiscalité Internationale*. (3. ed., Paris: Presses Universitaires de France 2010).

214 Angharad Miller & Lynne Oats, *Principles of International Taxation* (West Sussex: Bloomsbury Professional 2012).

215 Jonathan Schwarz, *Schwarz on Tax Treaties* (London: CCH 2011).

216 Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001).

mais recentemente, Carlos María López Espadafor,²¹⁷ embora tratem de alguns princípios específicos, não apresentam uma base teórica para a construção de uma teoria principiológica para o direito tributário internacional.

Em sua obra sobre os princípios do direito tributário internacional, Ottmar Bühler claramente tentou sistematizar os princípios da tributação internacional, embora, por ter sido escrita em 1964, ela não reflita, por razões óbvias, as discussões modernas sobre princípios jurídicos ou o contexto atual da tributação internacional.²¹⁸

Mais recentemente, o estudo de Paula Rosado Pereira sobre os princípios da tributação internacional se apresenta como o trabalho mais completo sobre o tema, mas ainda assim ficou aquém de apresentar uma teoria geral desses princípios.²¹⁹

Combinando a natureza polissêmica da palavra princípio com a falta de doutrina específica do direito tributário internacional sobre o conceito de princípios, é importante estabelecer que a noção de princípio aqui adotada se baseia na teoria dos princípios jurídicos de Robert Alexy.

De acordo com Alexy, os princípios legais são **mandamentos de otimização**, ou seja, “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Os princípios seriam “caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.”²²⁰

Uma das principais características do modelo de Alexy envolve a forma de superar a colisão entre princípios. Segundo esse autor:

217 Carlos Maria López Espadafor, *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional* (Barcelona: Marcial Pons 2010).

218 Ottmar Bühler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Traducción por Fernando Cervera Torrejon (Madrid: Editorial de Derecho Financiero 1968).

219 Paula Rosado Pereira, *Principios de Direito Fiscal Internacional* (Coimbra: Almedina 2010).

220 Robert Alexy, *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p. 90, Tradução Virgílio Afonso da Silva (São Paulo: Malheiros 2008). Veja também: Robert Alexy, *Direito, Razão, Discurso: Estudos para a filosofia do Direito*, p. 147-153, Tradução Luís Afonso Heck (Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 2010).

“[...] Se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com outro princípio, permitido, um dos princípios terá que ceder. Isso não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta. Isso é o que se quer dizer quando se afirma que, nos casos concretos, os princípios têm pesos diferentes e que o princípio com maior peso tem precedência. Conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão do peso.”²²¹

A teoria de Alexy não oferece um catálogo de precedência entre os diversos princípios, de modo que apenas diante dos casos concretos e das **condições de precedência** neles presentes será possível determinar o princípio que deverá prevalecer. Para ele:

“O fracasso das ordens estritas não significa, entretanto, que sejam impossíveis teorias de princípios que sejam mais do que um catálogo de *topoi*. O que é possível é uma ordem fraca que consista em três elementos: 1) um sistema de condições de precedência, 2) um sistema de estruturas de ponderação e 3) um sistema de precedências *prima facie*.”²²²

Um sistema de condições de precedência baseia-se em casos apreciados até determinado momento e na decisão tomada pelo órgão de aplicação do direito nesses casos. Estas indicariam que casos semelhantes, em que os princípios colidissem, tenderiam a ter a mesma solução.

Como o próprio Alexy aponta, “contra o conceito de uma teoria de princípios baseada em condições de precedência, seria possível argumentar que, posto que as condições de precedência implicam regras, apenas se necessitaria tomar em consideração essas regras. Essa objeção leva a um segundo elemento fundamental da teoria fraca dos princípios, à lei da ponderação”.²²³

221 Robert Alexy, *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p. 93-94, Tradução Virgílio Afonso da Silva (São Paulo: Malheiros 2008).

222 Robert Alexy, *Derecho y Razón Práctica*, p. 14 (México: Fontamara 1998).

223 Robert Alexy, *Derecho y Razón Práctica*, p. 16 (México: Fontamara 1998). Sobre a ponderação, vale a pena destacar a ressalva de Daniel Sarmento: “De qualquer forma, hoje é predominante na doutrina a idéia de que a colisão entre princípios se resolve através de uma ponderação. A questão, todavia, está longe de ser pacífica, pois autores influentes como Jürgen Habermas, Klaus Günther e

Por meio da ponderação, busca-se que princípios, como mandamentos de otimização, sejam aplicados da forma mais completa possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas presentes na situação. Há aqui uma interseção importante entre a visão de Alexy sobre os princípios jurídicos e o postulado da proporcionalidade. Citando mais uma vez suas palavras:

“Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A *máxima da proporcionalidade em seu sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão, é necessário um sopesamento dos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.”²²⁴

Considerando, portanto, que princípios que coexistem no plano abstrato podem se mostrar conflitantes nos casos concretos, a ponderação de interesses e valores em jogo, bem como a aplicação do postulado da proporcionalidade, têm um papel fundamental na determinação do princípio que prevalecerá, dadas certas condições de precedência.²²⁵

Friedrich Müller questionam a idéia de ponderação, que segundo eles, pressuporia uma confusão entre juízos axiológicos e deontológicos, e importaria em insegurança e decisionismo judicial. Preferem estes autores a concepção de que, nos conflitos entre princípios, deve-se empregar um juízo de adequação, para através da análise de todas as variáveis fáticas e normativas do caso, concluir sobre qual princípio realmente incide, com a exclusão do outro.” Daniel Sarmento, *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, p. 86 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2004).

224 Robert Alexy, *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p. 117-118, Tradução Virgílio Afonso da Silva (São Paulo: Malheiros 2008).

225 Alexy discorre sobre a ponderação de princípios nos seguintes termos: “[...] Para saber o que a ponderação é, é preciso entrar na sua estrutura. A Lei de Ponderação mostra que a ponderação pode ser subdividida em três estágios. O primeiro estágio envolve estabelecer o grau de não-satisfação de, ou interferência em, um primeiro princípio. Esse estágio é seguido por um segundo em que é estabelecida a importância de se satisfazer o princípio concorrente. Finalmente, no terceiro estágio, é estabelecido se a importância de se satisfazer o último princípio justifica a interferência ou não-satisfação do primeiro. Se não for possível realizar

Uma vez que leva à determinação do princípio a prevalecer para a decisão de um caso concreto, a teoria de Alexy é procedimental²²⁶ e convive com sua teoria da argumentação²²⁷ como forma de obtenção de decisões racionais.²²⁸ Nas palavras de Antônio Cavalcanti Maia e Cláudio Pereira de Souza Neto:

“É no campo da teoria da argumentação que devem ser estudadas as estruturas de ponderação. Alexy enfatiza que os princípios e as regras a serem aplicados não podem, eles mesmos, regular a sua aplicação. [...] É por isso que o sistema jurídico de Alexy pode ser definido como um sistema de regras, princípios e procedimentos. Enquanto as regras e os princípios são o lado passivo do sistema jurídico, o procedimento apresenta o lado ativo, já que é este que regula a aplicação daqueles. A função do procedimento é justamente a de garantir a racionalidade das decisões: a intenção do autor é a de formular uma versão procedimental da razão prática. Na obra de Alexy, esse procedimento ganha a forma de uma teoria da argumentação jurídica.”²²⁹

Vários estudos dedicados à análise dos princípios tiveram como referência a teoria de Robert Alexy.²³⁰ Ainda que eles façam algumas

juízos racionais sobre, primeiro, a intensidade da interferência, segundo, os graus de importância, e, terceiro a relação entre uma e outro, então as objeções levantadas por Habermas estarão justificadas. Tudo gira, assim, em torno da possibilidade de se satisfazer tais juízos racionais.” Robert Alexy, *Ponderação, Jurisdição Constitucional e Representação Popular*, p. 297, Tradução Thomas da Rosa de Bustamante in Cláudio Pereira de Souza Neto & Daniel Sarmiento (Eds.), *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2007).

226 Robert Alexy, *Derecho y Razón Práctica*, p. 18-19 (Mexico: Fontamara 1998).

227 A teoria da argumentação jurídica de Alexy é desenvolvida em: Robert Alexy, *A Theory of Legal Argumentation*, Translation by Ruth Adler and Neil MacCormick (Oxford: Oxford University Press 2011).

228 Já examinamos esse assunto em outro momento, cf. Sergio André Rocha, *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*, p. 126-130 (2. ed., São Paulo: Quartier Latin 2013).

229 Antonio Cavalcanti Maia & Cláudio Pereira, *Os Princípios e as Perspectivas de Perelman, Dworkin e Alexy*, p. 93 in Manoel Messias Peixinho, Isabella Franco Guerra & Firly Nascimento Filho (Eds.), *Os Princípios da Constituição de 1998* (2. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris 2006).

230 Ver: Alfonso García Figueroa, *Principios y Positivismo Jurídico*, p. 185-198 (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales 1998); George Pavlakos (Ed.), *Law, Rights and Discourse: The Legal Philosophy of Robert Alexy* (Oxford: Hart Publishing 2007); Rodolfo Luis Vigo, *Perspectivas Iusfilosóficas Contemporâneas* (2. ed., Buenos Aires: LexisNexis 2006).

críticas,²³¹ o importante aqui é estabelecer a premissa de que o termo princípio adotado neste trabalho deve ter o significado atribuído por Robert Alexy, ou seja, **mandamentos** de otimização que determinam que um fim seja alcançado tanto quanto possível considerando as limitações legais e fáticas existentes. De acordo com a definição de Humberto Ávila:

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.”²³²

É com esse conceito – de que os princípios estabelecem fins que devem ser alcançados por um ordenamento jurídico – que os princípios da tributação internacional serão examinados a seguir. Pode-se afirmar que a transparência tributária é um princípio do direito tributário internacional, pois é geralmente reconhecida como objetivo nesse campo. Como princípio jurídico, a transparência não é uma regra absoluta. É uma meta, um objetivo. No entanto, sua efetiva implementação dependerá de limitações jurídicas e fáticas. O mesmo acontece com outros princípios da tributação internacional, como a cooperação, a não dupla tributação, a prevenção de abusos, entre outros.

Nas seções a seguir, alguns desses princípios do direito tributário internacional serão revisados. Nosso foco principal nesta análise não é o seu estudo aprofundado, mas sim estabelecer a base axiológica para a interpretação do tratado.

3. PRINCÍPIOS FISCAIS INTERNACIONAIS E SUA REGRA DE RECONHECIMENTO

Ao contrário dos sistemas jurídicos domésticos, nos quais os princípios jurídicos são mais frequentemente sedimentados em uma constituição, uma declaração de direitos ou precedentes, no direito internacional, os princípios são principalmente consuetudinários. Como mencionado anteriormente, a base mais comumente referenciada para

231 Ver, por exemplo: Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 48-70 (14. ed., São Paulo: Malheiros 2013).

232 Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 106 (21 ed., São Paulo: Malheiros, 2022).

os princípios internacionais é o artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, segundo o qual “a Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará [...] os princípios gerais do direito reconhecidos pelas Nações civilizadas”.

Em outras palavras, é a natureza consuetudinária dos princípios jurídicos que serve como sua regra de reconhecimento, de modo que, para demonstrar a existência de um princípio de direito tributário internacional, deve-se provar que ele é amplamente reconhecido na arena internacional.

No direito internacional, um costume precisa ser reconhecido uniformemente ao longo de um período. No entanto, como observou Luiz Cezar Ramos Pereira, uniformidade não requer unanimidade. Além disso, o tempo necessário para o reconhecimento de um costume internacional não é mais tão longo quanto antes.²³³

Esse é o critério que levamos em consideração ao destacar os princípios que comentaremos a seguir. São todos aceitos internacionalmente e, por isso, é possível defender que têm o status de princípios gerais do direito tributário internacional.

4. O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

Norberto Bobbio, em seu estudo sobre o futuro da democracia, afirma que ela se caracteriza por ser “o governo do governo público em público”.²³⁴ Seguindo os ensinamentos do mestre italiano, Odete Medauar afirma que “o **secreto, invisível**, reinante na Administração Pública, mostra-se contrário ao caráter democrático do Estado. A publicidade ampla contribui para garantir os direitos dos administrados; em um nível mais geral, assegura condições de legalidade objetiva porque atribui à população o direito de conhecer o modo como a Administração atua e toma decisões”.²³⁵

233 Luiz Cezar Ramos Pereira, *Costume Internacional*, p. 320-321 (Rio de Janeiro: Renovar 2002).

234 Norberto Bobbio, *El Futuro de la Democracia*, p. 65, Traducción por José F. Fernández Santillán. (Mexico: Fondo de Cultura Económica 1986).

235 Odete Medauar, *O Direito Administrativo em Evolução*, p. 237 (2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 2003). Sobre a transparência administrativa, ver também:

A transparência da atividade estatal, portanto, aparece, por um lado, como requisito para o exercício do direito de participação dos administrados (cidadãos) e viabiliza, por outro lado, o controle do Poder Público pela sociedade.

Note-se que a transparência deve ser exigida não apenas dos funcionários do governo, mas também dos indivíduos, que devem evitar que suas ações induzam outros indivíduos ou funcionários do governo a não compreenderem uma determinada situação.

Esses dois campos de atuação (público e privado) são bastante claros na seara fiscal, em que se busca tanto a transparência do Estado arrecador quanto a dos contribuintes. Como disserta Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência “sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais como às entidades não governamentais. Baliza a moldura problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielísivas, da abertura do sigilo bancário e do controle da corrupção”.²³⁶

Vê-se, portanto, que o princípio da transparência busca reduzir as consequências da sociedade de risco²³⁷ por meio da divulgação de informações que antes eram opacas. Ricardo Lobo Torres esclarece:

“A transparência é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. O exemplo encontrado na temática dos riscos sociais é o do contraste entre o avião e o automóvel: o avião é meio mais seguro de transporte do que o automóvel, entretanto as pessoas têm mais receio daquele do que deste; a explicação está em que o motorista sente segurança na condução

Wallace Paiva Martins Júnior, *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular* (São Paulo: Saraiva 2004).

236 Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, p. 243 e 244 (Rio de Janeiro: Renovar 2005).

237 Sobre o conceito de sociedade de risco e suas interconexões com a tributação internacional, ver: Sergio André Rocha, *Risk Society and International Tax Multilateralism*, p. 115-140 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax* (The Netherlands: Kluwer 2021).

do seu automóvel, cujo funcionamento ele domina, o que não acontece com as aeronaves.”²³⁸

O princípio da transparência é típico da sociedade de risco e orienta tanto os sistemas tributários domésticos quanto a tributação internacional. O combate aos paraísos fiscais, as regras antielusivas internacionais, as cláusulas do beneficiário efetivo e a adoção de dispositivos de limitação de benefícios, a transparência fiscal como instrumento para combater o uso indevido de paraísos fiscais e de regimes fiscais privilegiados, e a troca de informações para fins fiscais entre os países, são formas de concretização do princípio da transparência no direito tributário internacional.

No campo internacional, dada a ausência de um órgão produtor do direito, ou de um órgão de aplicação do direito, o princípio da transparência deve ser inferido da prática internacional e da mobilização da maioria dos países para que esse estado de coisas seja alcançado.

Sob a visão alexyana, o princípio da transparência tende a colidir com outros princípios e direitos fundamentais, impondo a ponderação como forma de decisão, em cada momento de concretização. A transparência pode colidir com direitos caros à sociedade, como os relativos à intimidade e à vida privada, ao sigilo fiscal, à proteção dos segredos empresariais e a outros de natureza semelhante.

Assim, a busca por um sistema tributário internacional que combata a opacidade das condutas, tanto dos governos quanto dos contribuintes, está em linha com o princípio da transparência. No entanto, essa busca deve levar em conta as limitações fáticas e jurídicas.

Com efeito, será nos limites das tensões entre sigilo e transparência, efetividade e proteção aos direitos dos sujeitos passivos tributários que se dará a discussão sobre o princípio da transparência.

A transparência internacional é um objetivo que não pode ser plenamente alcançado unilateralmente pelos países. De fato, a primeira iniciativa multilateral mundial ocorreu nesse campo, liderada pelo trabalho do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. Por conseguinte, o princípio da transparência está ligado a outro princípio relevante do direito tributário internacional: o princípio da cooperação.

238 Ricardo Lobo Torres, *O Princípio da Transparência Fiscal*, v. 79, *Revista de Direito Tributário*, p. 10 (São Paulo: Malheiros 2001).

Sendo um padrão na interpretação de tratados, o princípio da transparência indica um estado de abertura entre os Estados entre si e entre os Estados e os contribuintes. No primeiro caso, exige que os Estados justifiquem suas posições quanto à interpretação das disposições do tratado e as tornem públicas, para que possam ser acessadas por intérpretes do outro Estado contratante. No segundo caso, exige que os contribuintes sejam transparentes em relação às suas operações e seus propósitos.

5. O PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL

Como pontua Christophe Heckly, diante da mundialização das transações econômicas e das oportunidades de planejamento fiscal que dela decorrem, a cooperação entre os diversos países torna-se uma necessidade.²³⁹ Com efeito, a cooperação é imprescindível como instrumento de combate à evasão fiscal e aos planejamentos fiscais internacionais abusivos.²⁴⁰

A cooperação internacional não pode ser confundida com um instrumento destinado exclusivamente a combater a evasão fiscal internacional e o planejamento fiscal abusivo. De fato, a própria eficácia dos

239 Christophe Heckly, *Fiscalité Et Mondialisation*, p. 19 (Paris: L.G.D.J. 1996). Seligman já se referia à cooperação entre os países como forma adequada para o conhecimento dos fatos tributáveis, para a facilitação da arrecadação tributária e do combate à evasão fiscal e para a harmonização dos conflitos entre os sistemas fiscais dos diversos países (cf. Edwin R. A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, p. 1-3 (New York: The Macmillan Company 1928).

240 Segundo Néstor Carmona Fernández, “é evidente que as autoridades fiscais dos diferentes países interessados em prevenir ou lutar contra a evasão fiscal pouco podem fazer se não dispõem da colaboração dos outros Estados. As trocas de dados e informações com transcendência fiscal e a colaboração dos especialistas fiscais das respectivas Administrações se inserem nesse contexto.” (Néstor Carmona Fernández, *No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de Informaciones*, p. 588 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001). A necessidade de cooperação para combater a evasão fiscal já era apontada por Fernando Sainz de Bujanda, que afirmava que “a fraude tributária adquiriu nos últimos tempos e por diversas causas um caráter internacional. A supressão desta fraude, ao exceder a competência e as possibilidades de atuação de cada Estado, os levou a uma cooperação ou assistência internacional mútua.” Fernando Sainz de Bujanda, *Notas de Derecho Financiero - t. I*, v. 3., p. 413 (Madrid: UCM 1975).

sistemas tributários domésticos em uma economia globalizada requer cooperação entre os Estados.²⁴¹ Como destaca Marco Aurélio Greco:

“O grande desafio da atualidade é saber como assegurar a uma lei tributária interna sua plena eficácia diante de operações que envolvem outros países. Trata-se de um desafio, porque nessas operações pode haver o deslocamento para o exterior da base econômica que seria tributável pelos tributos internos, ou seja, pode haver distorções na alocação da renda, sem falar na possibilidade de mascaramento da operação, abusos e assim por diante, com reflexos diretos na arrecadação que deveria ocorrer se fosse assegurada a plena eficácia da lei interna.”²⁴²

Ethan B. Kapstein apontou corretamente que, embora a globalização seja uma oportunidade para as empresas, para os governos, em alguns aspectos, pode ser um desafio, uma vez que a mobilidade transfronteiriça dos Estados é nula.²⁴³

241 Veja-se o comentário de José Manuel Calderón Carrero: “[...] vários autores têm destacado que a globalização econômica operada a partir da década de 80 acabou afetando de forma notável a configuração dos sistemas tributários, até o ponto de os Estados se encontrarem limitados por este fenômeno mesmo na hora de estabelecer sua própria política fiscal. Existem fundadas razões para pensar que o dilema assim apresentado foi resolvido, pelo menos por hora, provocando um redimensionamento dos mecanismos de cooperação fiscal internacional e, muito especialmente, de troca de informações entre as Administrações tributárias. [...] A troca de informações não constitui unicamente um mecanismo para prevenir e combater a fraude fiscal internacional, mas sim integra atualmente o principal meio para garantir a sobrevivência do modelo impositivo tradicional dos Estados membros da OCDE em um contexto de globalização econômica e concorrência fiscal.” José Manuel Calderón Carrero, *El Artículo 26 MC OECD 2000: La Cláusula de Intercambio de Información*, p. 1240-1241 in José Ramón Ruiz García & José Manuel Calderón Carrero (Eds.), *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España* (A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza 2004).

242 Marco Aurélio Greco, *Troca Internacional de Informações Fiscais*, p. 176 in Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho & Vasco Branco Guimarães (Eds.), *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves* (Belo Horizonte: Fórum 2011).

243 Ethan B. Kapstein, *A terceira via e a ordem internacional*, p. 546 in Anthony Giddens (Ed.), *O Debate Global sobre a Terceira Via*, Tradução Roger Maioli dos Santos (São Paulo: Editora UNESP 2007).

É nesse contexto que surge o **princípio da cooperação**, indicativo de um horizonte de interdependência econômica e de assistência mútua entre os diversos países.²⁴⁴

O princípio da cooperação revela a face **ambivalente** da pós-modernidade, característica da sociedade de risco. No ambiente econômico internacional contemporâneo, essa ambivalência se faz presente na medida em que a **concorrência** e a **cooperação** são forçadas a conviver. Há uma ampla mobilização para combater a concorrência fiscal abusiva, enquanto os países concorrem por receitas tributárias e cooperam para tornar eficazes suas regras fiscais domésticas.²⁴⁵

Note-se que a cooperação fiscal deve ser vista como um fim a ser alcançado, não como um dever do direito internacional. De fato, se a cooperação fosse vista como um dever, seríamos obrigados a concordar com Carlos María López Espadafor, que nega a existência de um princípio de cooperação:²⁴⁶

“A nosso entender, não existe um princípio geral do Direito Internacional ou um costume internacional que obrigue os Estados a cooperar na aplicação e arrecadação de tributos estrangeiros. Se existisse essa norma, não seriam necessários os convênios internacionais e outros textos internacionais – pense-se nos textos normativos de Direito Comunitário derivado – que estabelecem mecanismos de cooperação nessa matéria. Mas também se poderia pensar que tais convênios internacionais nasceriam para dar segurança jurídica na matéria, codificando um costume internacional que já existisse a respeito deles.

Porém, na comparação desses dois argumentos distintos e vista a forte caracterização territorial do Direito Tributário, não se pode afirmar que os Estados se sintam obrigados por esse hipotético costume internacional. [...]”²⁴⁷

244 Ver: Adilson Rodrigues Pires, *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*, p. 7-9 (Rio de Janeiro: Forense 2001). Uma análise profunda do princípio da cooperação foi feita por Roberto Codorniz Leite Pereira. Ver: Roberto Codorniz Leite Pereira, *Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações* (São Paulo: IBDT 2020).

245 Ver: Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, p. 142-144 (2. ed., The Hague: Kluwer Law International 2002).

246 Uma posição contrária, baseada na legislação da Comunidade Europeia, foi adotada por Maria Odete Batista de Oliveira (cf. Maria Odete Batista de Oliveira, *O Intercâmbio de Informação Tributária*, p. 92-94 (Coimbra: Almedina 2012).

247 Carlos María López Espadafor, *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*, p. 60 (Barcelona: Marcial Pons 2010). Ver também: Carlos María López Espadafor, *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, p. 101 (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 2005).

O autor parece ter visto o princípio da cooperação como a fonte de um **dever** dos Estados de cooperarem entre si em situações concretas, em vez de um princípio como norma finalista, a posição adotada aqui, segundo a qual é claramente um **princípio** de cooperação, o que não significa que os Estados cooperarão entre si em todos os casos.

Os tratados fiscais são um instrumento de cooperação. Sua interpretação deve levar em conta essa premissa, o que nos leva a outro princípio relevante da tributação internacional e a um de seus cânones de interpretação mais relevantes: o princípio da boa-fé.

6. O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ

O princípio da boa-fé – que será estudado com mais detalhes no capítulo 7 – está intrinsecamente ligado à interpretação dos tratados internacionais. Aparece no preâmbulo da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados – CVDT,²⁴⁸ que estabelece que “os princípios do livre consentimento e da boa-fé e a regra *pacta sunt servanda* são universalmente reconhecidos”. O artigo 26 da CVDT afirma que “todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé”. O artigo 31 da mesma Convenção, ao se referir à interpretação de acordos internacionais, afirma que “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade”. Portanto, a boa-fé é um princípio do direito internacional.

Segundo André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros, “a principal regra de interpretação é a da **boa-fé**, segundo a qual os tratados são negócios *bona fide* e devem ser interpretados por forma a excluir a fraude”.²⁴⁹

Para Jorge Bacelar Gouveia, o princípio da boa-fé se desdobra em vários corolários, “como o do efeito útil ou de que a interpretação não pode conduzir ao absurdo, além de se acrescentar o princípio da admissão dos efeitos implícitos do tratado, bem como o do princípio da

248 United Nations, *Vienna Convention on the Law of Treaties* (New York: United Nations 1970), https://treaties.un.org/doc/Treaties/1980/01/19800127%2000-52%20AM/Ch_XXIII_01.pdf (acesso 22 Junho 2022)

249 André Gonçalves Pereira & Fausto de Quadros, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 241 (3 ed. Coimbra: Almedina 2002).

interpretação teleológica, este sobreposto ao elemento teleológico”.²⁵⁰ Como aponta André Lipp Pinto Basto Lupi, “não condiz com a boa-fé, pois, afirmar-se que certo fraseado de um tratado deve ser entendido como sem pretender gerar efeito algum”.²⁵¹

Em estudo específico sobre a boa-fé no direito internacional público, Elisabeth Zoller distingue a boa-fé como critério hermenêutico em dois aspectos distintos: subjetivo e objetivo.²⁵²

Sob o prisma subjetivo, a boa-fé determinaria a busca pela intenção das partes consagrada no tratado internacional, de modo que os signatários só são obrigados na medida de seu consentimento.²⁵³

Como critério objetivo, a boa-fé determina que a interpretação do tratado seja razoável, evitando o apego formalista ao texto e adaptando-a ao longo do tempo.²⁵⁴

A nosso ver, o princípio da boa-fé determina que os Estados signatários de um determinado tratado, na atribuição de sentido ao seu texto, não se eximirão do cumprimento das obrigações assumidas, nem atribuirão obrigações não pactuadas à(s) outra(s) parte(s).

Diretamente ligado ao princípio *pacta sunt servanda*, o princípio da boa-fé asseguraria o cumprimento do tratado pelos signatários.²⁵⁵ Pode-se até argumentar que a boa-fé vai além do *pacta sunt servanda*. Como afirma Flávio Rubinstein, “o escopo das obrigações jurídicas derivadas da boa-fé é bastante mais amplo do que o *pacta sunt servanda*. A verificação de que há obrigações internacionais antes mesmo da

250 Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 211-212 (Rio de Janeiro: Renova 2005).

251 André Lipp Pinto Basto Lupi, *Interpretação de Tratados*, p. 229 in Aziz Tuffi Saliba (Ed.), *Direito dos Tratados: Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados* (1969) (Belo Horizonte: Arraes 2011).

252 Elisabeth Zoller, *La Bonne Foi en Droit International Public*, p. 202-205 (Paris: Éditions A. Pedone 1977).

253 Elisabeth Zoller, *La Bonne Foi en Droit International Public*, p. 205 (Paris: Éditions A. Pedone 1977).

254 Elisabeth Zoller, *La Bonne Foi en Droit International Public*, p. XXI (Paris: Éditions A. Pedone 1977).

255 Cf. Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 125 (Amsterdam: IBFD 2004); Charles de Visscher, *Problèmes D'interprétation Judiciaire en Droit International Public*, p. 50 (Paris: Éditions A. Pedone 1963).

conclusão dos tratados, bem como de que há obrigações advindas de outras fontes de direito internacional, corroboram essa asserção”.²⁵⁶

Como observado anteriormente neste livro, o princípio da boa-fé está relacionado ao efeito útil dos tratados internacionais, significando que “o tratado deve ser interpretado no sentido de produzir um efeito útil, isto é, realizar o objetivo por ele visado”, sendo certo, portanto, que na hermenêutica das normas internacionais “a própria boa-fé exclui a interpretação que torne uma cláusula sem significação, ou ineficaz”.²⁵⁷

O princípio da boa-fé é provavelmente o pilar mais relevante da interpretação do tratado. Destina-se a evitar a supressão hermenêutica de uma convenção internacional.

De fato, como regra geral, as disposições do tratado podem ser descumpridas pelas seguintes razões: (a) uma regra específica que seja promulgada pelas leis internas de um país, determinando expressamente que uma ou mais das disposições de um tratado perderam sua eficácia (“*override legislativo*”); b) os tribunais darem à regra da Convenção uma interpretação diferente daquela que os tribunais do outro Estado contratante lhe atribuem (“*override judicial*”) e (c) outros órgãos estatais de aplicação do direito – como a autoridade fiscal de um país – interpretarem as disposições do Tratado de uma forma manifestamente fora dos limites do seu enquadramento textual, hipótese que configuraria uma violação do tratado por sua interpretação ou uma “*override hermenêutico*”.

Note-se que não se trata aqui de meros conflitos hermenêuticos, mas de uma manipulação do processo interpretativo, de modo a criar uma norma jurídica que, evidentemente, não pode ser extraída do tratado. Esse tipo de comportamento, em conflito direto com o princípio da boa-fé, pode ser incluído no conceito mais amplo de *treaty dodging*. Como salientou Vanessa Arruda Ferreira:

“[...] Os Estados Contratantes podem se encontrar em posição, após a assinatura do tratado, de se esquivar de tratados fiscais sempre que realizarem, por meio de seus poderes legislativos ou executivos, ações (ou omissões)

256 Flávio Rubinstein, *Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva*, v. 3, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 70 (São Paulo: Quartier Latin 2006).

257 Cf. Hildebrando Accioly, *Tratado de Direito Internacional Público – v. I.*, p. 628-629 (2. ed., Rio de Janeiro: Imprensa Nacional 1956).

que (i) não sejam limitadas pela redação das disposições do tratado; e ii) sejam levadas em consideração na aplicação de tais acordos. [...]”²⁵⁸

Como essa autora corretamente aponta,²⁵⁹ e afirmamos em um estudo anterior,²⁶⁰ o *treaty dodging* (evasão do tratado) é uma clara violação do princípio da boa-fé.

Uma das maiores consequências do princípio da boa-fé, sob a perspectiva hermenêutica, é que as interpretações oficiais das disposições do tratado devem sempre considerar a posição do outro Estado contratante. Em um mundo em que a interpretação das disposições dos tratados pelas autoridades competentes fosse transparente e justificada, e as demais autoridades dos Estados contratantes as levassem em consideração ao interpretar as mesmas disposições, o objetivo da interpretação uniforme estaria mais próximo de ser alcançado.

O princípio da boa-fé é frequentemente analisado sob a perspectiva da relação interestatal. No entanto, também impulsiona as ações dos contribuintes que interpretam/aplicam as regras do tratado.

Existe uma estreita conexão entre o princípio anti-abuso e o princípio da boa-fé, no sentido de que não se espera que se tente utilizar uma disposição do tratado quando não se tem direito a ela (*treaty shopping*) ou que se aplique intencionalmente uma disposição do tratado a uma situação fora de seu escopo (*rule shopping*).

Portanto, o princípio da boa-fé não deve ser considerado apenas sob a perspectiva do Estado, mas também como um padrão orientador do comportamento do contribuinte na interpretação de um tratado tributário.

7. O PRINCÍPIO DA NÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO

Considerando as finalidades visadas pela celebração de convenções fiscais internacionais, tais como a preservação da capacidade contributiva do contribuinte e a justiça fiscal, a neutralidade da tributação como forma de preservação da concorrência no mercado, o incentivo às inversões internacionais, a prevenção da evasão fiscal, a distribuição

²⁵⁸ Vanessa Arruda Ferreira, *The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging*, p. 60 (Amsterdam: IBFD 2021).

²⁵⁹ Vanessa Arruda Ferreira, *The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging*, p. 173-183 (Amsterdam: IBFD 2021).

²⁶⁰ Sergio André Rocha, *Countries' Aggressive Tax Treaty Planning: Brazil's Case*, v. 44 (4), *Intertax*, p. 338 (Amsterdam: Kluwer 2016).

das receitas fiscais entre os Estados contratantes, a estabilidade das relações empresariais entre os residentes dos Estados contratantes,²⁶¹ cremos ser possível enunciar a existência de um princípio da não dupla tributação internacional.

Em consonância com as lições de Alexy já comentadas, vale reafirmar que o termo **princípio** deve ser entendido como um propósito, uma finalidade que deve ser alcançada na maior medida possível, respeitando as limitações fáticas e jurídicas. Assim, a não dupla tributação internacional não pode ser entendida como uma regra aplicável de forma **tudo ou nada**.

Em geral, os tratados internacionais multilaterais sobre direitos humanos não conferem direito ou garantia contra a dupla tributação internacional. Na verdade, a bitributação é um fenômeno que afeta os contribuintes sujeitos a duas jurisdições fiscais **legitimadas a lhes impor tributos**.

Assim, embora seja do interesse dos diversos países evitar que a dupla tributação seja a causa de um arrefecimento econômico,²⁶² **nenhuma nação é obrigada por qualquer regra internacional a renunciar às receitas fiscais em benefício de outro país**.²⁶³

Nesse contexto, o papel das convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda é exatamente o de instrumento de rateio das

261 Sobre os fins das convenções internacionais sobre a tributação da renda e do capital, ver: Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 6-18 (The Netherlands: Kluwer 2009).

262 Sobre as consequências negativas da dupla imposição internacional, ver: Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. XXX (The Netherlands: Kluwer 2009).

263 Nas palavras de Daniel Sandler, “as regras de direito internacional não proíbem a dupla tributação. O direito internacional permite a tributação de rendimentos de fonte estrangeira desde que uma conexão suficiente exista entre o contribuinte e o país tributante, como por exemplo a residência ou cidadania do contribuinte ou a fonte de seu rendimento. Não há um princípio territorial de direito internacional que proíba a aplicação da lei doméstica para a tributação doméstica de rendimentos de fonte estrangeira. Costume internacional não proíbe a dupla tributação enquanto a legislação de cada país envolvido é consistente com o direito internacional. Evidentemente, esse princípio encontra-se sujeito às limitações para que um país torne efetiva a tributação, em primeiro lugar e principalmente porque um país não irá dar efetividade a uma lei tributária de outro.” (Daniel Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, p. 16 (2. ed., London: Kluwer Law International 1998).

receitas fiscais entre os países signatários, com a consequente proteção da capacidade contributiva dos contribuintes e a consecução das outras finalidades enunciadas no capítulo anterior.

Note-se que a assinatura de convenções não é o único meio de evitar a dupla tributação da renda. De fato, alguns estudiosos sustentam que esse instrumento já teria cedido lugar a outros mecanismos para afastá-la.²⁶⁴

Ademais, declarar a existência do princípio da não dupla tributação não resolve o problema principal, que é o **estabelecimento de critérios que determinem, em operações concretas, o país que renunciará à receita fiscal que, de outra forma, poderia tributar.**

Assim, os impactos do princípio da não dupla tributação na interpretação dos tratados levam a um padrão que coloca em xeque interpretações que, em todos os casos, levariam à dupla tributação.

Em resumo, o princípio da não dupla tributação tem um propósito finalístico que orienta os países a adotarem medidas que evitem a ocorrência de dupla tributação da renda decorrente de sua interpretação de uma disposição do tratado.

O fato da não dupla tributação ser um princípio internacional que faz parte do costume fiscal internacional parece inegável nessa conjuntura. Com mais de cem anos de história e milhares de tratados e disposições domésticas que buscam evitar a dupla tributação da renda, é difícil negar que existe um princípio internacionalmente reconhecido segundo o qual a dupla tributação da renda deve ser evitada.

No entanto, como já mencionamos, Tarcísio Diniz Magalhães é um crítico dessa visão segundo a qual a não dupla tributação é um princípio do direito tributário internacional. Segundo ele, não há padrão legal ou moral que permita concluir que eliminar a dupla tributação deva ser sempre uma meta dos estados.²⁶⁵ Em suas palavras, “mesmo

264 Ver: Agostinho Toffoli Tavoraro, *O Brasil ainda Precisa de Tratados de Dupla Tributação?* p. 867-892 in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa* (São Paulo: Quartier Latin 2004); Alex J. Easson, *Do We Still Need Tax Treaties?*, *Bulletin for International Taxation*, p. 619-625 (Amsterdam: IBFD Dec 2000); Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, p. 72-118 (New York: Cambridge University Press 2018).

265 Tarcísio Diniz Magalhães, *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*, p. 166 (Belo Horizonte: Casa do Direito 2020).

se considerarmos que os tributos são um dos fatores mais relevantes considerados pelos investidores, a dupla tributação continua não sendo um real problema. Isso porque a questão não é, propriamente, a da dupla incidência ('quantas vezes'), mas, sim, a do valor final a pagar ('quanto')."²⁶⁶

Essa mesma posição é defendida por Daniel Shaviro, para quem "embora possa haver boas razões para se preocupar com impostos altos versus baixos sobre atividades transfronteiriças, ou com impostos pares versus desiguais em uma determinada margem, isso não implica que haja qualquer razão normativa direta para se preocupar com o número de impostos que estão sendo cobrados sobre uma determinada transação do contribuinte. Afinal, a maioria de nós prefere ser tributada vinte vezes a uma taxa de 1% de cada vez do que uma vez a 35%".²⁶⁷

A posição desses autores, alegando que, em alguns casos, a dupla tributação pode não ser tão ruim quanto pensamos, não está errada. É verdade que a redução da tributação da renda, por vezes em detrimento da sua progressividade, é um fato a que assistimos atualmente.

No entanto, parece que essa posição não pode ser defendida em termos gerais. O que queremos dizer aqui é que não temos o nível de coordenação necessário para garantir que a dupla tributação ocorra apenas em situações em que se vise à correção de distorções ou à redução do patamar de tributação, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Além disso, a noção de que a não dupla tributação é um princípio – e não uma regra – acomoda essa posição.

Na verdade, não há nada no que afirmamos anteriormente nesta seção que rejeite a ideia de que a dupla tributação possa ocorrer e ser justificada em certas circunstâncias.

8. O PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO UNIFORME

A realização dos objetivos das convenções fiscais depende, em grande parte, da possibilidade de uma interpretação uniforme de suas disposições por ambos os Estados Contratantes. Nas palavras de Klaus

²⁶⁶ Tarcísio Diniz Magalhães, *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional*, p. 166 (Belo Horizonte: Casa do Direito 2020).

²⁶⁷ Daniel N. Shaviro, *Fixing U.S. International Taxation*, p. 6-7 (New York: Oxford University Press 2014).

Vogel, seria necessário, para a eficácia do tratado, que se alcançasse uma “harmonia decisória” na interpretação e na aplicação de suas disposições.²⁶⁸

No entanto, tendo em vista o caráter cultural e criativo do processo interpretativo, além da possibilidade de adoção, por cada Estado, de uma “interpretação” das convenções que proteja seu próprio poder tributário,²⁶⁹ a uniformização de compreensões parece desiderato não facilmente alcançável, principalmente diante da constatação de que a linguagem jurídica pode permitir a criação de mais de uma norma baseada nos textos legais, o que significa que podem ocorrer conflitos hermenêuticos entre Estados contratantes – sendo, inclusive, normal que ocorram.²⁷⁰

O princípio da interpretação comum ou da harmonia decisória, relacionado ao da boa-fé, tem o papel de estabelecer como meta que os aplicadores do direito tributário internacional busquem interpretar as convenções de modo a alcançar uma interpretação que evite a ocorrência de dupla tributação e que não seja pautada por agendas domésticas que acarretem o descumprimento das obrigações assumidas na esfera internacional.

268 Klaus Vogel, Introduction, p. 39 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997). Ver também: Klaus Vogel, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, p. 230 in Paul Kirchhof, Moris Lehner & Kees van Raad et al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Hague: Kluwer Law International 2002); Roy Rothagi, *Basic International Taxation*, p. 39 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); Ekkehart Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, p. 130 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000); Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report.*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 55 (Deventer: Kluwer Law International 1993); Johannes Heinrich & Helmut Moritz, *Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation*, p. 147 (Amsterdam IBFD Apr 2000).

269 Cf. Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report.*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 55 (Deventer: Kluwer Law International 1993).

270 Como Mario Züger ressalta, apesar de tal harmonização decisória ser recomendável, não há qualquer norma de direito internacional que a torne mandatória. Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law*, p. 1-2 (Amsterdam: IBFD 2001).

9. O PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*

O princípio *arm's length* determina que as transações entre partes relacionadas no comércio internacional devem ser realizadas em condições de mercado. Para Ricardo Lobo Torres, “o princípio *arm's length*, que vem se positivando em inúmeros países, é a espinha dorsal da problemática dos preços de transferência. Com a globalização da economia e a intensificação das relações entre as empresas associadas nos diferentes países, tornou-se necessária a regulamentação dos preços de serviços e das mercadorias que podem vir a ser objeto de negócios entre as pessoas vinculadas, a fim de evitar a indevida transferência de lucros. O princípio *arm's length* sinaliza no sentido de que tais preços devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento ou subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por empresas situadas ‘à distância do braço’ (*at arm's length*).”²⁷¹

Visto assim, como um princípio no modelo alexyano, o *arm's length* estabelece a realização de transações em condições de mercado como meta a ser alcançada, sendo, assim, um padrão passível de concretização de várias formas.²⁷² Assim sendo, regras com esse escopo, mesmo aquelas com peculiaridades como a previsão de margens fixas obrigatórias, poderiam ser consideradas formas de concretização desse princípio.

271 Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 286-287 (4 ed. Rio de Janeiro: Renovar 2006). Ver: Eliane Lamarca Simões Peres, *O Preço de Transferência e a Harmonização Tributária no MERCOSUL*, p. 13-59 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2002); Luís Eduardo Schoueri, *Considerações sobre o Princípio Arm's Length e os Secret Comparables*, p. 835-840 in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (São Paulo: Quartier Latin 2008); Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*, p. 234-265 (São Paulo: Quartier Latin 2011); Jens Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law* p. 6-7 (The Netherlands: Kluwer, 2010); Rafaela Petruzzi, *The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality*, p. 1-32 in Michael Lang et. al. (Eds.), *Transfer Pricing in a Post-BEPS World* (The Netherlands: Kluwer 2016).

272 Ver, Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*, p. 263-264 (São Paulo: Quartier Latin 2011). Defendendo uma visão oposta, de que o *arm's length* não é um princípio jurídico, ver: Luís Eduardo Schoueri, *Arm's Length como Princípio ou como Standard Jurídico*, p. 214-215 in Luís Eduardo Schoueri & João Francisco Bianco (Eds.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann* (São Paulo: Quartier Latin 2016).

O princípio *arm's length*, no sentido em que está sendo debatido aqui, não constitui um padrão específico para sua aplicação. Ele estabelece o objetivo: as transações entre partes relacionadas devem ser realizadas em condições de mercado. O padrão se materializa ao tentar demonstrar que uma determinada transação está em conformidade com o princípio.

10. O PRINCÍPIO ANTI-ABUSO

Os debates sobre o controle do planejamento tributário abusivo, antes circunscrito ou considerado mais relevante em relação às transações domésticas, espalharam-se para as operações internacionais, quando se passou a discutir como identificar um planejamento tributário abusivo ou, melhor dizendo, quais seriam os critérios para identificá-lo.

O princípio anti-abuso estabelece como primeiro objetivo que as relações dos contribuintes com as autoridades fiscais dos países onde realizam suas operações transcorram de acordo com um padrão de transparência e de boa-fé objetiva, para que os contribuintes não busquem evitar ou postergar o pagamento de tributos por meio da prática de atos meramente formais, sem qualquer substância.²⁷³ Especificamente na seara do direito tributário internacional, o principal obje-

273 Em um trabalho sobre esse tema, Stef van Weeghel e Anna Gunn apresentam posições divergentes. De acordo com estes autores, haveria “alguma evidência que suportasse a existência de um princípio anti-abuso no direito internacional. Este princípio se referiria à conduta dos Estados. Mas nós não encontramos evidência que sustente a noção de que a aplicação deste princípio poderia ser estendida de tal forma que se aplicasse diretamente à conduta dos contribuintes, embora a abordagem do tribunal em *A Holding and Yanko-Weiss* se aproxime da aplicação do princípio (*A Holding*) ou pareça deixar espaço para ela (*Yanko-Weiss*). Sob certas circunstâncias, seria razoável aplicar um princípio anti-abuso que não estivesse explicitamente incluído no tratado? A resposta parece ser sim. Se fosse possível estabelecer inequivocamente que ambos os Estados contratantes considerariam um caso específico de conduta do contribuinte como um abuso do tratado tributário (e o fizeram ou poderiam ter feito se, quando o tratado foi concluído, a conduta fosse conhecida), a lógica seria a de que a concessão de benefícios do tratado não teria sido intencional. Nessas circunstâncias, a recusa em conceder benefícios do tratado poderia ser consistente com uma interpretação juridicamente correta da lei.” Stef van Weeghel & Anna Gunn, *A General Anti-Abuse Principle of International Law: Can it be Applied in Tax Cases?*, p. 323 in Guglielmo Maisto et. al. (Eds.), *Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward* (Amsterdam: IBFD 2013).

tivo é que os tratados fiscais internacionais não sejam utilizados por entidades que não façam jus às suas regras, nem recorram a entidades interpostas ou a sociedades-base.

Note-se, porém, que o princípio anti-abuso não se aplica apenas às relações entre os Estados e os contribuintes. O princípio anti-abuso também orienta as relações entre os Estados, ao estabelecer como meta que a soberania fiscal de cada país não seja utilizada de forma abusiva.²⁷⁴ Nesse particular, há uma interseção entre esse princípio e o combate à concorrência fiscal abusiva.

Por fim, há também uma feição do princípio anti-abuso que deve nortear a atuação dos Estados em relação aos contribuintes, para que não utilizem seus sistemas de coerção de forma abusiva. No campo internacional, esse princípio deve orientar, por exemplo, institutos como a troca de informações fiscais entre países, situação em que a instrumentalização dos direitos dos contribuintes pelas máquinas estatais poderia ocorrer em casos concretos.²⁷⁵

No que diz respeito à interpretação dos tratados bilaterais de dupla tributação, é difícil negar que haja um princípio anti-abuso segundo o qual as disposições dos tratados não devem ser aplicadas a arranjos artificiais estabelecidos com o objetivo de tirar proveito delas e gerar benefícios fiscais que não eram desejados pelos estados contratantes.

Como observado anteriormente, há uma relação entre a interpretação do tratado e a dupla não tributação. Se a prevenção da dupla não tributação não é um objetivo dos tratados bilaterais em geral, pode-se afirmar que é um objetivo da interpretação do tratado que este não seja utilizado indevidamente para gerar dupla não tributação.

Existe também uma estreita interligação entre o princípio anti-abuso e o da boa-fé. Como mencionado anteriormente, não são apenas os contribuintes que podem usar indevidamente uma convenção fiscal. Os Estados também podem tentar manipular suas obrigações convencionais por meio da interpretação.

274 Ver: Vanessa Arruda Ferreira, *The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging*, p. 183-194 (Amsterdam: IBFD 2021).

275 Ver: Sergio André Rocha, *Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective*, v. 70 (9), *Bulletin for International Taxation*, p. 502-516 (Amsterdam: IBFD Sep 2016).

11. O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO

O princípio da não discriminação aproxima-se do princípio da isonomia, no sentido de determinar que duas pessoas em situação idêntica sejam tratadas da mesma maneira. Assim como acontece com o princípio da isonomia, o atributo mais importante não é a afirmação de que duas pessoas devam ser tratadas igualmente, mas sim, em um mundo em que as pessoas são naturalmente diferentes, identificar os critérios que podem (e não podem) ser usados para diferenciar as pessoas. Nesse contexto, o princípio da não discriminação vai estabelecer como objetivo que a nacionalidade, a residência, a origem, o destino etc., não sejam utilizados como critérios de diferenciação para pessoas que se encontrem na mesma situação para efeitos fiscais. Como afirma Alberto Xavier:

“Traduz-se o conteúdo ou elemento objetivo do princípio da não discriminação no fato de que os ‘estrangeiros’ (incluindo os apátridas) não fiquem sujeitos, num dado Estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente **diferente** ou **mais onerosa do que** aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem **na mesma situação**. A identidade de situação – de direito e de fato – é, assim, o pressuposto necessário para a aplicação do princípio, devendo, em cada caso, ser examinado com a maior cautela.

O princípio da não discriminação é um corolário do princípio geral da **igualdade** no que tange ao critério da nacionalidade. Da mesma forma que consiste na obrigação de tratar igualmente os iguais e desigualmente e desiguais, assim também o princípio da não discriminação proclama a irrelevância da nacionalidade para fundar um tratamento desigual entre sujeitos que se apresentem objetivamente em situação idêntica, ficando vedada qualquer discriminação tributária, quer esta se traduza numa tributação “mais onerosa”, quer na mera tributação “diferente”.

Por outro lado, a discriminação proibida é apenas a que se funda na nacionalidade, mas não a que se baseia na residência, considerada critério legítimo de tratamento diferenciado. [...]”²⁷⁶

Note-se que, como mandamento de otimização, a não discriminação é um objetivo, pelo que só se pode falar de discriminação proibida ou permitida, como faz Alberto Xavier no último parágrafo acima transcrito, após a concretização do princípio numa norma convencional, como o artigo 24 das Convenções Modelo da OCDE e da ONU. Nesse momento, não se estará mais diante de um princípio, mas sim da regra

²⁷⁶ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 245-246 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

que o materializou. Em outras palavras, o artigo 24 não estabelece o princípio da não discriminação, mas sim uma regra que o implementa.

Assim, o artigo 24 das Convenções Modelo pode ser mais restrito em relação à não discriminação do que o próprio princípio da não discriminação, que é um objetivo a ser alcançado na medida do possível e não uma regra a ser aplicada em todos os casos.

12. CONCLUSÃO

O objetivo deste capítulo foi apresentar um resumo dos princípios do direito tributário internacional relevantes para a interpretação de tratados. Nesse ponto, deve ficar claro que se trata de uma proposta baseada em uma certa premissa teórica, segundo a qual os princípios são normas que estabelecem objetivos a serem alcançados (mandamentos de otimização). A escolha de qualquer outro marco teórico para a compreensão dos princípios jurídicos pode alterar o catálogo apresentado anteriormente ou a forma como esses princípios são interpretados. O mérito da abordagem proposta neste estudo é uma tentativa de aproximação entre a tributação internacional e as discussões desenvolvidas no campo da teoria geral do direito nas últimas décadas, especialmente no que diz respeito à teoria dos princípios.

IV.

TEORIA DA INTERPRETAÇÃO

1. Introdução 2. Esclarecimentos preliminares. 3. O positivismo jurídico de Hans Kelsen e a teoria dos textos normativos como molduras. 4. Herbert L. A. Hart e textura aberta da linguagem. 5. Interpretação filosófica de Hans-Georg Gadamer. 5.1. Uma crítica ao método. 5.2. Hermenêutica de Gadamer e hermenêutica jurídica. 5.3. Interpretação e aplicação. 6. Pós-positivismo. 7. Pensamento por problemas: a tópica de Theodor Viehweg. 8. Teoria da argumentação. 9. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Antes de iniciar nossa análise de aspectos específicos da interpretação de tratados internacionais em geral e de convenções tributárias em particular, é importante estabelecer as bases hermenêuticas que sustentarão nossos comentários.

Os comentários neste capítulo servirão de ponto de partida para todas as posições discutidas neste livro. Nossa suposição é de que os tratados internacionais são textos normativos como quaisquer outros. Portanto, sua interpretação está vinculada à mesma teoria que se aplica à interpretação jurídica em geral.

No entanto, este simples fato – os tratados, como textos normativos, estão sujeitos aos mesmos princípios orientadores que se aplicam à interpretação de leis internas – parece frequentemente ser esquecido. O trabalho sobre a interpretação de tratados geralmente se concentra em referências de direito internacional público, não na teoria geral da interpretação jurídica. Da mesma forma, os estudos sobre a interpretação de tratados tributários são frequentemente autorreferenciados e não apresentam seus pontos de partida teóricos.

Portanto, este é um dos capítulos mais relevantes deste livro. Ele guiará o leitor pelos próximos capítulos. As premissas que serão estabelecidas adiante terão grande importância para a compreensão dos comentários a seguir.

2. ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES

Como é sabido, a teoria hermenêutica desenvolveu-se consideravelmente ao longo dos séculos XIX e XX, existindo várias escolas de pensamento que se alternaram no relevo e na preponderância ao longo desse período.

Neste trabalho, não adotamos nenhuma escola de pensamento em particular, nos permitindo deixar influenciar por várias teorias diferentes, extraíndo pontos de partida de posições teóricas que podem até mesmo ser consideradas antagônicas.

Nas seções seguintes, apresentaremos nossos comentários sobre as principais influências hermenêuticas deste trabalho, entre as quais se destacam a teoria da interpretação de Hans Kelsen e sua posição em relação aos textos jurídicos como molduras que podem incluir, poten-

cialmente, mais de uma regra; a teoria de Herbert Hart sobre a textura aberta da linguagem; a filosofia hermenêutica de Hans-Georg Gadamer; o pós-positivismo e a relevância dos princípios jurídicos; a teoria da justiça de John Rawls; e a teoria da argumentação.

Consideramos que há, em cada uma dessas linhas de pensamento, aspectos complementares para a formatação do pensamento hermenêutico, o desenvolvimento de uma teoria da interpretação, de modo que a filiação a qualquer uma dessas teorias, com exclusão das demais, parece-nos reduzir excessivamente a complexidade da interpretação jurídica – ou dos tratados.

3. O POSITIVISMO JURÍDICO DE HANS KELSEN E A TEORIA DOS TEXTOS NORMATIVOS COMO MOLDURAS

O século XIX e o início do século XX testemunharam vários movimentos jurídicos que buscaram substituir as escolas formalistas até então predominantes, com vistas a incorporar, na interpretação jurídica, fatos sociais, econômicos, políticos e outros presentes na sociedade. Foi precisamente essa “contaminação” do fenômeno jurídico por outras ciências, como a sociologia, a política, a economia e psicologia, que foi combatida pelo filósofo jurídico austríaco Hans Kelsen.

É impossível resumir, em poucos parágrafos, uma obra acadêmica que, como aponta Tércio Sampaio Ferraz Júnior, soma mais de 620 títulos entre traduções e reimpressões e, a respeito dos quais, mais de 1.200 textos foram escritos.²⁷⁷

Tendo isso em mente, trataremos brevemente aqui de apenas dois aspectos da “teoria pura do direito”, provavelmente a obra mais difundida de Kelsen: a relação entre direito e moral e a interpretação jurídica.

Na introdução de sua “teoria pura do direito”, Kelsen deixou clara sua intenção de estabelecer uma teoria baseada em normas jurídicas, excluindo tudo o que, em seu sentir, lhes fosse alheio, e de elevar, assim, a ciência jurídica a um patamar científico nunca dantes alcançado.²⁷⁸ Em suas palavras:

277 Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *Por que ler Kelsen, hoje*, p. XIII in Fábio Ulhoa Coelho (Ed.), *Para Entender Kelsen* (São Paulo: Saraiva 2001).

278 De acordo com o jurista alemão Karl Larenz, “foi Hans Kelsen quem, com sua admirável energia e improbo rigor de pensamento, se desempenhou de semelhante missão. A sua “teoria pura do Direito” constitui a mais grandiosa

“A Teoria Pura do Direito é uma teoria do direito positivo – do direito positivo em geral, não de uma ordem jurídica especial. É teoria geral do Direito, não interpretação de particulares normas jurídicas, nacionais ou internacionais. Contudo, fornece uma teoria da interpretação.

Como teoria, quer única e exclusivamente conhecer o seu próprio objeto. Procura responder a esta questão: o que é e como é o Direito? Mas já não lhe importa a questão de saber como deve ser o Direito, ou como deve ele ser feito. É uma ciência jurídica e não política do Direito.

Quando a si própria se designa como “pura” teoria do direito, isto significa que ela se propõe a garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto se não possa, rigorosamente, determinar como direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe sejam estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental.”²⁷⁹

Diferentemente do que muitas vezes se afirma na doutrina, a “teoria pura do direito” não nega a grande importância, para o direito, da ética, da moral e da justiça, mas sim a inexistência de uma moral²⁸⁰ ou de uma justiça²⁸¹ absolutas, que devam ser acolhidas pelas normas jurídicas. Separa-se, aqui, o campo da ciência jurídica, que se preocupa com as normas positivadas, e a filosofia jurídica, voltada para a análise dos fins que deveriam ser perseguidos pelo ordenamento e das normas em vigor como aptas a realizá-los.

Seguindo essa linha de raciocínio, a teoria da interpretação jurídica apresentada por Kelsen mostra-se igualmente avalorativa.

A natureza asséptica da teoria jurídica de Kelsen é provavelmente uma de suas principais fraquezas. Ao mesmo tempo em que transformou a legalidade em uma forma pura de direito, afastou valores, princípios e padrões éticos dos processos de interpretação jurídica. Como

tentativa de fundamentação da ciência do Direito como ciência – mantendo-se embora sob o império do conceito positivista desta última e sofrendo as respectivas limitações – que o nosso século veio até hoje a conhecer.” Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 92, Tradução José Lamago (3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

279 Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 17 Tradução João Baptista Machado, p. 17 (6. ed., Coimbra: Armenio Amado 1984).

280 Cf. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, Tradução João Baptista Machado, p. 100-102 (6. ed., Coimbra: Armenio Amado 1984).

281 Cf. Hans Kelsen, *O Problema da Justiça*, p. 65, Tradução João Baptista Machado (São Paulo: Martins Fontes 1998).

explicaremos mais adiante neste capítulo, essa posição é o oposto do que defendemos neste livro.

No entanto, com base nessa suposição, Kelsen parte de sua estrutura piramidal do ordenamento jurídico para definir a interpretação como “uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior”.²⁸²

Assim, o legislador deve interpretar a Constituição para elaborar as leis infraconstitucionais, da mesma forma que o juiz e o administrador devem interpretar as normas do ordenamento jurídico para proferir suas sentenças e atos administrativos, no contínuo movimento de positivação/concretização das normas jurídicas em atos de aplicação.

Nesse contexto, Kelsen separa a interpretação por um “órgão de aplicação do direito” (ou seja, a interpretação apta à criação de uma norma individual e concreta) da interpretação realizada por quem não é órgão aplicador da regra interpretada (por exemplo, interpretação realizada por pessoas de direito privado que devem observar o direito, e aquela oferecida pela ciência jurídica).

Esse aspecto será muito relevante quando voltarmos a atenção à interpretação dos tratados. Nos sistemas jurídicos nacionais, as controvérsias sobre a interpretação dos textos jurídicos são resolvidas por “órgãos de aplicação do direito” encarregados dessa tarefa, sejam tribunais, órgãos ou agências administrativas. Em regra, não existem “órgãos de aplicação do direito” no direito internacional público, com poucas exceções.

Esse fato torna mais comum a existência de controvérsias no campo da interpretação de tratados e aumenta a relevância de princípios como o da boa-fé, o da interpretação uniforme e o anti-abuso.

Um aspecto importantíssimo da teoria da interpretação kelseniana é a indeterminação dos textos normativos, da qual decorre a ideia de que eles são **molduras**, dentro das quais mais de uma norma jurídica pode ser identificada. Como afirma Kelsen:

“Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do significado do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro

282 Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 463, Tradução João Baptista Machado (6. ed., Coimbra: Armenio Amado 1984).

dessa moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei, não deve necessariamente conduzir a uma única solução como a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do Tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa – não significa que ela é *a* norma individual, mas apenas que é *uma* das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.”²⁸³

Ao afirmar que o texto legal é apenas uma moldura dentro da qual se encontram diversas normas jurídicas passíveis de serem criadas pelo aplicador do direito, Kelsen rejeita a possibilidade de que se desenvolva qualquer método jurídico capaz de definir qual seria “a **norma jurídica correta**” extraível do texto.

Seguindo essa linha de raciocínio, Hans Kelsen sustenta que a escolha de uma entre as diversas normas jurídicas contidas na moldura do texto legal sequer seria uma atividade jurídica, mas sim uma atividade política do direito.²⁸⁴

Destarte, não sendo a eleição de uma norma entre as contidas no texto legal uma atividade jurídica, ela pode muito bem ser orientada por critérios metajurídicos, como a moral e a justiça.

Assim, jamais seria possível determinar se a norma eleita seria efetivamente a “correta”, já que a escolha é pautada por elementos estranhos ao direito. Como aduz Kelsen, “do ponto de vista do Direito positivo, nada se pode dizer sobre a sua validade e verificabilidade. Desse ponto de vista, todas as determinações dessa espécie apenas podem ser caracterizadas negativamente: são determinações que não resultam do próprio Direito positivo”.²⁸⁵

As observações de Kelsen sobre a interpretação jurídica são relevantes para os propósitos deste livro. Se os textos jurídicos em geral – incluindo os tratados tributários – têm uma textura linguística aberta, então o processo de interpretação implica, em certa medida, que o

283 Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 467, Tradução João Baptista Machado (6. ed., Coimbra: Armenio Amado 1984).

284 Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 469. Tradução João Baptista Machado (6. ed., Coimbra: Armenio Amado 1984).

285 Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 470, Tradução João Baptista Machado (6. ed., Coimbra: Armenio Amado 1984).

intérprete será parte do processo que levará à produção da norma. Portanto, em geral, os textos jurídicos incluem potencialmente duas ou mais normas. Caberá aos “órgãos de aplicação do direito” determinar a norma que prevalecerá.

Esses comentários tornam discutíveis algumas tentativas encontradas na teoria da interpretação de tratados tributários que visam garantir a uniformidade na interpretação desses tratados. O processo hermenêutico, por natureza, autoriza mais de uma interpretação possível, tendência que se apresenta mais claramente no direito internacional público, devido à ausência de órgão aplicador do direito.

Além disso, a caracterização de textos jurídicos como molduras abre espaço para várias interpretações de um mesmo texto. Se isso é verdadeiro para as leis domésticas, torna-se ainda mais complexo no contexto dos tratados internacionais. Com efeito, nesse caso, intérpretes de diferentes jurisdições se envolvem no processo de produção de normas a partir de textos, considerando sua origem, suas experiências e tradições.

A noção de que os textos jurídicos, incluindo os tratados tributários, são molduras que contemplam diversas possibilidades de significado é a base dos mecanismos de resolução de disputas, como o procedimento amigável (“*Mutual Agreement Procedure – MAP*”). Na verdade, os MAPs são instrumentos que permitem que os signatários do tratado concordem com a melhor interpretação de uma de suas disposições. Por outro lado, o fato de os países discordarem da sua interpretação não significa, por si só, que um deles esteja errado desde o início.

Há ainda outra grande crítica à qual a teoria de Kelsen está exposta: a ideia de que a escolha do órgão aplicador do direito dentre as potenciais normas contidas na estrutura textual não é uma “decisão jurídica”, mas sim uma decisão política.

O fato de que, às vezes, podem existir várias normas jurídicas possíveis em um texto não altera a natureza jurídica nem os limites de sua interpretação. Cada vez que um órgão aplicador do direito promulga uma decisão, ele deve motivar sua opção – não por pura escolha, mas por uma interpretação razoável do texto legal – nacional ou internacional.

4. HERBERT L. A. HART E A TEXTURA ABERTA DA LINGUAGEM

O filósofo jurídico inglês Herbert L. A. Hart foi outro nome de destaque no positivismo jurídico no século XX.

Assim como Kelsen, Hart reconhece a indeterminação dos textos legais e desenvolve a teoria da **textura aberta da linguagem**.

De acordo com o professor inglês, “qualquer instrumento, precedente ou legislação, que seja escolhido para a comunicação de padrões de comportamento, a despeito de funcionarem bem em um grande número de casos ordinários, em algum ponto em que sua aplicação estiver em questão, irá provar-se indeterminado; ele terá o que foi denominado uma *textura aberta*. Até aqui nós apresentamos esse fato, no caso da legislação, como uma característica geral da linguagem humana; incerteza nos limites é o preço a ser pago pelo uso de termos gerais classificatórios sem qualquer forma de comunicação relativa a temas factuais”.²⁸⁶

Partindo da textura aberta das normas jurídicas, Hart critica o formalismo conceitualista, que pretendia enclausurar a realidade em conceitos.²⁸⁷

A indeterminação legal confere às cortes e autoridades encarregadas de aplicar a norma jurídica uma certa margem para “ponderar, diante das circunstâncias, interesses conflitantes cujo peso pode variar caso a caso”.²⁸⁸

Assim, a textura aberta das normas jurídicas confere ao órgão aplicador da lei um poder criativo a ser exercido por meio da interpretação e aplicação de precedentes ou das normas aos casos concretos. De outro

286 Herbert L. A. Hart, *The Concept of Law*, p. 128 (2. ed., New York: Oxford University Press 1997). Sobre a textura aberta da linguagem, ver: Noel Struchiner, *Direito e Linguagem: Uma Análise da Textura Aberta da Linguagem e sua Aplicação ao Direito* (Rio de Janeiro: Renovar 2002).

287 Herbert L. A. Hart, *The Concept of Law*, p. 129 (2. ed., New York: Oxford University Press 1997).

288 Herbert L. A. Hart, *The Concept of Law*, p. 135 (2. ed., New York: Oxford University Press 1997).

lado, cabe às cortes darem a última palavra sobre o que é o direito – ou o tratado,²⁸⁹ no exercício de sua **discrecionariedade**.²⁹⁰

A textura aberta das normas jurídicas de Hart difere, porém, da ideia de texto legal como moldura, trazida por Kelsen. De fato, na visão de Hart, a abertura das normas pode levar à ausência de norma jurídica, uma verdadeira lacuna a ser preenchida pela discrecionariedade do juiz.²⁹¹ Já o texto-moldura de Kelsen significaria a existência de várias normas que poderiam ser extraídas de um determinado texto legal, e não a de uma lacuna.

Hart argumenta que essa competência discrecionária atribuída ao juiz não é ilimitada nem equivalente ao poder conferido às autoridades legislativas.

Com efeito, Hart sustenta que essa competência discrecionária deve ser exercida dentro dos limites do próprio ordenamento jurídico, do qual o juiz extrairá os parâmetros da sua decisão. Exatamente por esse motivo, como o próprio ordenamento orientaria o juiz na apreciação dos casos concretos, é que, para Hart, uma decisão jurídica racional não depende da apelação a critérios morais sobre como a lei deveria ser.²⁹²

5. INTERPRETAÇÃO FILOSÓFICA DE HANS-GEORG GADAMER

O filósofo alemão Hans-Georg Gadamer, embora não fosse filósofo do direito e, portanto, não tivesse colocado a hermenêutica jurídica entre suas principais preocupações, desenvolveu, a partir da “virada” ontológica conduzida por seu mentor, Martin Heidegger, uma **hermenêutica filosófica** cujos fundamentos impuseram uma modificação na abordagem da hermenêutica jurídica.

Entre as modificações introduzidas pela hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer, destacamos três em especial: (a) a crítica da

289 Herbert L. A. Hart, *The Concept of Law*, p. 145 (2. ed., New York: Oxford University Press 1997).

290 Herbert L. A. Hart, *The Concept of Law*, p. 252 (2. ed., New York: Oxford University Press 1997).

291 Herbert L. A. Hart, *The Concept of Law*, p. 272 (2. ed., New York: Oxford University Press 1997).

292 Herbert L. A. Hart, *Essays in Jurisprudence and Philosophy*, p. 68-69 [*Positivism and the Separation of Law and Morals*] (New York: Oxford University Press 2001).

crença na possibilidade de se alcançar a **verdade** nas ciências do espírito por meio de um **método**; (b) a revisão da ideia de distanciamento do intérprete em relação ao objeto interpretado, com o reconhecimento de que é **no horizonte histórico do intérprete**, com sua tradição e pré-conceitos, que se realiza o processo interpretativo; e (c) a inclusão da **aplicação** no âmbito do processo hermenêutico, que abala os alicerces do entendimento, difundida na seara jurídica, de que a **aplicação** seria um momento pós-interpretativo, em que o intérprete, estranho ao texto legal e aos fatos sob exame, aplica a eles o resultado da interpretação do texto, resolvendo uma controvérsia jurídica.

Uma breve reflexão sobre esses três pontos revela que eles estão intimamente conectados. De fato, quando intérprete e objeto se implicam mutuamente, perde força a ideia de que intérprete e objeto se relacionam por meio de um método que permite ao intérprete conhecê-lo e, ao final, aplicá-lo a outro objeto externo.

5.1. UMA CRÍTICA AO MÉTODO

A principal obra de Hans-Georg Gadamer, *Verdade e Método*, publicada pela primeira vez em 1960, tem como um de seus principais propósitos apresentar uma crítica à ideia de que se pode alcançar a verdade, no campo das ciências do espírito, mediante a mera aplicação de um método objetivo, nos moldes das ciências naturais.

Como Gadamer afirma na introdução de seu livro, “na origem, o fenômeno hermenêutico não é de forma alguma, um problema de método”.²⁹³

A crítica ao pensamento metodológico é tão presente em sua obra que alguns de seus críticos e revisores sugerem que seu livro deveria ser intitulado *Verdade ou Método*,²⁹⁴ ou mesmo *Verdade versus Método*.²⁹⁵

A crítica de Gadamer, que pode ser trazida ao campo da hermenêutica jurídica, deve, todavia, ser bem aprendida, de modo a evitar uma má compreensão de suas ideias.

293 Hans-Georg Gadamer, *Verdade e Método I: Traços de uma hermenêutica filosófica*, p. 29, Tradução Flávio Paulo Meurer (5. ed., Petrópolis: Vozes, 2003).

294 Cf. Paul Ricoeur, *Hermeneutics & the Human Sciences*, p. 60, Translation by John B. Thompson (Cambridge: Cambridge University Press 1998).

295 Cf. Hans-Georg Gadamer, *Gadamer in Conversation*, p. 41, Translation by Richard Palmer (New Haven/London: Yale University Press 2001).

Na verdade, os argumentos de Gadamer não são contrários à existência de métodos. Como o próprio Gadamer afirma em entrevista concedida a Carsten Dutt, “é claro que há métodos e certamente deve-se aprendê-los e aplicá-los”.²⁹⁶

O foco da crítica do professor de Heidelberg, portanto, não é a existência de métodos, mas sim a crença na **objetivação da verdade por meio de seu uso**, assim como a exterioridade metodológica do intérprete em relação ao objeto interpretado. Nas palavras de Richard Palmer:

“[...] Assim como Heidegger, Gadamer é um crítico da moderna submissão ao pensamento tecnológico que está enraizado no subjetivismo (*Subjektivität*) – ou seja, tomar a consciência subjetiva humana e as certezas da razão, que nela se baseiam, como o ponto máximo de referência para o conhecimento humano. Os filósofos pré-cartesianos, por exemplo, os gregos antigos, encaravam seu pensamento como parte do próprio ser; não tomavam a subjetividade como ponto de partida para fundamentar a objetividade de seu conhecimento sobre ela. Sua abordagem era mais dialética e tentava se permitir guiar pela natureza do que estava sendo compreendido. Conhecimento não era algo que os gregos adquiriam como possessão, mas algo de que participavam, permitindo que fossem dirigidos e até possuídos por ele. Nesse sentido, os gregos alcançaram uma abordagem da verdade que foi além das limitações do pensamento sujeito-objeto moderno, enraizado em um determinado conhecimento subjetivo.

Dessa forma, a abordagem de Gadamer é mais próxima da dialética de Sócrates do que do pensamento manipulativo e tecnológico moderno. A verdade não é alcançada metodicamente, mas dialeticamente; a abordagem dialética da verdade é vista como a antítese do método, como um meio de superar a tendência do método, de pré-estruturar o modo de ver dos indivíduos. Falando mais exatamente, o método é incapaz de revelar novas verdades; ele apenas explicita o tipo de verdade que já está explícita no próprio método.”²⁹⁷

Richard Palmer explicita, na passagem acima, o foco central da crítica de Gadamer, cujo objetivo é mudar a função do método nas ciências humanas. Esse foco consiste na ideia de que a legitimação do espírito nas ciências se dá por meio da participação dialética do sujeito no processo hermenêutico, e não pela aplicação de qualquer método.

296 Cf. Hans-Georg Gadamer, *Gadamer in Conversation*, p. 41, Translation by Richard Palmer (New Haven/London: Yale University Press 2001).

297 Richard Palmer, *Hermeneutics*, p. 164-165 (Evanston: Northwestern University Press 1969).

Ao responder a uma indagação sobre a crítica metodológica contida em sua obra, o próprio Gadamer afirma que buscou demonstrar que “o conceito de método não era o caminho apropriado para alcançar legitimidade nas ciências humanas e sociais”.²⁹⁸ Ele conclui que “essa é a razão pela qual sugeri que o ideal de conhecimento objetivo, que domina nossos conceitos de conhecimento, ciência e verdade, precisa ser complementado pelo ideal de compartilhar algo, de participação”.²⁹⁹

A hermenêutica filosófica gadameriana é, de fato, incompatível com a ideia de que se pode ter acesso à verdade por meio de um método aplicado pelo intérprete.

Com efeito, a teoria de Gadamer está fundamentada na concepção de que o ser humano tem acesso ao mundo pela linguagem, que deve ser interpretada (compreendida) pelo **ser que está lá**, limitado por sua tradição e por suas pré-compreensões.

Ora, se a interpretação se desenvolve no âmbito do **horizonte histórico e cultural do intérprete**, não se pode conceber que corresponda à aplicação de um método exterior a ele. Como destaca Maria Margarida Lacombe Camargo, “Gadamer defende a ideia de que não é tarefa da hermenêutica descobrir métodos para uma correta interpretação, mas refletir sobre o acontecer da própria interpretação, que, no âmbito das ciências do espírito, corresponde mais especificamente à compreensão”.³⁰⁰

Parece-nos que os argumentos teóricos de Hans-Georg Gadamer abalam a noção tradicional de um método jurídico, ordinariamente entendido como um instrumento à disposição do intérprete para alcançar a verdade contida no texto legal.

Castanheira Neves nos dá uma clara visão do formalismo metodológico que por um longo período dominou o cenário jurídico, e que partia de uma deificação do ato legislativo, alcançada mediante a neutralização do intérprete pela supervalorização do método jurídico.³⁰¹

298 Hans-Georg Gadamer, *Gadamer in Conversation*, p. 40, Translation by Richard Palmer (New Haven/London: Yale University Press 2001).

299 Hans-Georg Gadamer, *Gadamer in Conversation*, p. 40, Translation by Richard Palmer (New Haven/London: Yale University Press 2001).

300 Maria Margarida Lacombe Camargo, *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*, p. 32 (2. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2001).

301 Cf. A. Castanheira Neves, *Metodologia Jurídica: Problemas Fundamentais*, p. 28 (Coimbra: Coimbra Editora 1993).

Esse pensamento metodológico formalista, nas palavras de François Géný, busca “dar alcance ao pensamento do legislador contido nos textos. Sempre que se compreenda e interprete bem a lei, ela subsumirá quantas soluções jurídicas forem necessárias.”³⁰²

No entanto, tomando como base as inflexões de Gadamer, podemos dizer que a relação sujeito-objeto não se dá por intermédio do método, mas no próprio acontecer histórico, de modo que o objeto não é revelado pelo método, mas sim **compreendido pelo ser**.

Resta perguntar, portanto, qual é o papel dos chamados métodos de interpretação jurídica?

Os ditos métodos jurídicos (elementos ou critérios de interpretação) nada mais são do que referências aos diferentes aspectos envolvidos na compreensão de textos legislativos e de fatos jurídicos.³⁰³

Com efeito, tais métodos (gramaticais, sistemáticos, teleológicos, históricos, axiológicos etc.) remetem apenas aos diferentes aspectos envolvidos no fenômeno jurídico, não garantindo qualquer certeza ou correção do resultado da interpretação em um caso particular.³⁰⁴

Seguindo essas observações, e com base nas críticas de Gadamer à objetivação metodológica como instrumento para a descoberta da verdade no âmbito das ciências humanas, é de se concluir que a crença nos métodos jurídicos como meios de alcançar a correção no campo da hermenêutica jurídica oferece algo que não pode ser alcançado.

De fato, deve-se concordar com Eros Grau quando afirma que “a reflexão hermenêutica repudia a metodologia tradicional de interpretação e coloca sob acesas críticas a sistemática escolástica dos métodos,

302 François Géný, *Método de Interpretación y Fuentes em Derecho Privado Positivo*, p. 26 (Madrid: Editorial Réus 1925).

303 Cf. Friedrich Müller, *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*, p. 27-30 (3. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2005).

304 Sobre o tema, ver: Lenio Luiz Streck, *O Efeito Vinculante das Súmulas e o Mito da Efetividade: Uma Crítica Hermenêutica*, p. 92 in Lenio Luiz Streck, *Crítica à Dogmática: Dos Bancos Acadêmicos à Prática dos Tribunais* (Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica 2005); Lenio Luiz Streck, *A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo*, p. 167 in Lenio Luiz Streck & Leonel Severo da Rocha (Eds.), *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica* (Porto Alegre: Livraria do Advogado 2005).

incapaz de responder à questão de se saber por que um determinado método deve ser, em determinado caso, escolhido”.³⁰⁵

Podemos, portanto, concluir que a correção das ciências humanas não pode ser objetivamente alcançada pela aplicação de métodos, o que implica uma revisão da própria noção de hermenêutica jurídica, como examinaremos a seguir.

5.2. HERMENÊUTICA DE GADAMER E HERMENÊUTICA JURÍDICA

É uma visão antiga a de que a interpretação jurídica seria um método para a descoberta da “**norma**” contida no texto, ou, melhor dizendo, do verdadeiro sentido do texto legal.

Não se reconhecia qualquer caráter criativo a tal atividade, sob o pressuposto de que, por meio da interpretação, seria possível descobrir o **único sentido** contido no texto jurídico.

Exposição nesse sentido pode ser encontrada, por exemplo, em Carlos Maximiliano, para quem “*interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém*”.³⁰⁶

Embora essa concepção de interpretação tenha sido abandonada há muito tempo, até por autores positivistas como Kelsen e Hart, ela ainda é defendida aqui e em outros lugares.

Essa doutrina está, portanto, em xeque, o que pode ser explicado pela hermenêutica filosófica gadameriana.

Com efeito, temos um primeiro fundamento para a crise do conceito tradicional de interpretação jurídica nas críticas à objetividade metodológica nas ciências do espírito.

Partindo da premissa de que não há método que o sujeito possa aplicar a um objeto, com vistas à obtenção da verdade nesse campo, a ideia de que a interpretação de um texto possa ser utilizada na busca dessa verdade mostra-se inviável.

305 Eros Roberto Grau, *Por Que Tenho Medo dos Juizes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*, p. 67 (9. ed., São Paulo: Malheiros 2018).

306 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 9 (18. ed., Rio de Janeiro: Forense 1999).

Além da crítica à objetividade metodológica, o reconhecimento de que toda tarefa hermenêutica tem como ponto de partida a **pré-compreensão** do intérprete abala os alicerces de uma concepção estéril da interpretação jurídica.

Os pré-conceitos e sua influência no processo hermenêutico estão vinculados à ideia de tradição, ou, em outras palavras, à inserção do sujeito em uma determinada tradição que pauta e condiciona sua maneira de entender o mundo.³⁰⁷ Como Gadamer aponta:

“Esses pensamentos levantam a questão de saber se, na hermenêutica das ciências humanas, o elemento da tradição não deve receber todo o seu valor. A pesquisa nas ciências humanas não pode se considerar uma antítese absoluta à maneira como nós, como seres históricos, nos relacionamos com o passado. De qualquer forma, nossa relação usual com o passado não é caracterizada por nos distanciar e nos libertar da tradição. Em vez disso, encontramos-nos sempre inseridos nas tradições, e essa não é uma inserção objetiva – ou seja, não concebemos o que a tradição nos diz como se fosse algo estranho ou alheio. É sempre parte de nós, um modelo ou exemplo, um tipo de reconhecimento próprio que nosso juízo histórico posterior dificilmente consideraria como um conhecimento, mas sim uma afinidade imperceptível com a tradição.”³⁰⁸

307 Para Maria Margarida Lacombe Camargo, “Gadamer legitima a pré-compreensão na tradição como processo histórico que o intérprete experimenta. A autoridade da tradição, no entanto, não tira a liberdade do intérprete, uma vez que passe a ser racionalmente conhecida, pois, a partir do momento que formamos uma consciência metódica da compreensão, somos capazes de controlá-la. Mas a compreensão não consiste em uma busca do passado feita por uma razão independente, como procedia o romantismo histórico, considera Gadamer. Consiste, outrossim, na determinação universal do *estar aí*, isto é, na futuridade do *estar aí*, feita por uma razão comprometida historicamente. O *estar aí* faz parte de um processo histórico enquanto experiência humana da qual participamos.” Maria Margarida Lacombe Camargo, *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*, p. 57-58 (2. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2001).

308 Hans-Georg Gadamer, *Truth and Method*, p. 293-294, Translation by Joel Weinsheimer & Donald G. Marshall (London: Bloomsbury 2013). Vale a pena citar aqui as palavras de David E. Linge sobre a importância da pré-compreensão na hermenêutica jurídica de Gadamer: “Não é surpreendente que a noção de pré-conceito de Gadamer tenha sido um dos aspectos mais controversos de sua filosofia. Mais do que qualquer outro elemento de seu pensamento, indica sua determinação em reconhecer a finitude e a historicidade da compreensão e exibir o papel positivo que elas desempenham atualmente em todas as transmissões humanas de significado. Para Gadamer, o passado tem um poder verdadeiramente difundido no fenômeno da compreensão, e esse poder foi totalmente desconsiderado pelos filósofos que dominaram a cena antes de Heidegger. O papel do passado não pode

De acordo com Gadamer, pré-conceito significa “um juízo que se forma antes que todos os elementos que determinam uma situação tenham sido completamente examinados. Na terminologia jurídica alemã, um ‘preconceito’ é um veredicto legal provisório antes que o veredicto final seja alcançado”.³⁰⁹

Ora, experimentar o mundo proporciona aos seres humanos um conjunto de juízos prévios que condicionam seu agir hermenêutico em relação a tudo quanto os cerca, de modo que nenhuma experiência que eles tenham será plenamente objetiva.

De acordo com essa linha de raciocínio, na medida em que o **ser-no-mundo** é incapaz de interagir com a realidade, ignorando seus pré-conceitos incutidos pela tradição, caem por terra os ideais de objetivismo e de neutralidade do intérprete, apregoados pelo formalismo jurídico.

Deve-se ressaltar, no entanto, que a crítica ao objetivismo e o inevitável reconhecimento de **pré-conceitos** no processo hermenêutico não transformam a interpretação em um fenômeno subjetivo. Nas palavras de Gadamer, “a compreensão deve ser pensada menos como um ato subjetivo do que como participação em um evento de tradição, um processo de transmissão no qual o passado e o presente são constantemente mediados”.³¹⁰

De fato, em primeiro lugar, deve-se considerar que os valores trazidos pela tradição não são vivenciados exclusivamente pelo sujeito-intérprete, mas por toda a coletividade que compartilhe **determinada tradição**.

Por outro lado, o fato de sermos guiados por pré-conceitos decorrentes da tradição não significa que nunca tenhamos controle sobre eles ou, melhor dizendo, que não devamos questioná-los. Assim, como Gadamer aponta:

se limitar apenas ao fornecimento dos textos ou acontecimentos que constituem os “objetos” de interpretação. Como pré-conceito e tradição, o passado também define o terreno que o próprio intérprete ocupa quando compreende.” David E. Linge, *Introduction to Gadamer’s Philosophical Hermeneutics*, p. xv in Hans-Georg Gadamer, *Philosophical Hermeneutics*, Translation by David E. Linge (Berkeley: University of California Press 1997).

309 Hans-Georg Gadamer, *Truth and Method*, p. 283, Translation by Joel Weinsheimer & Donald G. Marshall (London: Bloomsbury 2013).

310 Hans-Georg Gadamer, *Truth and Method*, p. 302, Translation by Joel Weinsheimer & Donald G. Marshall (London: Bloomsbury 2013).

“[...] Aquele que quer compreender não pode se entregar de antemão ao arbítrio de suas próprias opiniões prévias, ignorando a opinião do texto da maneira mais obstinada e consequente possível – até que este acabe por não poder ser ignorado e derrube a suposta compreensão. Em princípio, quem quer compreender um texto deve estar disposto a deixar que este lhe diga algo. Por isso, uma consciência formada hermeneuticamente deve, desde o princípio, mostrar-se receptiva à alteridade do texto. Mas essa receptividade não pressupõe nem uma ‘neutralidade’ em relação à coisa, nem tampouco o anulamento de si mesma; implica, antes, uma destacada apropriação das opiniões prévias e dos preconceitos pessoais. O que importa é dar-se conta dos próprios pressupostos, a fim de que o próprio texto possa apresentar-se em sua alteridade, podendo, assim, confrontar sua verdade com as opiniões pessoais prévias.”³¹¹

Um dos pontos mais importantes da passagem acima consiste, portanto, na necessidade do intérprete não se fechar em suas opiniões anteriores, abrindo-se à alteridade do texto.

Nesse ponto, Gadamer parte da dialética platônica para sustentar a **primazia hermenêutica da pergunta**.³¹²

Dessa forma, o intérprete deve estar consciente de seus pré-conceitos (o que nem sempre é possível) e, então, iniciar uma relação dialética com o texto, abrindo-se a ele por meio do procedimento de perguntas e respostas.³¹³ Forma-se, então, o **círculo de compreensão**.

Com efeito, as opiniões prévias do intérprete permitem que ele questione o texto, abrindo-se a ele. Com a compreensão, as opiniões prévias são substituídas por novas opiniões, em um constante “projetar de novo”.³¹⁴ Essa dinâmica foi bem-posta por Josef Bleicher ao tratar da hermenêutica filosófica gadameriana:

311 Hans-Georg Gadamer, *Verdade e Método I: Traços de uma hermenêutica filosófica*, p. 358, Tradução Flávio Paulo Meurer (5. ed., Petrópolis: Vozes 2003).

312 Hans-Georg Gadamer, *Truth and Method*, p. 370-371, Translation by Joel Weinsheimer & Donald G. Marshall (London: Bloomsbury 2013).

313 Cf. Hans-Georg Gadamer, *El Giro Hermenéutico*, p. 146 [*La hermenêutica y la escuela de Dilthey*], Traducción por Arturo Parada (Madrid: Ediciones Cátedra 1995).

314 Cf. Hans-Georg Gadamer, *Verdade e Método II.*, p. 75 [*Sobre o Círculo da Compreensão*] (2. ed., Petrópolis: Vozes 2004). Esse aspecto circular da compreensão é enfatizado por Gregorio Robles: “[...] a interpretação “projeta”, já que é sempre parte de um “projeto de compreensão” (pré-compreensão) que será verificado e confrontado com a experiência. Este confronto mostrará a insuficiência do projeto realizado e a necessidade de substituí-lo por outro. É nesse ir e vir da compreensão, para usar a expressão de Engisch, que se enraiza o denominado

“A principal tarefa do intérprete é descobrir a pergunta a que o texto vem dar resposta; compreender um texto é compreender a pergunta. Simultaneamente, um texto só se torna um objeto de interpretação se confrontar o intérprete com uma pergunta. Nessa lógica de pergunta e resposta, um texto acaba por ser um acontecimento ao ser atualizado na compreensão, que representa uma possibilidade histórica. Consequentemente, o horizonte do sentido é limitado e a abertura, tanto do texto como do intérprete, constitui um elemento estrutural da fusão dos horizontes. Nessa concepção dialógica, os conceitos utilizados pelo Outro, seja um texto, seja um tu, ganham nova força, por se inserirem na compreensão do intérprete. Ao entendermos a pergunta colocada pelo texto, fizemos já perguntas a nós mesmos e, por conseguinte, abrimo-nos a novas possibilidades de sentido.”³¹⁵

Um ponto importante da hermenêutica filosófica de Gadamer reside no reconhecimento de que o homem recebe o mundo apenas por meio da linguagem.³¹⁶ Em suas palavras, a linguagem é “o centro do ser humano, quando considerada no âmbito que só ela consegue preencher: o âmbito da convivência humana, o âmbito do entendimento, do consenso crescente, tão indispensável à vida humana como o ar que respiramos”.³¹⁷

Ora, se experimentamos o mundo por intermédio da linguagem, devemos concluir que o **homem é um ser hermenêutico**, ou seja, um ser que tem acesso ao mundo por meio da interpretação, de forma que é possível afirmar que estamos a todo tempo interpretando. É assim que, nas palavras de Gadamer, “todo compreender é interpretar e todo interpretar se desenvolve no *medium* de uma linguagem que pretende deixar falar o objeto, sendo, ao mesmo tempo, a própria linguagem do intérprete”.³¹⁸

círculo hermenêutico.”. Gregorio Robles, *Introducción a la Teoría del Derecho*, p. 192 (9. ed., Barcelona: Debate 2003).

315 Josef Bleicher, *Hermenêutica Contemporânea*, p. 161, Tradução Maria Georgina Segurado (Lisboa: Edições 70).

316 Cf. Richard Palmer, *Hermeneutics*, p. 205 (Evanston: Northwestern University Press 1969).

317 Hans-Georg Gadamer, *Verdade e Método II*, p. 182 [*Homem e Linguagem*] (2. ed., Petrópolis: Vozes 2004). Ver, também: Hans-Georg Gadamer, *Arte y Verdad de la Palabra*, p. 119 [*La Diversidade de las Lenguas y la Comprensión del Mundo*], Traducción por José Francisco Zuñiga García (Barcelona: Paidós 1998).

318 Hans-Georg Gadamer, *Verdade e Método I: Traços de uma hermenêutica filosófica*, p. 503, Tradução Flávio Paulo Meurer. (5. ed., Petrópolis: Vozes 2003).

O reconhecimento de que recebemos o mundo pela linguagem e de que o tomamos por meio da interpretação torna inviável a ideia de uniformidade interpretativa, uma vez que cada intérprete participa do processo hermenêutico munido de seus pré-conceitos, de modo que sua abertura ao texto se fará a partir de um determinado referencial de razões prévias que pautarão as perguntas apresentadas e a formação do círculo da compreensão. Torna-se, então, inevitável **reconhecer o caráter criativo do fenômeno hermenêutico**.

Em suma, pode-se afirmar que a hermenêutica é o próprio modo pelo qual o homem se relaciona com o mundo, pelo qual se apropria do mundo, e não um instrumento do qual se pode valer para interpretar certos textos ou fatos, mediante a aplicação de um método. Nas palavras de Richard Palmer, ao concluir sua análise da teoria de Gadamer, “as chaves para a compreensão não são manipulação e controle, mas participação e abertura; não é conhecimento, mas experiência; não é metodologia, mas dialética. Para ele [Gadamer], o propósito da hermenêutica não é estabelecer regras para uma compreensão ‘objetivamente válida’, mas conceber a compreensão em si tão abrangente quanto possível”.³¹⁹

5.3. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO

Uma das consequências do objetivismo metodológico descrito acima é a separação entre o momento da interpretação e o da aplicação das normas jurídicas. De fato, sob essa linha de pensamento, há uma separação bem definida entre o intérprete, o objeto da interpretação e o problema que se pretende resolver.

Nesse cenário, o processo hermenêutico ocorreria em duas etapas distintas: em primeiro lugar, o intérprete desvelaria o significado do texto legal e, em seguida, aplicaria a norma jurídica descoberta a uma determinada situação fática. É nesse sentido que se distinguem o momento da interpretação e o da aplicação das normas jurídicas.

Gadamer alocará todos os “momentos” da relação intérprete-objeto no âmbito da hermenêutica. Nas palavras do filósofo alemão, “‘aplicar’ não é ajustar uma generalidade já dada antecipadamente para em seguida desembaraçar os fios de uma situação particular. Diante de um

319 Richard Palmer, *Hermeneutics*, p. 215 (Evanston: Northwestern University Press 1969).

texto, por exemplo, o intérprete não procura aplicar um critério geral a um caso particular: pelo contrário, interessa-se pelo significado fundamentalmente original do escrito de que se ocupa”.³²⁰

A inclusão da aplicação no processo hermenêutico é consequência do abandono do objetivismo metodológico, já que a situação de fato que se apresenta ao intérprete deve ser interpretada em conjunto com o texto específico, que é o objeto da interpretação, implicando-se mutuamente e inserindo-se no âmbito da tradição (pré-compreensão) do intérprete.

Como salienta Josef Bleicher, “a ‘aplicação’, como articulação entre o passado e o presente, surge como terceiro momento da unidade de compreensão, da interpretação e da aplicação, que constituem o esforço hermenêutico: a compreensão adequada de um texto, que corresponde às suas necessidades e mensagem, muda com a situação concreta a partir da qual tem lugar; é já sempre uma aplicação”.³²¹

Esse aspecto da teoria de Hans-Georg Gadamer tem particular importância no âmbito jurídico, na medida em que se reconhecem as implicações entre norma e fato, não havendo que se falar em interpretação isolada dos textos normativos, desconsiderando-se os fatos envolvidos em dado caso concreto.³²² Como nos lembra Lenio Streck, aprendemos com Gadamer “que hermenêutica não é método, é filosofia”. E prossegue: “Ora, se interpretar é aplicar, não há um pensamento teórico que ‘flutua’ sobre os objetos do mundo, apto a dar sentido ao ‘mundo sensível’. O sentido é algo que se dá; ele acontece”.³²³

320 Ver Hans-Georg Gadamer, *Verdade e Método II.*, p. 131 [*Hermenêutica clássica e hermenêutica filosófica*] (2. ed., Petrópolis: Vozes 2004).

321 Josef Bleicher, *Hermenêutica Contemporânea*, p. 170, Tradução Maria Georgina Segurado (Lisboa: Edições 70).

322 Nas palavras de Eros Grau: “*Interpretação e aplicação* não se realizam autonomamente. O intérprete discerne o sentido do texto a partir e em virtude de um determinado caso dado; a interpretação do direito consiste em *concretizar a lei* em cada caso, isto é, na sua *aplicação*. Assim, existe uma equação entre interpretação e aplicação: não estamos, aqui, diante de dois momentos distintos, porém frente a uma só operação. *Interpretação e aplicação* consubstanciam um processo unitário, se superpõem.” Eros Roberto Grau, *Por Que Tenho Medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*, p. 49 (9. ed., São Paulo: Malheiros 2018).

323 Lenio Luiz Streck, *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma Nova Crítica do Direito*, p. 32 (2. ed., Rio de Janeiro: Forense 2004).

6. PÓS-POSITIVISMO

Com o fim da Segunda Guerra Mundial e a perplexidade causada pela impotência do direito em evitar a solução final implementada pelo nacional-socialismo alemão, os teóricos jurídicos voltaram-se para o desenvolvimento de uma teoria superior ao positivismo jurídico avaliativo, exatamente mediante a busca da justificação da validade das normas em valores superiores ao direito positivo.

Nas palavras de Karl Larenz, “o Direito é uma parte da cultura; a cultura é uma realidade relacionada a valores; o Direito é, portanto, uma realidade determinada, em sua peculiaridade, pela referência ao valor especificamente jurídico, a justiça”.³²⁴

Um representante dessa linha de pensamento foi o jusfilósofo alemão Gustav Radbruch, para quem “o direito só pode ser compreendido dentro da atitude que refere as realidades aos valores (*wertbeziehend*). O direito é um fato ou fenômeno cultural, isto é, um fato referido a valores”.³²⁵

Em seus *Cinco Minutos de Filosofia Jurídica*, Radbruch argumenta que a validade do direito positivo não pode ser aferida com base apenas em parâmetros formais. Com efeito, para o jurista alemão, “há também princípios fundamentais de direito que são mais fortes do que

324 Karl Larenz, *La Filosofía Contemporánea del Derecho y del Estado*, p. 98, Traducción por E. Galán Gutiérrez & A. Truyol Serra (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado 1942). A *jurisprudência avaliativa* de Larenz se reflete em sua definição de princípios jurídicos, contida na seguinte passagem: “Os princípios jurídicos são os pensamentos diretores de uma regulamentação jurídica existente ou possível. Eles não são, em si mesmos, normas suscetíveis de aplicação, mas podem ser transformados em normas. Quando remetem a um conteúdo intelectual que conduz a uma regulamentação, são princípios ‘materiais’, ainda que careçam do caráter formal de proposições jurídicas, representando uma conexão entre um ‘pressuposto de fato’ e uma ‘consequência jurídica’. Os princípios indicam apenas a direção em que se situa a norma que deve ser encontrada. Podemos dizer que são um primeiro passo para a obtenção da norma, que determina os passos posteriores. Uma vez que, ao estabelecer as regras do comportamento humano, escolhe-se entre diferentes possibilidades e, para esse fim, realiza-se um juízo de valor – isto é mais valioso que aquilo – os princípios contêm pré-decisões sobre os valores posteriores que devem ser encontrados e mantidos dentro do limite indicado pela pré-decisão, que deve proporcionar satisfação ao princípio.” Karl Larenz, *El Derecho Justo*, p. 32-33, Traducción por Luis Díes-Picazo (Madrid: Civitas 2001).

325 Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, p. 45, Tradução L. Cabral de Moncada (6. ed., Coimbra: Arménio Amado 1997).

todo e qualquer preceito jurídico positivo, de tal modo que toda lei que os contrarie não deixará de ser de ser inválida”.³²⁶

Uma teoria jurídica voltada à realização de valores implica uma reforma na própria forma de legislar, uma vez que é necessária maior abertura dos textos legais, com a delegação de competência adicional ao julgador para ponderar os valores em jogo em cada caso concreto.

Torna-se, então, cada vez mais comum o uso, nos textos jurídicos, de conceitos indeterminados e tipos, o que impõe uma mudança na própria forma pela qual os operadores jurídicos devem examinar o fenômeno hermenêutico.

A jurisprudência dos valores, na medida em que impõe uma interpretação jurídica que não se limita ao direito positivo, exige a ponderação de valores extraleais. Como assinala Karl Larenz, “a passagem para uma ‘jurisprudência de valores’ só cobra, porém, o seu pleno sentido quando conectada ao reconhecimento de valores ou critérios de avaliação ‘suprareleais’ ou ‘pré-positivos’, que subjazem às normas legais, para cuja interpretação e complementação é legítimo lançar mão, pelo menos sob determinadas condições”.³²⁷ O sistema jurídico seria, então, segundo Canaris, uma **ordenação axiológica**.³²⁸

Um ponto relevante no campo da jurisprudência de valores consiste na fundamentação das decisões judiciais. De fato, considerando que, como dito, as valorações partem de aspectos não aferíveis pela lógica subsuntiva, impõe-se o desenvolvimento de novas fórmulas de justificação das decisões judiciais, como a tópica e a teoria da argumentação.

Essa evolução da teoria jurídica resulta no chamado pós-positivismo, termo que não designa uma corrente uniforme de pensamento, mas sim as correntes jurídicas contemporâneas decorrentes da reaproximação entre o direito e os valores.³²⁹

326 Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, p. 45, Tradução L. Cabral de Moncada (6. ed., Coimbra: Arménio Amado 1997).

327 Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 167, Tradução José Lamego (3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

328 Claus-Wilhelm Canaris, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, p. 66-67, Introdução e Tradução de A. Menezes Cordeiro (2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1996).

329 Cf. Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, p. 57 (Rio de Janeiro: Renovar, 2005); Albert Calsamiglia, *Postpositivismo*, v. 21, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, p.

Um dos marcos desse pensamento voltado aos valores é a teoria da justiça de John Rawls.

A teoria da justiça de John Rawls, cujo refinamento teórico exige redobrada cautela ao se expor seus fundamentos de forma concisa, é, em linhas gerais, uma tentativa de estabelecer critérios de **justiça pública**, relativos à **estrutura básica** da sociedade,³³⁰ que só podem ser aplicáveis a uma **sociedade bem ordenada**³³¹ (com regras institucionalizadas democraticamente). Caracteriza-se por ser uma **teoria contratualista**, determinando que os princípios fundamentais da justiça devem ser pactuados em uma posição **original de igualdade**, por pessoas **racionais e razoáveis**, que, protegidas por um **véu de ignorância**, estariam aptas a estabelecer tais princípios de forma equitativa.³³² Por sua vez, essas pessoas tenderiam a estabelecer, na posição original, dois princípios distintos: um que garantisse as liberdades fundamentais a todos e outro que previsse que as desigualdades entre os homens somente seriam justas na medida em que beneficiassem os menos favorecidos, e que as oportunidades sociais e econômicas deveriam ser isonomicamente acessíveis.³³³

A teoria de Rawls é, basicamente, a da **justiça distributiva**. Ela estabelece mecanismos para distribuir os bens coletivos de forma isonômica, de modo que **todos** tenham oportunidades iguais para alcançar posições socialmente vantajosas, e redistribui pela coletividade as vantagens gozadas arbitrariamente por determinados sujeitos (dons naturais e posições originais de vantagem).

209 (Alicante: Universidad de Alicante 1998); Maria Margarida Lacombe Camargo, *Eficácia Constitucional: Uma Questão Hermenêutica*, p. 377 in Carlos E. de Abreu Boucault & José Rodrigo Rodriguez (Eds.), *Hermenêutica Plural* (São Paulo: Martins Fontes 2002).

330 John Rawls, *A Theory of Justice*, p. 6 -7 (Cambridge: Harvard University Press 2001).

331 John Rawls, *A Theory of Justice*, p. 397-405 (Cambridge: Harvard University Press 2001).

332 John Rawls, *A Theory of Justice*, p. 102-160 (Cambridge: Harvard University Press 2001).

333 John Rawls, *A Theory of Justice*, p. 53 (Cambridge: Harvard University Press 2001).

O ressurgimento da relação direito-moral-justiça, impulsiona, portanto, a teoria jurídica do pós-positivismo, como apontam Luís Roberto Barroso, Ana Paula de Barcellos e Marcus Abraham.³³⁴

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Maria Margarida Lacombe Camargo ressalta que “o pós-positivismo, como movimento de reação ao modelo kelseniano de negação de valores, abre-se a duas vertentes. Uma delas, que segue a linha de Dworkin e Alexy, busca recuperar a força normativa dos princípios de direito, com todo seu potencial valorativo. A outra procura, nos fundamentos que sustentam as decisões judiciais, sua força lógico-legitimante, como faz Chaïm Perelman, por exemplo”.³³⁵

Uma característica, portanto, do pós-positivismo é a valorização dos princípios jurídicos, baseada principalmente nas contribuições de Ronald Dworkin e Robert Alexy e em suas teorias sobre a distinção entre princípios e normas.

Para Ronald Dworkin, o princípio é “padrão que deve ser observado, não porque promoverá ou assegurará uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade, ou de alguma outra dimensão da moralidade”.³³⁶

Como já mencionamos, de acordo com Robert Alexy, “o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que exigem que algo seja realizado na maior extensão possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são mandamentos de otimização, que se caracterizam pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus e de que a devida medida de seu cumprimento não depende apenas das possibilidades

334 Ver: Luís Roberto Barroso & Ana Paula de Barcellos, *O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*, p. 336 in Luís Roberto Barroso (Ed.), *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas* (Rio de Janeiro: Renovar 2003); Marcus Abraham, *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*, p. 96 (São Paulo: Quartier Latin 2007).

335 Maria Margarida Lacombe Camargo, *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*, p. 141 (Rio de Janeiro: Renovar 2001).

336 Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, p. 22 (Cambridge: Harvard University Press 1999).

reais, mas também das jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pela contraposição de princípios e regras”.³³⁷

Partindo dessas e de outras ideias, Humberto Ávila forjou sua definição de princípios jurídicos, que seriam “normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, cuja aplicação demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”.³³⁸

Tendo em vista os princípios jurídicos, positivados ou não, como diretrizes a serem alcançadas pelo direito, busca-se superar as limitações do positivismo jurídico, tão fortemente criticado por Dworkin.³³⁹

É pertinente aqui o comentário de Albert Calsamiglia, para quem “o pós-positivismo chama a atenção para a questão que deve ser colocada em um caso difícil. A resposta do positivismo foi recorrer ao legislador intersticial. Mas quando o raciocínio judicial ocorre fora do domínio do direito, nos encontramos em terreno desconhecido. É curioso que a teoria positivista seja silenciosa quando mais precisamos de orientação”.³⁴⁰

No entanto, não se pode alimentar a ideia extremada de que o positivismo jurídico não possa lidar com princípios. É o que aprendemos com Neil MacCormick, que trabalha com princípios jurídicos sob a perspectiva positivista.

Para MacCormick, “os princípios de um sistema jurídico são as normas gerais conceituadas pelas quais seus funcionários racionalizam as normas que pertencem ao sistema em virtude de critérios observados internamente”.³⁴¹

De acordo com o professor catedrático da Universidade de Edimburgo, “o princípio estabelece os limites dentro dos quais as decisões

337 Robert Alexy, *A Theory of Constitutional Rights*, p. 47-48, Translation by Julian Rivers (Oxford: Oxford University Press 2010).

338 Humberto Ávila, *Theory of Legal Principles*, p. 40 (The Netherlands: Springer 2007).

339 Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously* (Cambridge: Harvard University Press 1999).

340 Albert Calsamiglia, *Postpositivismo*, v. 21, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, p. 212 (Alicante: Universidad de Alicante 1998)

341 Neil MacCormick, *Legal Reasoning and Legal Theory*, p. 155 (New York: Oxford University Press 1994).

judiciais plenamente justificadas por argumentos consequencialistas são legítimas. Sua existência torna possível que um juiz chegue a uma decisão que, de outra forma, deveria ser deixada ao legislador”.³⁴²

No entanto, como mencionado anteriormente, a reaproximação entre direito e valores, com a superação da lógica subsuntiva, traz problemas de justificação e legitimação da interpretação/aplicação do direito pelos tribunais, que precisam demonstrar as razões e motivos de suas valorações. Sobre essa matéria, podemos destacar como importantes contribuições para a nova forma de compreensão do direito, tanto a tópica de Theodor Viehweg,³⁴³ quanto a teoria da argumentação jurídica, que será examinada a seguir.

7. PENSAMENTO POR PROBLEMAS: A TÓPICA DE THEODOR VIEHWEG

O pensamento tópico, que tem suas raízes em Cícero e Aristóteles, ressurgiu na década de 50 como alternativa ao formalismo jurídico e ao raciocínio lógico-dedutivo, encontrando seu maior expoente na figura de Theodor Viehweg.³⁴⁴

Após o descrédito da possibilidade de se extrair, por meio da lógica dedutiva, comandos normativos verdadeiros e desvinculados dos fatos, com o ressurgimento dos valores e dos princípios jurídicos, torna-se necessário discutir uma forma de pensar o direito que leve em conta não apenas o texto normativo, mas também todos os elementos que influenciem a decisão do órgão de aplicação do direito. É precisamente

342 Neil MacCormick, *Legal Reasoning and Legal Theory*, p. 161 (New York: Oxford University Press 1994).

343 Como salienta Paulo Bonavides, “a tópica tem que ser compreendida, portanto, no quadro das consequências advindas da reação ao positivismo jurídico clássico e no clima de inteira descrença quanto a uma reestruturação jusnaturalista, como a que se intentou na Alemanha no fim da década de 40, após as feridas abertas na consciência do Ocidente pela tragédia da Segunda Grande Guerra Mundial.” Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, p. 497 (13. ed., São Paulo: Malheiros 2003). No mesmo sentido: Thomas da Rosa de Bustamante, *Tópica e argumentação jurídica*, v. 163, *Revista de Informação Legislativa*, p. 154-155 (Brasília: Senado Federal Jul-Set 2004).

344 Ver: Theodor Viehweg, *Tópica e Jurisprudência*, Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Brasília: Departamento de Imprensa Nacional 1979).

esse o papel da tópica jurídica, muito bem descrito por Antonio Manuel Hespanha:

“A tópica, como já se disse, o nome dado pela antiga teoria do discurso à técnica de encontrar soluções no domínio dos saberes problemáticos, ou seja, dos saberes em que não existem certezas evidentes, como o direito, a moral etc. Nesses casos, a legitimação da solução encontrada não decorre da validade das premissas em que se baseie tanto quanto do consenso que suscite no auditório. Aplicada ao direito, essa ideia vem colocar o juiz (ou o jurista) na primeira linha da atividade de achamento ou de declaração do direito, o qual, para decidir um caso concreto, lança mão de argumentos (tópicos) disponíveis (princípios doutrinários, precedentes, disposições legislativas), no sentido de ganhar o assentimento (das partes, mas também do público em geral) para a solução. Nesse contexto, a lei é apenas um dos argumentos, cuja eficácia argumentativa dependerá tanto de sua consonância com o sentido concreto de justiça vigente no auditório quanto do prestígio de que a forma ‘lei’ (e, em geral, a entidade ‘Estado’), aí goze. Para além de constituir uma crítica ao legalismo, a tópica constitui também uma crítica ao normativismo, ou seja, à ideia de que a norma geral e abstrata está no princípio de um processo de subsunção que conduziria ao achamento do direito. Pelo contrário, a tópica defende que é o caso, com o seu caráter concreto e situado, que sugere os argumentos ou pontos de vista relevantes, bem como que os permite hierarquizar.”³⁴⁵

Como aponta José de Oliveira Ascensão, a tópica busca chegar a “um repertório de pontos de vista que darão a solução de casos concretos”.³⁴⁶ Para Chaïm Perelman “a importância dos lugares específicos do direito, ou seja, dos tópicos jurídicos, consiste em fornecer razões que permitem afastar soluções não equitativas ou desarrazoadas, na medida em que estas negligenciam as considerações que os lugares permitem sintetizar e integrar em uma visão global do direito como *ars aequi et boni*”.³⁴⁷ De acordo com Viehweg:

“A função dos *topoi*, tanto gerais quanto especiais, consiste em servir a uma discussão de problemas. Segue-se daí que sua importância tem que ser muito especial naqueles círculos de problema cuja natureza é não perder nunca seu caráter problemático. Quando há mudanças de situações ou casos particulares, é preciso encontrar novos dados para tentar resolver os problemas. Os *topoi*, que intervêm em caráter auxiliar, recebem por sua

345 António Manuel Hespanha, *Cultura Jurídica Européia: Síntese de um Milénio*, p. 338-339 (Mem Martins: Europa-América 2003).

346 José de Oliveira Ascensão, *Introdução à Ciência do Direito*, p. 464 (Rio de Janeiro: Renovar, 2005).

347 Chaïm Perelman, *Lógica Jurídica*, p. 120 (São Paulo: Martins Fontes 2000).

vez sentido a partir do problema. A ordenação com respeito ao problema é sempre essencial para eles. À luz de cada problema aparecem como adequados ou inadequados, conforme um entendimento que nunca é absolutamente imutável. Devem ser entendidos de um modo funcional, como possibilidades de orientação e como fios condutores de pensamento.”³⁴⁸

Esse repertório de pontos de vista, *topoi*, é sempre provisório e mutável em função do problema. Como Viehweg aponta, “a tópica não pode ser entendida se não se admite a sugerida inclusão em uma ordem que está sempre por ser determinada”.³⁴⁹

Nesse sentido, a tópica pode ser caracterizada como **uma forma de pensar em função do problema**.³⁵⁰ Nas palavras de Viehweg, “o sistema tópico está em permanente movimento. Suas formulações respectivas indicam meramente os estágios progressivos da argumentação ao tratar de problemas particulares. O sistema pode razoavelmente ser chamado de um sistema aberto, já que sua discussão, quer dizer, seu enfoque de um problema particular, está aberta a novos pontos de vista”.³⁵¹

Para uma melhor compreensão da tópica, é importante caracterizar o **problema**. De acordo com Viehweg:

“Para nosso objetivo, pode-se chamar problema – e esta definição basta – toda indagação que aparentemente permite mais de uma resposta e requer necessariamente um entendimento preliminar, de acordo com o

348 Theodor Viehweg, *Tópica e Jurisprudência*, p. 38, Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Brasília: Departamento de Imprensa Nacional 1979).

349 Theodor Viehweg, *Tópica e Jurisprudência*, p. 35, Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Brasília: Departamento de Imprensa Nacional 1979). Quanto à necessidade de abertura e flexibilidade dos *topoi*, vale a pena destacar outra passagem de Viehweg, em que ele afirma que “os *topoi* e os catálogos de *topoi* oferecem um auxílio muito apreciável. Porém, a solução do problema exige flexibilidade e capacidade de alargamento.” Theodor Viehweg, *Tópica e Jurisprudência*, p. 41, Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Brasília: Departamento de Imprensa Nacional 1979).

350 Ver: Manuel Atienza, *As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica*, p. 66, Tradução Maria Cristina Guimarães Cupertino (São Paulo: Landy 2002).

351 Theodor Viehweg, *Tópica y Filosofía del Derecho*, p. 127 [*Algunas Consideraciones acerca del Razonamiento Jurídico*], Traducción por Jorge M. Seña (Barcelona: Gedisa 1997).

qual toma o aspecto de questão que se deve levar a sério e para a qual se deve buscar uma resposta como solução. [...]”³⁵²

Como Paulo Roberto Soares de Mendonça corretamente aponta, as soluções dadas aos problemas podem ser agrupadas em catálogos de soluções e compor um sistema com base no qual se solucione problemas no futuro. O pensamento tópico funciona de forma inversa, pois questiona as premissas e extrai dos problemas novos pontos de vista.³⁵³

Pode-se notar, portanto, como enfatiza Thomas da Rosa de Bustamante, que “o papel central da tópica é encontrar as premissas que serão utilizadas no raciocínio”.³⁵⁴

A tópica abre o pensamento jurídico para além do texto normativo, o qual figura como mais um tópico a ser levado em consideração, o tópico de partida, mas, como nos adverte Juan Antonio García Amado, “por sua generalidade, a rigidez de sua forma e sua textura aberta, precisa ser concretizado mediante outros tópicos que determinem seus sentidos possíveis e façam viável a discussão tendente a obter o significado que melhor se adequa à realidade de cada caso a resolver”.³⁵⁵

Deve-se ter em mente, como afirma Luis Alberto Warat, que “a tópica não assegura decisões certas e incontrovertidas, mas dá soluções aceitáveis dentro do marco da ideologia que adota. Admite a alterabilidade significativa da lei que origina a problemática interpretativa e decisória”.³⁵⁶

O próprio Viehweg alertava para o fato de que a tópica “não é um método, mas sim um estilo. Ela tem, como qualquer outro estilo, muito de arbítrio amorfo e muito pouco de demonstração”.³⁵⁷

352 Theodor Viehweg, *Tópica y Filosofía del Derecho*, p. 34 [*Algunas Consideraciones acerca del Razonamiento Jurídico*], Traducción por Jorge M. Seña (Barcelona: Gedisa 1997).

353 Paulo Roberto Soares de Mendonça, *A Tópica e o Supremo Tribunal Federal*, p. 100 (Rio de Janeiro: Renovar 2003).

354 Thomas da Rosa de Bustamante, *Tópica e argumentação jurídica*, v. 163, *Revista de Informação Legislativa*, p. 159 (Brasília, Senado Federal Jul-Sep 2004).

355 Juan Antonio García Amado, *Tópica, Derecho y método jurídico*, v. 4, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, p. 174 (Alicante: Universidad de Alicante 1987).

356 Luis Alberto Warat, *Introdução Geral ao Direito – v. I*, p. 88 (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor 1994).

357 Theodor Viehweg, *Tópica e Jurisprudência*, p. 71, Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Brasília: Departamento de Imprensa Nacional 1979).

8. TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO

As teorias da argumentação inserem-se no questionamento da lógica formal como forma de realização concreta do direito, fazendo uso da tópica e integrando os fatos (do problema) ao processo de criação jurídica. Como afirma Maria Margarida Lacombe Camargo:

“Procuramos também destacar a dimensão concreta própria do pensar jurídico, orientado que é para o problema que se pretende resolver. Coube a Chaïm Perelman realizar a grande guinada na área da metodologia jurídica, quando apontou para as dimensões retórica e argumentativa que, na realidade, fazem o direito. O direito se origina da prática; não se limita ao conteúdo do texto da lei: surge e é orientado pelas teses construídas sob os parâmetros de fato e da lei, num confronto de ideias que vêm legitimar cada decisão tomada de *per si*. Ressaltamos, assim, algumas das contribuições mais significativas para a reflexão jurídica contemporânea, avessa à adoção do raciocínio lógico-linear para, em lugar desta, uma proposta mais voltada para a intersubjetividade e para o desafio constante de lidar com situações que requerem respostas convincentes e criativas.”³⁵⁸

Uma das críticas dirigidas à tópica jurídica é que ela não fornece um método para a utilização das diversas tópicos jurídicas, sendo, mais do que isso, uma forma de pensamento, e não uma metodologia capaz de substituir a lógica formal. Como vimos, o próprio Viehweg negava à tópica o caráter de método jurídico.³⁵⁹ As teorias da argumentação diferem da tópica por terem como objetivo a apresentação de uma nova metodologia jurídica.

Esta é a posição de Manuel Atienza sobre a **função prática** da argumentação jurídica:

“Por função prática ou técnica da argumentação jurídica, entendo basicamente que esta deve ser capaz de oferecer uma orientação útil nas tarefas de produzir, interpretar e aplicar o Direito. Para que uma teoria da argumentação jurídica possa cumprir essa função de caráter instrumental (dirigida tanto aos práticos do Direito como aos cultivadores da dogmática jurídica), ela terá de poder oferecer um método que permita reconstruir o processo real da argumentação, além de uma série de critérios para fazer

358 Maria Margarida Lacombe Camargo, *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*, p. 262 (Rio de Janeiro: Renovar 2001).

359 Theodor Viehweg, *Tópica e Jurisprudência*, p. 71, Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Brasília: Departamento de Imprensa Nacional 1979).

um julgamento sobre a sua correção; como acaba de ser indicado, essa é uma tarefa que, em considerável medida, ainda está para ser cumprida.”³⁶⁰

A meu ver, a argumentação não pode ser considerada um método jurídico para atestar a correção das decisões, mas sim uma forma de pensar o direito que leve à tomada de decisões justificáveis, o que é especialmente necessário nas situações em que o texto, por si só, é vago e ambíguo.

Seguindo essa linha, Neil MacCormick sustenta que o dever judicial de fazer justiça é o de proferir decisões fundamentadas em argumentos satisfatórios.³⁶¹ A discricionariedade judicial seria, portanto, “a discricionariedade de proferir a decisão que é mais bem justificada”.³⁶²

De acordo com Chaïm Perelman, “motivar uma sentença é justificá-la, não é fundamentá-la de um modo impessoal e, por assim dizer, demonstrativo. É persuadir um auditório, que se deve conhecer, de que a decisão é conforme as suas exigências”.³⁶³

Uma vez que busca a adesão dos destinatários à decisão, a argumentação jurídica deve ocorrer no âmbito do diálogo, permitindo a participação destes em sua formação. Sobre a adesão dessas pessoas ao resultado da interpretação, Perelman ressalta que “a interpretação da lei, para ser aplicada a um caso específico, deve ser considerada uma hipótese, que só será adotada definitivamente se a solução concreta em que redunde afigurar-se aceitável”.³⁶⁴

360 Manuel Atienza, *As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica*, p. 333, Tradução Maria Cristina Guimarães Cupertino (São Paulo: Landy 2002).

361 Neil MacCormick, *Legal Reasoning and Legal Theory*, p. 250 (New York: Oxford University Press 1994).

362 Neil MacCormick, *Legal Reasoning and Legal Theory*, p. 251 (New York: Oxford University Press 1994).

363 Chaïm Perelman, *Ética e Direito*, p. 569-570, Tradução Maria Ermantina Galvão (São Paulo: Martins Fontes 2002).

364 Chaïm Perelman, *Lógica Jurídica*, p. 115 (São Paulo: Martins Fontes 2000). Em outra passagem, Perelman afirma que “em nítida oposição aos métodos da lógica formal, vimos que toda a argumentação deve partir de teses que têm a adesão daqueles a que se quer persuadir ou convencer. Negligenciando esta condição, o orador, aquele que apresenta uma argumentação, arrisca-se a cometer uma petição de princípio.” Chaïm Perelman, *Lógica Jurídica*, p. 158 (São Paulo: Martins Fontes 2000).

É no âmbito da argumentação que serão ponderados os bens, interesses e valores em jogo, de modo que, somente em cada caso, o texto normativo se concretizará em norma jurídica individual e concreta.

Na medida em que a teoria do pós-positivismo tem trabalhado com a teoria da argumentação e da justificação das decisões pelo juiz, verifica-se, como ressalta Calsamiglia, a mudança do centro das atenções do Legislativo para o Judiciário.³⁶⁵

Aqui podemos antecipar uma dúvida que se coloca na interpretação de tratados internacionais: como funcionaria a teoria da argumentação nessa situação em que, como regra geral, falta um órgão julgador com competência supraestatal? Abordaremos o assunto novamente no capítulo seguinte.

Como mencionado, não existe uma única teoria da argumentação, mas sim várias. Entre os autores que escrevem sobre o tema da argumentação jurídica, podemos destacar Robert Alexy,³⁶⁶ Klaus Günther,³⁶⁷ Chaïm Perelman³⁶⁸ e Stephen Toulmin.³⁶⁹

9. CONCLUSÃO

Ao final dessa análise das principais influências teóricas da teoria da interpretação a serem consideradas neste livro, chega-se à conclusão de que a hermenêutica contemporânea se libertou das balizas impostas pelos formalismos jurídicos.

Mesmo positivistas como Herbert Hart reconhecem a influência dos valores sobre o direito e, portanto, o caráter axiológico do processo hermenêutico.

Vimos também a superação do objetivismo metodológico de certas correntes formalistas, que pretendiam que o intérprete encontrasse no

365 Cf. Albert Calsamiglia, *Postpositivismo*, v. 21, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, p. 215 (Alicante: Universidad de Alicante 1998).

366 Robert Alexy, *A Theory of Legal Argumentation*, Translation by Ruth Adler and Neil MacCormick (Oxford: Oxford University Press 2011).

367 Klaus Günther, *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral: Justificação e Aplicação*, Tradução Cláudio Molz (São Paulo: Landy 2004).

368 Chaïm Perelman & Lucie Olbrechts-Tyteca, *Tratado da Argumentação*, Tradução Maria Ermantina Galvão (São Paulo: Martins Fontes 2000).

369 Stephen Toulmin, *Os Usos do Argumento*, Tradução Reinaldo Guarany (São Paulo: Martins Fontes 2001).

texto legal uma única norma verdadeira, alcançada pela aplicação de métodos interpretativos, normalmente derivados dos **elementos** de interpretação apresentados por Savigny.

Com efeito, considerando as contribuições de Hans-Georg Gadamer, é possível sustentar que o processo hermenêutico ocorre **no horizonte e na tradição cultural e histórica do intérprete**, de modo que não se pode separá-lo do texto interpretado nem do objeto sobre o qual se “aplicaria” o direito, como se as normas fossem uma massa de concreto trabalhada pelo intérprete e aplicada sobre os tijolos na construção de uma decisão.

Essa abordagem torna relevante a situação do intérprete, com particular destaque para o exame da sua **pré-compreensão**, determinada por sua inserção em uma cultura que afeta sua vida hermenêutica.

Além disso, a textura aberta da linguagem, que destrói completamente o objetivismo metodológico antes buscado, juntamente com a transferência do problema hermenêutico para o intérprete, inserido em uma determinada cultura que afeta sua pré-compreensão, e com a prevalência de valores, certamente torna possível que, de um mesmo texto legal, sejam extraídas normas jurídicas igualmente válidas, mas de conteúdos distintos.

Como salienta Riccardo Guastini, “muitas disposições – talvez todas as disposições – têm um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma única norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas”.³⁷⁰

Estamos preocupados aqui com a discussão sobre a possibilidade de haver uma única norma (resposta) correta como resultado do processo de interpretação.

Embora vozes importantes sustentem a possibilidade de uma única interpretação correta como resultado do processo hermenêutico, isso não parece refletir a natureza das normas jurídicas.

De fato, como aponta Neil MacCormick, mesmo que haja apenas uma resposta correta na interpretação das normas, não há como iden-

370 Riccardo Guastini, *Das Fontes às Normas*, p. 35, Tradução Edson Bini (São Paulo: Quartier Latin 2005). Ver também: Riccardo Guastini, *Teoria e Dogmatica delle Fonti*, p. 17 (Milano: Dott. A. Giuffrè Editore 1998).

tificar se a decisão tomada em um determinado caso reflete essa única resposta “correta”.³⁷¹

Marco Aurélio Greco tem absoluta razão ao afirmar que “o intérprete tem um dever de fidelidade ao texto, mas isto não significa que o resultado da interpretação seja algo meramente matemático ou lógico dedutivo”.³⁷²

Não se pode negar, portanto, que dentro dos limites linguísticos do texto normativo, o intérprete exerce uma **função criativa**, consistente em determinar quais dos possíveis sentidos do texto comporão a norma individual e concreta.

O reconhecimento de que a interpretação desempenha uma função criativa não significa que o intérprete crie a norma do nada, *ex nihilo*. Segundo Eros Roberto Grau, “o produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a norma) parcialmente preexiste, potencialmente, no invólucro do texto, invólucro do enunciado”.³⁷³

Portanto, o intérprete cria, mas não cria do nada, tampouco deixa de pautar sua tarefa por limites contidos no próprio texto, por valores e interesses em jogo, o que afasta qualquer decisionismo.

A abertura da linguagem implica a necessidade de superar a lógica binária que tomou conta do processo de subsunção.³⁷⁴

371 Neil MacCormick, *Legal Reasoning and Legal Theory*, p. 246 (New York: Oxford University Press 1994).

372 Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*, p. 501-502 (4. ed., São Paulo: Quartier Latin 2019).

373 Eros Roberto Grau, *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, p. 72-73 (São Paulo: Malheiros, 2002).

374 Marco Aurélio Greco chama atenção para a dificuldade de se interpretar o direito com base em uma lógica binária, em uma longa passagem transcrita a seguir: “Esta dificuldade enfrentada pela doutrina tem sua origem na premissa de que seria possível reconduzir toda realidade sempre a duas categorias opostas e, por consequência, a interpretação deveria orientar-se no sentido de identificar a qual delas pertenceria o objeto. Esta ideia de interpretar a realidade, inclusive jurídica, a partir de categorias opostas (lícito/ilícito; direito interno/direito internacional; vigência/não-vigência; tributo/não-tributo etc.), retrata um modelo de compreensão do mundo apoiado numa *lógica bivalente* que, em última análise, encontra sua origem no princípio da não-contradição formulado por Aristóteles. Admitida a ideia de uma lógica bivalente é, então, possível criar uma tabela de verdade das afirmações feitas sobre a realidade. De fato, se algo não pode ser e não ser ao mesmo tempo, determinada conduta, se for lícita, não será ao mesmo tempo ilícita, e assim por diante.

Como aponta Marco Aurélio Greco, a lógica difusa (*fuzzy*) seria a mais adequada para lidar com a indeterminação da linguagem, posição também defendida por Arthur Kaufmann.³⁷⁵

Descrevendo o funcionamento da lógica *difusa* (*fuzzy*), Susan Haack explica que a mesma situação ocorre na aplicação de variáveis *difusas* (*fuzzy*) a conceitos não-difusos (*fuzzy*).³⁷⁶

Tomando como exemplo o termo “verdade”, **partindo da lógica bivalente clássica, trabalharíamos com as noções de verdadeiro e falso.** Por outro lado, a lógica difusa (*fuzzy*) trabalha com as noções de muito falso, ligeiramente falso, falso, ligeiramente verdadeiro, muito verdadeiro etc. Essa é precisamente a realidade da interpretação jurídica, em que, como afirma Arthur Kaufmann, “não há uma única solução correta, mas muitas soluções ‘corretas’, isto é, soluções ‘defensáveis’, plausíveis, suscetíveis de consenso”.³⁷⁷

Em um cenário como o descrito acima, o relevante é a justificação; é que a decisão tomada pode ser justificada de modo a ser aceita como

Ocorre que esta visão bivalente está passando por uma profunda revisão. Todo modelo teórico de compreensão da realidade implica uma simplificação do objeto para fins de permitir seu exame, a partir de elementos que constituiriam seu núcleo essencial. Esta lógica bivalente (sim/não; certo/errado; 0/1 etc.) está se demonstrando insuficiente ou inadequada para explicar a realidade por corresponder a uma simplificação exagerada de um mundo complexo (simplificação, portanto, irreal).

Aliás, inúmeras são as dificuldades que uma lógica bivalente traz ao intérprete do ordenamento positivo (ou seu aplicador) que pretenda utilizá-la rigorosa e cegamente diante de uma situação concreta. Basta lembrar que, se a experiência jurídica se resumisse a uma lógica redutível a padrões absolutos de verdade, não existiria uma quantidade tão elevada de divergências e litígios.

Atualmente, estão em andamento vários estudos teóricos que partem de uma lógica não-bivalente e que se reúnem no conjunto que se convencionou denominar ‘lógicas desviantes’ a que pertence o sistema de lógica *fuzzy*, particularmente adequado para explicar a experiência jurídica, pois ela parte da ideia da imprecisão da linguagem e de que – por isso – os conceitos sempre apresentam certa margem de vaguidade.”. Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*, p. 499-500 (4. ed., São Paulo: Quartier Latin 2019).

375 Arthur Kaufmann, *Filosofía del Derecho*, p. 82, Traducción Luis Villar Borda (Bogotá: Universidad Externado de Colombia 1999).

376 Susan Haack, *Deviant Logic. Fuzzy Logic*, p. 234 (Chicago: The University of Chicago Press 1996).

377 Arthur Kaufmann, *Filosofía del Derecho*, p. 82, Traducción Luis Villar Borda (Bogotá: Universidad Externado de Colombia 1999).

a decisão do caso em disputa, sem que, com isso, se afirme que a **decisão correta** foi proferida.

Cresce, assim, a importância dos valores e dos princípios, que aparecem como instrumentos de justificação das decisões, a tal ponto que, num caso concreto, se opte pela interpretação menos óbvia, de acordo com a literalidade de um texto, em detrimento de uma interpretação literal mais óbvia.

A atividade hermenêutica, portanto, desenvolve-se nos marcos do pluralismo metodológico, não havendo fórmulas que garantam a correção na interpretação dos textos normativos. Nessa perspectiva, os elementos de interpretação devem ser vistos como pontos de partida, tópicos a serem utilizados no processo hermenêutico.

É evidente, portanto, que o problema hermenêutico atual, como indicado acima, diz respeito à argumentação, à participação e à **justificação**. Diante da pluralidade de decisões possíveis, a legitimidade da norma individual e concreta criada em determinado caso dependerá exatamente do processo de sua criação.

É oportuno, neste momento, reafirmar a impossibilidade de separar de forma absoluta os momentos de interpretação e de aplicação do direito.

De fato, toda interpretação – notadamente no caso de interpretações realizadas por órgãos aplicadores do direito – já é aplicação, uma vez que é realizada à luz do texto normativo e dos fatos sob apreço, o que evidencia a importância dos órgãos de aplicação no processo hermenêutico.

Feitos esses comentários, é necessário verificar se as discussões expostas anteriormente foram integradas à teoria da interpretação dos textos normativos internacionais.

V.

INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS NO DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO

1. Introdução 2. Problemas na interpretação de tratados internacionais. 3. A interpretação é indispensável. 4. A teoria da “única regra correta” no direito internacional. 5. Interpretação de Tratados Internacionais *versus* Interpretação de Leis Domésticas: o método na interpretação de Tratados Internacionais. 6. Regras de interpretação na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 6.1. Regras de interpretação na CVDT. 6.1.1. Elemento gramatical. 6.1.2. Elemento sistemático (o contexto dos tratados internacionais). 6.1.3. Elementos teleológicos e axiológicos. 6.1.4. Elementos históricos e genéticos. 7. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Os tratados fiscais integram o direito internacional público. Portanto, sua interpretação deve levar em consideração a teoria, os princípios, os padrões de interpretação dos tratados internacionais em geral. Antes de apresentar comentários sobre as especificidades da interpretação de tratados tributários, focaremos nossa atenção na interpretação de tratados e nas disposições da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

2. PROBLEMAS NA INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Alguns pontos destacados no capítulo anterior sobre a interpretação de textos normativos devem ser ressaltados antes de iniciarmos o exame da interpretação de tratados internacionais.

Uma primeira observação importante é que, em linha com o que defendemos, os textos legais, em regra geral, **são suscetíveis a mais de uma interpretação** correta. Estando vertidos em linguagem, eles normalmente dão origem à possibilidade de criação de mais de uma norma jurídica que lhes possa ser razoavelmente reconduzida dentro da moldura do texto.³⁷⁸

Um segundo ponto, umbilicalmente vinculado ao primeiro, consiste na **ausência de um procedimento metodológico que indique a norma jurídica “correta” a ser extraída do texto do tratado internacional**. Os elementos de interpretação são critérios aos quais o intérprete recorre durante o processo hermenêutico, mas não garantem o resultado desse processo, ou seja, que a regra extraída do texto seja a **“única e verdadeira norma jurídica”** nele contida.

Com efeito, assim como no direito interno de cada nação, a interpretação dos tratados internacionais será desenvolvida **no âmbito da argumentação jurídica**, sendo que somente por meio dela se alcançará não a única interpretação possível do texto pactício, mas uma interpretação justificável.

378 Ver: Jean Combacau & Serge Sur, *Droit International Public*, p. 168 (6. ed., Paris: Montchrestien 2004).

Um último aspecto importante é que a interpretação, como o encontro do fato com o texto normativo, ocorre no horizonte cultural e no contexto do intérprete.

Em outras palavras, a interpretação de qualquer texto, inclusive os tratados internacionais, ocorre no âmbito cultural da pré-compreensão do intérprete (Gadamer). Assim, seria certamente um equívoco imaginar que a interpretação dos tratados internacionais se dê de forma a desconsiderar o intérprete, como se este apenas aplicasse, mecanicamente, uma norma extraída de um texto a determinados fatos.

O intérprete não pode ser excluído do processo hermenêutico, pois é “nele” que o processo ocorre.

Deste modo, não faz sentido afirmar que haveria uma distinção entre a interpretação e a aplicação de tratados internacionais.

Devemos reiterar aqui que a interpretação e a aplicação são processos que ocorrem no horizonte cultural do intérprete e são indissociáveis entre si.

Assim, quando cria uma regra de direito internacional, o intérprete já a aplicou. Repudia-se, portanto, a separação entre os momentos de interpretação (quando o intérprete “descobre” a regra contida no texto legal) e de aplicação (quando o intérprete “aplica” a regra “descoberta” a um conjunto de fatos a ele externos).

Esses comentários visam destacar alguns dos principais problemas da interpretação/aplicação dos tratados internacionais.

Com efeito, considerando que esses acordos são pactuados por dois ou mais Estados ou órgãos com personalidade jurídica na arena internacional, é intuitivo que serão objeto de interpretação e aplicação por cada um dos pactuantes, o que poderá levar a resultados distintos em seu labor hermenêutico.³⁷⁹

379 Sobre este tema, Aurora Ribes Ribes afirma: “Nessa ordem de ideias, a função interpretativa a que nos referimos recai sobre os Estados-partes e constitui o trabalho diário dos Ministérios das Relações Exteriores. Em princípio, pode-se supor que se o tratado é a expressão de uma vontade mútua dos signatários, estes chegarão a um resultado semelhante em suas interpretações. Contudo, a prática internacional demonstra que o número de disputas internacionais decorrentes de diferenças de interpretação é enorme. O bom funcionamento das relações internacionais em todos os sentidos, exige, evidentemente, que tais conflitos sejam resolvidos, sob pena de prejudicar a aplicação das normas internacionais.” Aurora Ribes Ribes, *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, p. 72 (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas 2003).

Além disso, como identificado por Charles Rousseau, a interpretação dos tratados internacionais ocorre em esferas distintas, podendo-se falar de interpretação internacional e interna.³⁸⁰

No primeiro caso, podemos ter uma interpretação intergovernamental, que pode ser expressa (caso formalizada em ato específico) ou tácita, se ela puder ser inferida das ações das partes, ou, ainda, uma interpretação jurisdicional.

Já no caso da interpretação interna de tratados internacionais, Rousseau afirma que ela pode ser governamental ou judicial.³⁸¹

A participação das autoridades judiciais no processo de interpretação/aplicação de tratados internacionais é particularmente problemática, uma vez que sua estrutura, bem como a extensão de sua competência deliberativa, varia de país para país.³⁸²

3. A INTERPRETAÇÃO É INDISPENSÁVEL

É importante reiterarmos aqui o caráter necessário da interpretação como mecanismo de criação das normas jurídicas decorrentes de tratados internacionais, de modo que se pode afirmar o descabimento da máxima *in claris cessat interpretatio*, ou seja, a ideia de que existem normas que carecem de interpretação, não se confundindo interpretação com dificuldade interpretativa.

380 Ver: Valerio de Oliveira Mazzuoli, *Tratados Internacionais*. p. 135 (2. ed., São Paulo: Editora Juarez de Oliveira 2004).

381 Charles Rousseau, *Droit International Public*, p. 48-49 (Paris: Librairie du Recueil Sirey 1953).

382 Como explica Paul Reuter: “O fato de diferentes entidades deverem interpretar o tratado não afeta, em princípio, a maneira como a interpretação deve ser realizada. O que muda de uma situação para a outra é a extensão das faculdades do intérprete e também os efeitos de sua interpretação. O direito de interpretar um tratado, no que diz respeito aos governos que são partes dele, não está aberto à discussão, mas não se pode dizer o mesmo dos tribunais, cujos poderes, estabelecidos em suas constituições nacionais, variam consideravelmente de um Estado para outro, e, ocasionalmente, de um tribunal para outro dentro do mesmo país. [...]” Paul Reuter, *Introducción al Derecho de los Tratados*, p. 117, Traducción por Eduardo L. Suárez (México: Fondo de Cultura Económica 1999). Ver, também: Kees van Raad, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, p. 218-219 in Paul Kirchhof, Moris Lehner & Kees Van Raad et.al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Hague: Kluwer Law International 2002).

A aplicação dessa máxima à interpretação de tratados internacionais encontra-se, por exemplo, nos escritos de Hildebrando Accioly, em cuja opinião “diante de algumas interpretações abusivas, convém lembrar um princípio básico, que se tornou axiomático, ou seja, que ‘não é permitido interpretar o que não precisa tem necessidade de interpretação’”.³⁸³ Não existe um texto normativo que não exija interpretação.

Essa linha de raciocínio, que sustenta a existência de um campo excluído do processo hermenêutico, baseia-se em premissas teóricas formalistas que remontam aos movimentos jurídicos dos séculos XVIII e XIX,³⁸⁴ que não encontram lugar no estágio atual do debate sobre a interpretação.

Portanto, concordamos com Ian Sinclair que “todo texto, por mais claro que seja, precisa ser examinado em seu contexto e à luz do objeto e propósito para os quais foi projetado”.³⁸⁵

4. A TEORIA DA “ÚNICA REGRA CORRETA” NO DIREITO INTERNACIONAL

Conforme explicado no capítulo anterior, embora existam vozes importantes que ainda hoje defendem a possibilidade de se alcançar uma única resposta correta na interpretação dos textos normativos, prepondera atualmente o entendimento de que “n” normas jurídicas justificáveis podem ser extraídas de um texto.

Mesmo aqueles que defendem a possibilidade de uma única resposta (regra) correta o fazem não por filiação a alguma espécie de formalismo jurídico, mas, como regra geral, porque acreditam que os princípios e valores do ordenamento jurídico guiariam o intérprete

383 Hildebrando Accioly & G. E do Nascimento e Silva, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 33 (14. ed., São Paulo: Saraiva 2000). Essa opinião ecoa nos textos de Verdross (Cf. Alfred Verdross, *Derecho Internacional Público*, p. 153, Traducción por Antonio Truyol y Serra (Madrid: Aguilar 1955) e de Julio Diena (Cf. Julio Diena, *Derecho Internacional Público*, p. 434, Traducción por J. M. Trias de Bes. (Barcelona: Bosch 1946).

384 Ver: Sergio André Rocha, *Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo*, p. 167-214 in André Elali et. al. (Eds.), *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado* (São Paulo: Quartier Latin 2011).

385 Ian M. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, p. 72 (Manchester: University of Manchester University Press 1973).

na definição da “norma correta” que pode ser extraída de um determinado texto.

A esse respeito, há de se salientar que a doutrina internacionalista ainda parece laborar com teorias já ultrapassadas.³⁸⁶

De fato, ao examinar as definições de interpretação de tratados internacionais, comumente encontramos referências ao processo que leva à descoberta do significado verdadeiro ou exato do acordo internacional.

Em linha com esse entendimento, Francisco Rezek afirma que “interpretar o tratado internacional significa determinar o exato sentido da norma jurídica expressa num texto obscuro, impreciso, contraditório, incompleto ou ambíguo”.³⁸⁷

Para Celso D. de Albuquerque Mello “a finalidade da interpretação dos tratados é a mesma do D. interno: verificar qual é a verdadeira intenção dos contratantes”.³⁸⁸

Segundo Dinh, Daillier e Pellet, a interpretação dos tratados consiste em “evidenciar o seu exato sentido e o conteúdo da regra de direito aplicável numa determinada situação”,³⁸⁹ enquanto Jorge Bacelar Gouveia afirma que “o objeto da interpretação consiste na descoberta das normas jurídico-internacionais que se objetivam nas fontes convencionais”.³⁹⁰

Vê-se, portanto, que um grande número de autores ignora o caráter criativo da interpretação dos tratados internacionais e, consequentemente, o fato de que o texto acordado entre os Estados-contratantes, quando é interpretado/aplicado por outros atores sujeitos às normas internacionais, pode servir de base para a criação de normas jurídicas

386 Ver: André Lipp Pinto Basto Lupi, *Interpretação de Tratados*, p. 226-227 in Aziz Tuffi Saliba (Ed.), *Direito dos Tratados: Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969)* (Belo Horizonte: Arraes 2011).

387 J. Francisco Rezek, *Direito Internacional Público*, p. 90 (8. ed., São Paulo: Saraiva 2000).

388 Celso D. de Albuquerque Mello, *Curso de Direito Internacional Público – v.1*, p. 255 (15. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2004).

389 Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier & Alain Pellet, *Direito Internacional Público*, p. 258, Tradução Vítor Marques Coelho (2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 2003).

390 Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 208 (Rio de Janeiro: Renovar 2005).

distintas, que podem nem mesmo ter sido imaginadas ou desejadas pelos signatários.

Este é o ponto crucial para considerarmos: os tratados, como já mencionado, são interpretados/aplicados por pessoas físicas e jurídicas, autoridades dos poderes executivo e judiciário de todas as partes contratantes, órgãos internacionais etc.³⁹¹

Ora, a consequência dessa característica da interpretação do direito internacional é o crescimento da possibilidade de se extrair de um mesmo texto normas jurídicas distintas, todas justificáveis, o que torna difícil a harmonia interpretativa entre os Estados partes no tratado.³⁹² Portanto, concordamos com Paolo Arginelli quando ele afirma que:

“[...] No que diz respeito a um número relativamente elevado de disposições jurídicas e situações fatuais específicas, há mais do que uma interpretação que poderia ser plausivelmente defendida com base em raciocínios e princípios sólidos. Entre essas interpretações possíveis, a relação não é entre uma interpretação correta e as outras interpretações incorretas, e nem mesmo uma que as ordena em uma escala objetivamente graduada que varia da pior à melhor interpretação possível. A escolha da interpretação a ser defendida em qualquer caso concreto é subjetiva, no sentido de implicar o julgamento discricionário (não arbitrário) do intérprete. Essa subjetividade

391 Esta característica foi salientada por Klaus Vogel no que se refere aos tratados tributários. Em suas palavras: “Como qualquer preceito de Direito Administrativo ou Tributário, devem ser diferenciados, do ponto de vista sistemático, três níveis no procedimento interpretativo. Em primeiro lugar, o contribuinte e seu consultor interpretam o acordo, no momento em que eles entregam a declaração de imposto de renda, ou mesmo antes, quando eles planejam seus negócios do ponto de vista tributário. O segundo intérprete é, então, a administração tributária; sua interpretação será a decisiva, caso não se preveja qualquer meio jurídico contra a sua decisão, caso o contribuinte fique resignado com ela, ou caso a administração tributária e o contribuinte consigam chegar a um acordo. No caso de ele se valer de um meio jurídico contra a decisão, então cabe às cortes a decisão, como terceiros intérpretes.” Klaus Vogel, *Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação*, p. 966, Tradução Luís Eduardo Schoueri, in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa – Vol. II* (São Paulo: Quartier Latin 2003).

392 Essa tendência a uma discordância interpretativa foi apontada por Klaus Vogel e Rainer Prokisch. Cf. Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, *IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 55 (The Netherlands: IFA 1993) e por Kees Van Raad, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, p. 222 in Paul Kirchhof, Moris Lehner & Kees van Raad et.al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Hague: Kluwer Law International 2002).

é causada por vários fatores interconectados, uma parte significativa dos quais é de natureza semântica e foi analisada no capítulo anterior.”³⁹³

No campo interno, essa potencial dissonância interpretativa é resolvida pela atribuição ao Poder Judiciário da competência para determinar a norma que deve ser considerada válida dentre as que podem ser extraídas de um dado texto normativo.

Todavia, na arena internacional, onde, como regra geral, inexistente um tribunal com competência para estabelecer, de forma vinculante, a interpretação a ser conferida a um determinado texto internacional, a possibilidade de divergência de interpretações tem uma conotação distinta.³⁹⁴

5. INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS VERSUS INTERPRETAÇÃO DE LEIS DOMÉSTICAS: O MÉTODO NA INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Como processo de criação de normas jurídicas a partir de textos legais, a interpretação dos tratados internacionais não difere em nada da interpretação das leis domésticas. Nas corretas palavras de Jorge Miranda, “os cânones gerais da hermenêutica jurídica aplicam-se também ao Direito Internacional Público. Não é cabível contrapor a interpretação em Direito interno à interpretação em Direito Internacional. O que pode haver é a necessidade (tal como em diferentes setores do Direito estatal) de adequação ou adaptação”.³⁹⁵

Ao comentarem sobre os métodos de interpretação, os internacionalistas por vezes se referem aos elementos de interpretação cujas

393 Paolo Arginelli, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, p. 124 (Amsterdam: IBFD 2015).

394 Para uma análise dos reflexos negativos desta característica do Direito Internacional, ver: Hans. J. Morgenthau, *A Política entre as Nações: A luta pelo poder e pela paz*, p. 521-523, Tradução Oswaldo Biato (Brasília: UNB 2003).

395 Jorge Miranda, *Curso de Direito Internacional Público*, p. 129 (Cascais: Principia 2002). Ver também: J. Francisco Rezek, *Direito Internacional Público*, p. 91-92 (8. ed., São Paulo: Saraiva 2000). Em sentido contrário, José Augusto Fontoura Costa sustenta que “a interpretação dos tratados deve apresentar características peculiares, seguindo, portanto, métodos específicos”. José Augusto Fontoura Costa, *Normas de Direito Internacional: Aplicação Uniforme do Direito Uniforme*, p. 126 (São Paulo: Atlas 2000).

origens remontam a Savigny,³⁹⁶ destacando os elementos gramatical, teleológico, axiológico, sistemático e histórico.³⁹⁷

Vale a pena observar que, em termos lógicos, os elementos (cânon-es) que lastreiam a interpretação dos tratados internacionais são os mesmos que pautam qualquer processo de interpretação jurídica, o que não significa que estejamos defendendo que a interpretação desses diplomas seja baseada nos marcos domésticos.

Como veremos a seguir, cada um dos elementos de interpretação, quando aplicados pelo intérprete do direito internacional, passa a revestir-se de peculiaridades decorrentes da natureza de tais normas, o que não significa, a nosso ver, que estejamos diante de uma nova metodologia jurídica, mas sim de uma aplicação dos elementos de interpretação da teoria geral do direito a um campo específico de normas.

Esses elementos, insta reiterar, **não constituem um caminho para a interpretação “correta” de um tratado internacional**, mas sim alguns *topoi* a serem considerados no processo hermenêutico, com vistas à justificação da norma **extraída** do texto do tratado pelo intérprete.

Além desses elementos, há outros *topoi* de interpretação no âmbito do direito internacional, como os princípios da boa-fé e do efeito útil.

Os cânones interpretativos são confirmados nos artigos de interpretação da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), de modo que, antes de examinarmos cada um deles, é necessário apresentar algumas considerações acerca dessa Convenção.

6. REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DA CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS

Ian Sinclair inicia sua análise das regras de interpretação na CVDT com uma pergunta: “qual é o objetivo e o propósito da interpretação do tratado?”, à qual ele responde:

396 Friedrich Carl von Savigny, *Sistema del Derecho Romano Actual*, t. 1, p. 183-193. Traducción por Jacinto Mesía y Manuel Poley (2. ed., Madrid: Centro Editorial de Góngora 2004).

397 Cf. André Gonçalves Pereira & Fausto de Quadros, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 241 (Coimbra: Almedina 2002); Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 210-211 (Rio de Janeiro: Renovar 2005); Ekkehart Reimer, *Interpretation of Tax Treaties, European Taxation*, p. 459 (Amsterdam: IBFD 1999).

“Mesmo nessa questão primária, há uma medida de discordância entre os doutrinadores. Por um lado, há aqueles que afirmam que o objetivo primário, e, com efeito, único, da interpretação do tratado é verificar a intenção das partes. Há outros que partem da proposição de que deve haver uma presunção de que as intenções das partes estejam refletidas no texto do tratado que redigiram e de que o objetivo principal da interpretação do tratado é determinar o significado desse texto. Finalmente, há aqueles que sustentam que o tomador de decisão deve primeiro determinar o objeto e o propósito de um tratado e, depois, interpretá-lo de modo a conferir efeito a esse objeto e propósito.”³⁹⁸

Como ele reconhece – e defendemos ao longo deste livro –, essas posições não são “mutuamente exclusivas” e estão todas refletidas nas disposições sobre a interpretação de tratados nos artigos 31 a 33 da CVDT.³⁹⁹ No entanto, há quem argumente que uma visão objetivista prevaleceu na CVDT. Segundo André Lipp Pinto Basto Lupi, “ilustra essa vitória o caráter secundário dos trabalhos preparatórios, que servem para reconstruir o histórico da negociação a fim de apurar a vontade das partes”.⁴⁰⁰

Analisando os artigos dedicados pela CVDT à interpretação de tratados, Francisco Rezek aponta que eles consolidaram princípios e critérios hermenêuticos que por muito tempo inspiraram a prática internacional.⁴⁰¹ Seguindo essa linha de raciocínio, sustenta-se que a CVDT seria declaratória do direito internacional consuetudinário.

Essa posição foi defendida por G. E. do Nascimento e Silva, Chefe da Delegação Brasileira à Conferência de Viena sobre o Direito dos Tratados, como se pode inferir da seguinte passagem:

“Dentro desta linha de considerações, é importante também prever as consequências da Convenção sobre o Direito dos Tratados, mesmo no tocante àqueles Estados que não a ratificaram ou aceitaram. De conformidade com as normas de direito internacional vigentes, em tal caso, as relações entre dois ou mais Estados serão reguladas pelo direito internacional consue-

398 Ian M. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, p. 70 (Manchester: University of Manchester University Press 1973).

399 Ian M. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, p. 71 (Manchester: University of Manchester University Press 1973).

400 André Lipp Pinto Basto Lupi, *Interpretação de Tratados*, p. 228 in Aziz Tuffi Saliba (Ed.), *Direito dos Tratados: Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados* (1969) (Belo Horizonte: Arraes 2011).

401 J. Francisco Rezek, *Direito Internacional Público*, p. 92 (8. ed., São Paulo: Saraiva 2000).

tudinário. Mas cumpre não perder de vista que até 1968-1969 o direito costumeiro a respeito caracterizava-se por inúmeras incertezas; com a existência da Convenção, mesmo não ratificada ou mesmo antes de sua entrada em vigor, a doutrina e a prática internacionais poderão indicar a Convenção como a consolidação do direito internacional em matéria de tratados. Não poderá ser invocada com o mesmo rigor, mas passará a constituir a principal fonte a respeito, mesmo dentre os Estados a ela não vinculados. Neste sentido, cumpre lembrar que o artigo 38 da Convenção estipula que ‘nada nos artigos 34 a 37 impede que uma regra prevista num tratado se torne obrigatória para terceiros Estados como regra consuetudinária de direito internacional, reconhecida como tal’.”⁴⁰²

Nesse sentido, a própria CVDT apoia essa linha de pensamento, prevendo, em seu artigo 38, a possibilidade de um tratado vincular terceiros Estados **na medida em que seja considerado uma norma consuetudinária de direito internacional**.

Daniel Gutmann nos dá um exemplo da consideração das regras da CVDT como direito consuetudinário, citando o caso da França. Segundo o autor, embora a França tenha votado contra a Convenção, “os princípios contidos na CVDT são considerados regras consuetudinárias que nunca foram criticadas, como tais, na França”.⁴⁰³ Da mesma forma, Frank Engelen, conclui que a natureza declaratória das regras sobre interpretação contidas na CVDT é reconhecida pela Corte Internacional de Justiça.⁴⁰⁴

Apesar da visão predominante de que as regras contidas na CVDT podem ser consideradas vinculantes como direito internacional consuetudinário, mesmo para os Estados que não a ratificaram, parece-nos que, no âmbito específico dos artigos sobre a interpretação dos tratados, esse debate deve ser precedido por outro: **a força vinculante das regras sobre interpretação**.

Helena Tórres sustenta que “a CVDT constitui uma espécie de *codificação* para a confecção e aplicação de tratados internacionais”, sendo,

402 G. E. do Nascimento e Silva, *Conferência de Viena sobre o Direito dos Tratados*, p. 56 (Brasília: Ministério das Relações Exteriores 1971).

403 Daniel Gutmann, *Tax Treaty Interpretation in France*, p. 107 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000).

404 Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 54-57 (Amsterdam: IBFD 2004).

portanto, uma “*norma internacional sobre norma internacional*”.⁴⁰⁵ No entanto, entendemos que a força vinculante de seus artigos 31 a 33 é duvidosa, justamente por relativizarmos a eficácia de textos normativos que introduzem normas sobre a interpretação de outros textos normativos.⁴⁰⁶

Podemos começar aqui pela contundente crítica apresentada por Ricardo Lobo Torres às normas sobre interpretação, que, em suas palavras, “são ambíguas, insuficientes ou redundantes. Necessitam elas próprias de interpretação”.⁴⁰⁷ Uma crítica nessa mesma linha é encontrada em Michael Lang, que afirma:

“Além disso, mesmo as regras sobre interpretação exigem interpretação e, logicamente, não podem fornecer nenhuma pista sobre sua própria leitura. Por outro lado, a menos que existam outras regras sobre interpretação para sua interpretação, esta definitivamente não se sujeita à regulamentação. Ocasionalmente, considera-se testar o entendimento obtido por meio da interpretação das regras sobre interpretação. Em última análise, no entanto, isso constitui um raciocínio circular. Não é possível regular a interpretação de todas as disposições. A leitura das disposições sobre interpretação, para as quais não há outra disposição sobre interpretação relevante para sua interpretação, definitivamente não se submete a regulamentação.”⁴⁰⁸

Na doutrina internacionalista, essa posição encontra eco em Ian Brownlie, para quem:

“Os juristas mostram-se, em geral, prudentes no que diz respeito à formulação de um código de ‘regras de interpretação’, uma vez que estas ‘regras’ podem tornar-se instrumentos pouco inflexíveis em vez de constituírem o

405 Heleno Tôrres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 650 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

406 Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 80-81 (The Netherlands: Kluwer 2009).

407 Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 21 (4. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2006).

408 Michael Lang, *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions*, p. 175 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).

recurso versátil desejado. Muitas dessas ‘regras’ e ‘princípios’ propostos são gerais, duvidosos e contraditórios. [...]”⁴⁰⁹

Esse entendimento reflete a melhor compreensão dessa questão.

Com efeito, como foi evidenciado no capítulo 4 deste estudo, cada norma jurídica resulta da construção de sentido realizada pelo intérprete sobre um texto, e nenhum método garante extrair do enunciado a norma jurídica “correta” nele contida.

As regras sobre interpretação, portanto, na medida em que não logram estabelecer um método que leve à descoberta de uma suposta mensagem verdadeira contida no texto, acabam por resultar em mais uma camada normativa sujeita à interpretação (a título de exemplo, citamos as inúmeras controvérsias que surgiram sobre o item 2 do Artigo 3 das Convenções Modelo da OCDE e da ONU, que serão objeto de exame específico no capítulo 7).

Em outras palavras, mesmo que as regras de interpretação sejam consideradas pelo intérprete/aplicador, elas não enclausuram seu labor criativo. Ricardo Lobo Torres coloca bem:

“[...] a polissemia não se restringe ao conteúdo das normas sobre a interpretação e a integração, posto que igualmente ocorre com referência aos métodos prescritos por aquelas normas. A relativa indeterminação dos conceitos de interpretação extensiva e analogia, de interpretação literal e interpretação extensiva, de interpretação e integração etc. torna ambíguas as normas que as recomendam, o que leva frequentemente o juiz a atuar de acordo com sua consciência, apelidando de interpretação extensiva aquilo que é analogia e dizendo que respeita os limites da atividade de interpretação quando na realidade já está procedendo à integração do ordenamento jurídico.”⁴¹⁰

Em suma, podemos concluir que as regras relativas à interpretação contidas nos artigos 31 a 33 da CVDI podem, de fato, ser consideradas como direito internacional consuetudinário.

No entanto, a força normativa das regras de interpretação deve ser relativizada, de modo que sejam compreendidas como parâmetros hermenêuticos a serem observados pelo intérprete/aplicador, mas não como definição de métodos que permitam a descoberta da norma correta e única contida nos textos dos tratados internacionais.

⁴⁰⁹ Ian Brownlie, *Princípios de Direito Internacional Público*, p. 650, Tradução Maria Manuela Farrajota et.al. (Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

⁴¹⁰ Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 22-23 (4. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2006).

Dito isso, devemos reconhecer, no entanto, que a CVDT não estabelece uma metodologia para a interpretação do tratado. Como demonstraremos a seguir, as disposições da CVDT são bastante pluralistas, pois abrangem todos os elementos (cânones) de interpretação e, nesse sentido, não restringem o trabalho dos intérpretes a nenhum elemento específico.

Assim, as regras sobre interpretação da CVDT são úteis exatamente porque reconhecem que os elementos gerais de interpretação jurídica também são a base para a interpretação dos tratados, mesmo que não estabeleçam um método rígido de interpretação.

6.1. REGRAS DE INTERPRETAÇÃO NA CVDT

Como mencionado anteriormente, as regras de interpretação contidas na CVDT estão dispostas nos artigos 31 a 33, abaixo transcritos:

Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.
2. Para fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, para além do texto, incluindo o seu preâmbulo e anexos:
 - a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;
 - b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como um instrumento relativo ao tratado.
3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:
 - a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;
 - b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;
 - c) quaisquer regras pertinentes do direito internacional aplicáveis às relações entre as partes.
4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

Artigo 32

Meios Suplementares de Interpretação

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:

- a) deixa o significado ambíguo ou obscuro; ou

b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

Artigo 33

Interpretação de Tratados Autenticados em Duas ou Mais Línguas

1. Quando um tratado for autenticado em duas ou mais línguas, seu texto fará igualmente fé em cada uma delas, a não ser que o tratado disponha ou as partes concordem que, em caso de divergência, prevalecerá um texto determinado.

2. Uma versão do tratado numa língua diversa daquelas em que o texto foi autenticado só será considerada texto autêntico se o tratado o prever ou se as partes nisso concordarem.

3. Presume-se que os termos do tratado tenham o mesmo sentido nos diversos textos autênticos.

4. Salvo o caso em que um determinado texto prevalecer nos termos do parágrafo 1, quando a comparação dos textos autênticos revelar uma diferença de sentido que a aplicação dos artigos 31 e 32 não elimine, adotar-se-á o sentido que, tendo em conta o objeto e a finalidade do tratado, melhor conciliar os textos.”

Verifica-se que os principais elementos de interpretação estão contemplados nos artigos acima e seguem a metodologia desenvolvida com base na teoria de Savigny. Esses elementos serão analisados a seguir. Como mencionado, essas disposições não vinculam a atividade do intérprete. Elas reconhecem a abordagem pluralista da interpretação jurídica e atribuem relevância ao texto, aos objetivos e às finalidades do tratado, tudo ancorado na boa-fé das partes contratantes.

6.1.1. ELEMENTO GRAMATICAL

O texto é o ponto de partida para qualquer esforço hermenêutico e serve, ainda, como limite ao labor interpretativo.⁴¹¹ Como destaca Karl Larenz, “toda a interpretação de um texto há de iniciar-se com o sentido literal. Por sentido literal devemos considerar o significado de um termo ou de uma sequência de palavras em seu uso linguístico geral ou, caso seja possível identificá-lo, no uso linguístico especial do interlocutor ao usar aquela legislação.”⁴¹²

411 Vale mencionar a advertência feita por Eusebio Gonzáles García, para quem “a interpretação é algo elástico, como uma mola que pode esticar e encurtar, mas sempre tem um limite além do qual não pode dilatar-se ou encolher-se, este limite é a letra da lei.” Eusebio Gonzáles, *Interpretación de las Normas Tributarias*, v. 76, *Revista de Direito Tributário*, p. 20 (São Paulo: Malheiros 1999).

412 Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 450-451, Tradução José Lamago (3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

O item 1 do artigo 31 da CVDT trata do elemento gramatical de interpretação,⁴¹³ segundo o qual o tratado deve ser interpretado de acordo com o sentido comum dos termos ali empregados, ressalvando o item 4 do mesmo artigo em que “um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa é a intenção das partes”.⁴¹⁴

Deve-se reconhecer, no entanto, que, embora o texto da convenção internacional seja o ponto de partida da atividade hermenêutica, ele não esgota a tarefa do intérprete, que necessita de outros elementos para a realização desse empreendimento, no contexto do pluralismo metodológico adotado neste livro.⁴¹⁵

Portanto, devemos concordar com Frank Engelen quando afirma que “o sentido comum dos termos de um tratado não deve ser determinado de forma isolada, mas no contexto do tratado e à luz de seu objeto e propósitos”.⁴¹⁶

413 Cf. André Gonçalves Pereira & Fausto de Quadros, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 242 (3. ed., Coimbra: Almedina 2002); Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 210 (Rio de Janeiro: Renovar 2005).

414 Este cânone já era sustentado por Oppenheim. Cf. L. Oppenheim, *International Law: A Treatise*, p. 858 (7. ed., London: Longmans, Green and Co 1952).

415 Sobre o pluralismo metodológico na interpretação dos tratados internacionais em geral, ver: Jean Combacau & Serge Sur, *Droit International Public*, p. 174 (6. ed., Paris: Montchrestien 2004). Sobre o pluralismo metodológico na interpretação das CDTRs, ver: Aurora Ribes Ribes, *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, p. 84 (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas 2003). Sobre o pluralismo metodológico na interpretação da legislação tributária, ver: Ezio Vanoni, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, p. 209 (Rio de Janeiro: Edições Financeiras); Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 153-154 (4. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2006); Gerd W. Rothmann, *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, p. 121 [Tese Doutorado] (São Paulo: Universidade de São Paulo 1978); Hans Pijl, *The Theory of the Interpretation of Tax Treaties, with Reference to Dutch Practice*, *Bulletin for International Taxation*, p. 541 (Amsterdam: IBFD Dec 1997).

416 Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 141 (Amsterdam: IBFD 2004). Ver, também: Klaus Vogel, *Introduction*, p. 37 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997). Sobre as implicações texto-contexto, ver: Fernando Osorio de Almeida Júnior, *Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário*, p. 38-39 (São Paulo: Dialética 2002).

Na verdade, desconectado do **contexto** do tratado e do momento histórico em que foi promulgado, e daquele em que é interpretado/aplicado,⁴¹⁷ é de fato difícil determinar o sentido **comum** ou **especial** dos termos nele empregados. Como apontado por Vogel e Prokisch, “na maioria das vezes, um significado exato de um termo pode não ser identificado com base no seu uso. Os termos legais devem abranger uma quantidade indefinida de situações diferentes, o que os torna, na maioria dos casos, demasiado vagos para a clara identificação de um significado baseado simplesmente no uso de um termo.”⁴¹⁸

Observe que o **elemento gramatical ou textual** da interpretação não deve ser confundido com a **interpretação literal**, segundo a qual o intérprete deveria ater-se tão somente ao texto.

Repita-se que, no estágio atual da hermenêutica jurídica, essas limitações à compreensão do texto normativo foram abandonadas, e a **interpretação literal**, que desconsidera o contexto no qual se realiza a interpretação, bem como os fins buscados pela norma e sua carga axiológica, é uma reminiscência de um formalismo jurídico de matiz napoleônico, inalcançável em termos práticos.

O item 1 do artigo 31 da CVDT, ao tratar da linguagem dos tratados internacionais, parece simplificar um problema deveras complexo.

Sendo o ser humano um ser linguístico, ou seja, que se comunica por meio da linguagem, e sendo a interpretação de textos normativos realizada no âmbito cultural do intérprete, é difícil identificar o **sentido comum** dos termos empregados no tratado.

Apenas o pensamento utópico acerca da existência de uma **cultura internacional uniforme** pode levar à ideia de que há um sentido comum passível de ser atribuído aos textos dos tratados internacionais pelos intérpretes dos distintos Estados signatários.

417 A palavra “contexto” é usada aqui em seu sentido linguístico comum como sendo “as circunstâncias que formam o cenário de um evento, declaração ou ideia, em cujos termos ele pode ser plenamente compreendido e avaliado”. Não estamos nos referindo aqui a contexto em seu sentido jurídico no Direito internacional.

418 Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report – Interpretation of Double Taxation Conventions*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International*, p. 68 (The Netherlands: IFA 1993).

Não concordamos, portanto, com Carlos Fernández de Casadevante Romaní quando afirma que é difícil haver confusão de sentido quanto aos termos empregados nas disposições do tratado.⁴¹⁹

A possibilidade de atribuição de diferentes sentidos aos termos dos tratados internacionais torna-se ainda maior à medida que as situações em que os órgãos do Poder Judiciário de cada Estado-contratante são chamados a dirimir conflitos relativos à interpretação e à aplicação das normas dos tratados se tornam mais frequentes.

Nesse contexto, a criação de uma linguagem tributária internacional, por exemplo, como sugerem alguns estudiosos,⁴²⁰ não se mostra um projeto de fácil implementação, tendo em vista que a linguagem pode até ser internacional, mas o horizonte hermenêutico do intérprete será sempre a própria cultura (e as pré-compreensões).

Não se pode deixar de mencionar um fator complicador: normalmente, os tratados internacionais são vertidos para mais de uma língua.⁴²¹

Esse fato, objeto de regramento específico no artigo 33 da CVDT, dificulta ainda mais a noção de uma linguagem comum, uma vez que ela teria que superar não apenas as barreiras culturais da pré-compreensão dos intérpretes de cada Estado, mas também as diferenças das línguas para as quais são vertidos os textos que servirão de base ao labor interpretativo.

Tendo em conta as observações anteriores, há que se considerar, partindo das lições de Karl Larenz, que:

419 Carlos Fernández de Casadevante Romaní, *Interpretación de las Normas Internacionales*, p. 85 (Pamplona: Aranzadi 1996).

420 Sobre o assunto, ver: Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA – *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 62 (The Netherlands: IFA 1993); Kees van Raad, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, p. 224 in Paul Kirchhof, Moris Lehner & Kees van Raad et.al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, (The Hague: Kluwer Law International 2002); Heleno Tôrres, *Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 659-660 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001); Rainer Prokisch, *Does it Make Sense if we Speak of an “International Tax Language”?*, p. 103-110 in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (The Hague: Kluwer Law International 1998).

421 Sobre a interpretação de tratados multilíngues, ver: Paolo Arginelli, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory* (Amsterdam: IBFD 2015).

“A flexibilidade, a riqueza de cambiantes e a capacidade de adaptação da linguagem geral constituem ao mesmo tempo a sua força e a sua fraqueza, o que tem como consequência que do uso lingüístico, apenas, não se obtém um sentido literal inequívoco. Em lugar disso, encontramos um número maior ou menor de significados possíveis e variantes de significado, a partir donde aquilo que é pensado em concreto só se obtém com base na conexão do discurso, da coisa de que ele trata ou das circunstâncias acompanhantes. [...]”⁴²²

Em conclusão, reitera-se que a interpretação se realiza com base no texto do tratado internacional, mas a atribuição de sentido depende de outros fatores que não a mera análise linguística de seus termos, de modo que a construção da norma contida no tratado depende da conjugação de outros elementos de interpretação.

6.1.2. ELEMENTO SISTEMÁTICO (O CONTEXTO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS)

Socorrendo-nos mais uma vez das lições de Karl Larenz, é possível afirmar que “qual, dentre as múltiplas variantes de significado que podem corresponder a um termo segundo o uso da linguagem, deva em cada caso ser considerada resulta, em regra, se bem que nem sempre, com a maior exatidão possível do contexto em que aquela é usada”.⁴²³ Na seara internacional, Dinh, Daillier e Pellet afirmam, com propriedade, que o texto é “indissociável do contexto”.⁴²⁴ Como afirma Gerd Rothmann:

“Os termos não devem ser tomados isoladamente, mas sim em seu contexto, que pode atribuir-lhes um significado diferente ou particular. O contexto é o conjunto do tratado, cada uma de suas partes e todas elas interrelacionadas em si. O exame do contexto leva ao exame também os

422 Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 451-452, Tradução José Lamago (3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

423 Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 457, Tradução José Lamago (3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

424 Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier & Alain Pellet, *Direito Internacional Público*, p. 266, Tradução Vítor Marques Coelho (2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 2003). No mesmo sentido: Charles de Visscher, *Problèmes D'interprétation Judiciaire en Droit International Public*, p. 59 (Paris: Éditions A. Pedone 1963).

fins e o objeto do tratado. O contexto abrange todo o tratado, constituído do corpo, do preâmbulo e dos anexos.”⁴²⁵

O artigo 31, item 2, da CVDT atribuiu um papel de destaque ao contexto em que o tratado internacional está inserido, mencionando expressamente que, além do texto, do preâmbulo e de seus anexos, fazem parte desse contexto:

- a. qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a sua conclusão; e
- b. qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes, em conexão com a conclusão do tratado, e aceito pelas demais partes como instrumento relativo ao tratado.

Além disso, o item 3 desse mesmo artigo determina que “serão levados em consideração, juntamente com o contexto:

- a. qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação das suas disposições;
- b. qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; e
- c. quaisquer regras pertinentes de direito internacional aplicáveis às relações entre as partes”.

A interpretação de um tratado internacional, considerando seu contexto, corresponderia, portanto, à sua interpretação sistemática.⁴²⁶ Como aponta André Lipp Pinto Basto Lupi:

425 Gerd W. Rothmann., *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, p. 172 [Tese Doutorado] (São Paulo: Universidade de São Paulo 1978). Salienta Humberto Ávila que “os argumentos contextuais dizem respeito às outras normas que, juntamente com a norma objeto de interpretação, fazem parte do sistema jurídico e devem ser consideradas na interpretação” (Humberto Ávila, *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*, p. 121, in Ricardo Lobo Torres (Ed.), *Temas de Interpretação do Direito Tributário* (Rio de Janeiro: Renovar 2003). Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, “O direito não é escrito apenas por meio de textos, mas também de contextos, ou textos interligados, compondo uma estrutura ou sistema de normas gerais, especiais e específicas.” Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, p. 91 (13. ed., São Paulo: Saraiva 1994).

426 Cf. André Gonçalves Pereira & Fausto de Quadros, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 241 (Coimbra: Almedina 2002); Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 211 (Rio de Janeiro: Renovar 2005); Paulo Caliendo, *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*, p. 265 (São Paulo: Revista dos Tribunais 2005).

“A saliente referência ao ‘contexto’ no artigo 31 pode conduzir a equívocos numa leitura fragmentada desse dispositivo. O contexto para o direito dos tratados, ao contrário do que possa parecer inicialmente, não remete ao contexto político, social, histórico ou cultural dos povos envolvidos. A menção ao contexto é a consagração do método sistemático. O texto deve ser lido em seu contexto; os termos do tratado devem ser entendidos de modo uniforme e coerente ao longo do tratado. Assim, a frase final do artigo 31.2 esclarece que o contexto é o contexto normativo: ‘o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos’.”⁴²⁷

Os itens 2 e 3 estabelecem, como contexto para a interpretação do tratado internacional, elementos intrínsecos ao próprio tratado, nomeadamente o texto, o preâmbulo e os anexos, bem como **elementos extrínsecos ao tratado**.⁴²⁸

O primeiro elemento extrínseco mencionado é qualquer acordo celebrado pelas partes relativo ao tratado que está sendo interpretado.

Trata-se, principalmente, de acordos referentes à própria interpretação do tratado em questão, que veiculam uma interpretação autêntica do mesmo,⁴²⁹ embora seja possível, como destaca Frank Engelen,

427 André Lipp Pinto Basto Lupi, *Interpretação de Tratados*, p. 231 in Aziz Tuffi Saliba (Ed.), *Direito dos Tratados: Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados* (1969) (Belo Horizonte: Arraes 2011).

428 Carlos Fernández de Casadevante Romaní, *Interpretación de las Normas Internacionales*, p. 89-91 (Pamplona: Aranzadi 1996).

429 Sobre a interpretação autêntica dos tratados internacionais, destacamos o seguinte texto de Francisco Rezek: “Quando proporcionada pelas próprias partes pactuantes, a interpretação se diz *autêntica*. A voz das partes, no caso, é a dos respectivos governos, visto que tribunais e parlamentos não se exprimem na cena internacional. Essa interpretação autêntica pode tomar a forma de um novo acordo, de índole puramente interpretativa: é este um dos poucos casos em que um sistema constitucional como o do Brasil pode tolerar o acordo executivo, não sujeito à aprovação do Congresso Nacional.” J. Francisco Rezek, *Direito Internacional Público*, p. 90 (8. ed., São Paulo: Saraiva 2000). Julio Diena afirma que “os melhores intérpretes dos tratados são as próprias partes contratantes que, se conseguirem chegar a acordo sobre o ponto controverso, procedem a uma interpretação que pode ser chamada de autêntica.” Julio Diena, *Derecho Internacional Público*, p. 434, Traducción por J. M. Trias de Bes (Barcelona: Bosch, 1946). Sobre interpretação autêntica, ver também: Dionisio Anzilotti, *Corso di Diritto Internazionale – v. I*, p. 101-102 (4. ed., Padova: CEDAM 1964).

que o novo acordo tenha outros fins que não a interpretação do tratado original.⁴³⁰

Devemos ressaltar que a descrição de qualquer norma, como interpretativa, não está isenta de dificuldades. Como afirma Paulo de Barros Carvalho:

“Tem-se por interpretativas as leis que objetivem fixar a significação de uma norma jurídica que suscite dúvidas no seu sentido e alcance ou que possa vir a suscitá-las. Apresenta-se como pressuposto da lei interpretativa, portanto, a existência de incerteza sobre o significado normativo do preceito interpretado, incerteza esta que decorre da possibilidade de interpretações variadas, as quais se pretende uniformizar por meio do preceito interpretativo. Procura-se, pois, com essa espécie de procedimento legislativo, resolver o problema da certeza e de igualdade na aplicação da lei.”⁴³¹

Nessa linha de ideias, para que um tratado (assim como qualquer outro ato normativo) seja classificado como interpretativo, ele deve permanecer inteiramente no âmbito da **moldura** da norma interpretada.

O que ocorre na edição de uma norma interpretativa é que o legislador avoca a função de fixar, dentre as normas jurídicas extraídas do texto legal, a que deve ser efetivamente considerada **norma**.

Os requisitos previstos na alínea ‘a’ do item 2 do artigo 31 da CVDT são:

- a. que o novo tratado seja celebrado por todas as partes do tratado sendo interpretado;
- b. que seja ao mesmo relativo; e
- c. que seja pactuado anterior ou concomitantemente com o tratado sob interpretação, já que os tratados celebrados posteriormente estão previstos na letra ‘a’ do item 3 do artigo 31.

O segundo elemento extrínseco é qualquer acordo celebrado com terceiros por apenas uma das partes contratantes que venha a ser reconhecido pelos demais signatários como relacionado ao tratado. Como

430 Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 200 (Amsterdam: IBFD 2004).

431 Paulo de Barros Carvalho, *O art. 3º da Lei Complementar no 118/2005, princípio da irretroatividade e lei interpretativa*, p. 745 in Adilson Rodrigues Pires & Heleno Taveira Tóres (Eds.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Rio de Janeiro: Renovar 2006). Ver, também: Massimo Severo Giannini, *Scritti – v. I*, p. 98-100 (Milano: Giuffrè 2000); Ezio Vanoni, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, p. 339-341, Tradução Rubens Gomes de Souza (Rio de Janeiro: Edições Financieiras).

declara Frank Engelen, “os acordos mencionados na alínea b) devem ser relativos ao tratado e, ademais, ser feitos em conexão com a sua conclusão”. Consequentemente, apenas instrumentos com certa relação com o tratado, seja por sua substância, por seu caráter interpretativo ou por outra razão, e feitos antes ou na conclusão do tratado, são parte do contexto do tratado para o propósito de sua interpretação”.⁴³²

O item 3 do artigo 31 enfatiza certos elementos que, embora não integrem o contexto de um tratado internacional, devem ser considerados em conjunto com ele. Esses elementos incluem “qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação; e quaisquer regras pertinentes do direito internacional aplicáveis às relações entre as partes”.

É de assinalar, no que tange aos tratados posteriormente celebrados entre as partes, que somente configuram elemento de interpretação, para fins do dispositivo em comento, caso as disposições dos tratados tenham natureza interpretativa. Caso um tratado posterior modifique a regra pactuada anteriormente, deve ser considerado no âmbito do artigo 39 da CVDT.⁴³³

Considerando a noção de interpretação defendida neste livro, de que é o processo pelo qual se constroem normas a partir de textos, as práticas adotadas pelas partes após a celebração de um tratado decorrem das normas extraídas de seu texto, devendo tais práticas ser consideradas no processo hermenêutico.

Por fim, como bem destaca Frank Engelen, “tratados não são concluídos em um vácuo jurídico; do contrário, são concluídos no arcabouço da ordem jurídica internacional existente, pela qual são influenciados e da qual fazem parte.”⁴³⁴

Assim sendo, todas as regras de direito internacional público aplicáveis às partes e relacionadas ao tratado objeto de interpretação devem ser consideradas no processo hermenêutico.

432 Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 205-206 (Amsterdam: IBFD 2004).

433 Cf. Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 220 (Amsterdam: IBFD 2004).

434 Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 241 (Amsterdam: IBFD 2004).

No entanto, deve-se concordar com Ian Sinclair que “a definição de contexto é deliberadamente estreita, no sentido de que se limita a documentos elaborados em conexão com a conclusão do tratado”.⁴³⁵

Esta passagem aponta que, embora estejamos tratando o contexto sob o cânone sistemático da interpretação, há uma estreita conexão entre o contexto e o texto relevante para fins de interpretação. Afinal, na “definição restrita” de contexto na CVDT, faz-se referência a outros documentos internacionais que o intérprete pode considerar.

6.1.3. ELEMENTOS TELEOLÓGICOS E AXIOLÓGICOS

O elemento teleológico de interpretação também está previsto no artigo 31 da CVDT, segundo o qual um tratado deve ser interpretado à luz do seu objetivo e finalidade.⁴³⁶

Sobre o elemento teleológico da interpretação, Karl Larenz nos traz a seguinte lição:

“Os fins que o legislador intenta realizar por meio da lei são, em muitos casos, ainda que não em todos, fins **objetivos** do Direito, como a manutenção da paz e a justa resolução dos litígios, o ‘equilíbrio’ de uma regulação no sentido da consideração otimizada dos interesses que se encontram em jogo, a proteção dos bens jurídicos e um procedimento judicial justo. Além disso, todos nós aspiramos a uma regulação que seja ‘materialmente adequada’. Só quando se supuser que existe esta intenção por parte do legislador é que se chegará, por via da interpretação, a resultados que possibilitem uma solução ‘adequada’ também no caso concreto.

Desse modo resultam dois grupos de critérios de interpretação teleológico-objetivos, que têm que ser decisivos em todos aqueles casos em que os critérios até agora discutidos não sejam capazes ainda de dar uma resposta isenta de dúvidas. Por um lado, trata-se das estruturas do âmbito material regulado, dados factuais em relação aos quais nem o legislador pode alterar o que quer que seja, e que ele toma em consideração de modo racional a

⁴³⁵ Ian M. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, p. 76 (Manchester: University of Manchester University Press 1973).

⁴³⁶ Cf. Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 211 (Rio de Janeiro: Renovar 2005); André Gonçalves Pereira & Fausto de Quadros, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 242 (Coimbra: Almedina 2002); Carlos Fernández de Casadevante Romaní, *Interpretación de las Normas Internacionales*, p. 93 (Pamplona: Aranzadi 1996); Ekkehart Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, p. 126 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000); Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 172 (Amsterdam: IBFD 2004).

propósito de qualquer regulação; por outro lado, trata-se dos princípios ético-jurídicos, que estão antepostos a uma regulação, nos quais a referência de sentido dessa regulação à ideia de Direito se torna apreensível, manifesta. Chamo-os **teleológico objetivos** porque não dependem de se o legislador sempre teve consciência da sua importância para a regulação por ele conformada, conquanto esta se deixe compreender na sua globalidade enquanto por eles condicionada.”⁴³⁷

A respeito do uso do elemento teleológico de interpretação no campo do direito internacional público, Ian Brownlie afirma o seguinte:

“A Comissão de Direito Internacional e a Convenção de Viena restringiram prudentemente a abordagem textual ao permitirem o recurso a outros meios de interpretação quando aquela conduz a um resultado manifestamente absurdo ou desrazoável à luz do objeto e do fim do tratado”. Algo distinto desse processo é a abordagem teleológica, mais radical, segundo a qual um tribunal determina o objeto e o fim do tratado, resolvendo qualquer ambiguidade de sentido por meio da importação da substância ‘necessária’ para conferir efeitos aos fins do tratado. Tal pode implicar a implementação judicial dos fins do tratado de um modo não contemplado, de fato, pelas Partes. Ao mesmo tempo, na prática, a abordagem textual deixa frequentemente ao autor da decisão a escolha dos sentidos possíveis, e ao exercer tal escolha, é impossível excluir dessa decisão as considerações políticas. Muitas questões de interpretação não são, de modo algum, investigações técnicas restritas.”⁴³⁸

Há que se considerar, portanto, que, ao se editar uma norma jurídica, seja doméstica ou internacional, busca-se um regramento materialmente adequado para regular uma determinada situação fática. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o elemento teleológico “leva em conta a finalidade e o objetivo da norma”.⁴³⁹

Tomando como exemplo os tratados tributários, vimos, no segundo capítulo, os objetivos primordiais que guiam, em geral, a realização dos tratados e devem orientar a interpretação de um tratado tributário em particular.

437 Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 469-470, Tradução José Lamego (3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

438 Ian Brownlie, *Princípios de Direito Internacional Público*, p. 655, Tradução Maria Manuela Farrajota et.al. (Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).

439 Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 145 (4. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2006).

Há que se considerar, no âmbito dos fins e objetivos a serem alcançados pelos tratados internacionais, a concretização de certos valores, daí poder-se falar em um elemento axiológico na sua interpretação.

Recorrendo mais uma vez ao magistério de Ricardo Lobo Torres, constatamos que “a interpretação jurídica está inteiramente vinculada aos valores e aos princípios gerais do Direito e, ao mesmo tempo, é um dos caminhos para a concretização desses valores”.⁴⁴⁰

A orientação valorativa é um traço característico do direito internacional público no século XXI, como destaca Antônio Augusto Cançado Trindade:

“Esta reconstrução humanista do Direito Internacional, na busca de um novo *jus gentium*, constitui, a meu ver, um imperativo de nossos dias. A renovação corrente do ordenamento jurídico internacional, sobre bases humanas, vem tomando por fundamento conceitual cânones inteiramente distintos dos do ordenamento meramente interestatal, como o são os da realização de valores comuns superiores, da titularidade de direitos do próprio ser humano, da garantia coletiva de sua realização e do caráter objetivo das obrigações de proteção. Por conseguinte, têm-se afirmado, com crescente vigor, os direitos humanos universais. Os próprios Estados pareceram dar-se conta, sobretudo ante as catástrofes do século XX, de que *necessitavam* de uma verdadeira *comunidade* internacional, fundamentada na solidariedade e não mais nas soberanias excludentes.”⁴⁴¹

Note-se, portanto, que o foco do direito internacional na pessoa humana implica seu caráter axiológico, de modo que os valores em questão não podem ser postos de lado pelo intérprete no curso do processo hermenêutico.

6.1.4. ELEMENTOS HISTÓRICOS E GENÉTICOS

Um dos elementos que pode ser utilizado na interpretação de tratados internacionais é o elemento histórico, sobre o qual Larenz nos diz o seguinte:

“Se, como frequentemente acontece, o sentido literal resultante do uso linguístico geral ou de um uso linguístico especial por parte da lei, assim

440 Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 375-376 (4. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2006). Ver também: Tercio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 289 (3. ed., São Paulo: Atlas 2001).

441 Antônio Augusto Cançado Trindade, *Direito Internacional em um Mundo em Transformação*, p. 1076-1077 [Os rumos do Direito Internacional contemporâneo: de um *jus inter gentes* a um novo *jus gentium* no século XXI] (Rio de Janeiro: Renovar 2002).

como o contexto significativo da lei e a sistemática conceitual que lhe é subjacente, deixam sempre em aberto diferentes possibilidades de interpretação, é natural que se pergunte sobre qual a interpretação que melhor corresponde à intenção reguladora do legislador ou à sua ideia normativa. Com isto chegamos ao elemento ‘histórico’ da interpretação, o qual, como expusemos ao princípio, há de se ter em conta, também, ao verificar o sentido da lei normativamente determinante. Sobretudo a intenção reguladora do legislador e as decisões valorativas por ele encontradas para alcançar manifestamente esse desiderato continuam a ser arrimo obrigatório para o juiz, mesmo quando acomoda a lei – por via de interpretação teleológica ou do desenvolvimento do Direito – a novas circunstâncias, não previstas pelo legislador, ou quando a complementa. Aqui surge, abertamente e de imediato, a questão de saber de que pessoas se trata, quando perguntamos pela vontade ou pela ideia normativa ‘do legislador’.”⁴⁴²

Do elemento histórico de interpretação cuidou o artigo 32 da CVDT, que estabelece que “pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31, ou determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31: a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou b) conduz a um resultado manifestamente absurdo ou desarrazoado”.

442 Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 462-463, Tradução José Lamego (3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997). Ver, também: Joaquim Lang, *General Rules of Statute Interpretation in Germany*, p. 65 in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, (The Hague: Kluwer Law International 1998). Humberto Ávila, ao tratar dos **argumentos institucionais transcendentais** de interpretação distingue entre os elementos **histórico** e **genético**, os quais, neste trabalho, encontram-se reunidos sob a rubrica de elemento histórico de interpretação. Isto é o que ele diz: “Os argumentos históricos não se confundem com os argumentos genéticos: enquanto os argumentos históricos fazem referência a textos normativos anteriores, e com semelhante âmbito de incidência relativamente ao da norma objeto de interpretação, os argumentos genéticos dizem respeito a textos não normativos (discussões parlamentares, projetos de lei, discursos legislativos, exposições de motivos), e se referem à formação do próprio dispositivo objeto de interpretação. O argumento histórico faz normalmente apelo à ‘natureza das coisas’, na medida em que procura demonstrar que, em decorrência das mutações históricas, o significado literal do dispositivo não mais se molda à realidade do momento da aplicação.” Humberto Ávila, *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*, p. 130-131 in Ricardo Lobo Torres (Ed.), *Temas de Interpretação do Direito Tributário* (Rio de Janeiro: Renovar 2003).

Como bem observou Jorge Gouveia Bacelar, a CVDT reservou uma posição subalterna ao elemento histórico, que somente seria utilizável quando os elementos gramatical, sistemático e teleológico não levassem a interpretação a bom termo.⁴⁴³ Como destacam Dinh, Daillier e Pellet:

“É interessante notar que, embora possam refletir as intenções das partes, os *trabalhos preparatórios* que, em virtude das particularidades dos processos de negociações internacionais, são caóticos, confidenciais ou de pouco probatórios, intervêm apenas para confirmar uma interpretação obtida por meios prioritários, ou quando estes não permitem obter um ‘efeito útil’. [...]”⁴⁴⁴

Ian Brownlie também recomenda cautela ao se utilizar os trabalhos preparatórios como elemento de interpretação, destacando seu caráter secundário ao argumentar que eles “constituem um método complementar que deve ser empregue com prudência, uma vez que o seu uso pode desvirtuar a abordagem textual e, particularmente no caso de acordos multilaterais, as atas de conferências, os projetos de tratados, e por aí em diante, podem revelar-se confusos ou inconclusivos”.⁴⁴⁵

Ressalvada a posição dominante na doutrina do direito internacional, deve-se reconhecer que, na prática, qualquer tentativa de hierarquização dos elementos de interpretação é vã, já que a formação de sentido pelo intérprete pode levar todos eles em consideração e, a hie-

443 Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 211 (Rio de Janeiro: Renovar 2005). No mesmo sentido: André Gonçalves Pereira & Fausto de Quadros, *Manual de Direito Internacional Público*, p. 243 (Coimbra: Almedina 2002); Paul Reuter, *Introducción al Derecho de los Tratados*, p. 119-120, Tradução Eduardo L. Suárez. (México: Fondo de Cultura Económica 1999); Carlos Fernández de Casadevante Romaní, *Interpretación de las Normas Internacionales*, p. 94-96 (Pamplona: Aranzadi 1996).

444 Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier & Alain Pellet, *Direito Internacional Público*, p. 267, Tradução Vítor Marques Coelho (2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 2003).

445 Ian Brownlie, *Princípios de Direito Internacional Público*, p. 654, Tradução Maria Manuela Farrajota et.al. (Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997). No mesmo sentido: Hildebrando Accioly, *Tratado de Direito Internacional Público – v. I.*, p. 634 (2 ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional 1956); Emilio Betti, *Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos*, p. 396-397, Tradução José Luis de los Mozos (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado 1975).

rarquização, quando muito, gerará uma distorção na exteriorização das razões de sua conclusão.⁴⁴⁶

Nesse sentido, ainda que por vezes seja difícil concatenar as razões subjacentes aos trabalhos preparatórios de um tratado, tais trabalhos, se levados em consideração pelo intérprete, passarão a fazer parte da sua construção de sentido, não se podendo graduar sua participação no resultado da interpretação.⁴⁴⁷

446 Vale a pena transcrever as palavras de Ricardo Lobo Torres que, apesar de terem o direito tributário brasileiro como ponto de partida, podem ser aplicadas a todos os ramos do direito: “A interpretação do Direito Tributário se subordina ao pluralismo metodológico. Inexiste a prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico, aos conceitos da legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam. No direito tributário os métodos variam de acordo até com o tributo a que se aplicam: os impostos sobre a propriedade postulam a interpretação sistemática, porque apoiados em conceitos de Direito Privado; os impostos sobre a renda e o consumo abrem-se à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos. Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro da visão pluralista. Entre eles não existe hierarquia. Têm igual peso, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação, como sempre reconheceu a doutrina não extremada, seja no Direito em geral, seja nos ramos especializados do Constitucional e do Tributário. [...]” Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 153-154 (5. ed., Belo Horizonte: Casa do Direito 2024). Dinh, Diller e Pellet não discordam dessa visão, quando afirmam que “muito mais do que ao espírito geométrico, a interpretação dos tratados faz apelo ao espírito de sutileza. Os diversos meios e métodos descritos *supra* constituem mais diretrizes gerais do que regras rígidas. Compete ao intérprete aplicá-las com flexibilidade e ordená-las. Fá-lo em função de considerações muito diversas que se prestam mal a uma síntese e, se a doutrina se divide a este respeito em escolas de pensamento muito claramente caracterizadas, podemos da melhor maneira extrair da prática o esboço de certas tendências gerais.” Nguyen Quoc Dinh, Patrick Daillier & Alain Pellet, *Direito Internacional Público*, p. 269, Tradução Vítor Marques Coelho (2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 2003).

447 Sobre a utilização dos trabalhos preparatórios como elemento de interpretação, ver: L. Oppenheim, *International Law: A Treatise - v.I.*, p. 862-863 (7. ed., London: Longmans, Green and Co 1952); Riccardo Monaco, *Manuali di Diritto Internazionale Pubblico e Privato*, p. 318 (Torino: Editrice Torinese 1949); G. E. do Nascimento e

Para Charles de Visscher, as “origens históricas” de um tratado envolvem as circunstâncias, fatos ou documentos que podem ter influenciado sua celebração, sendo os trabalhos preparatórios elementos extrínsecos à interpretação do tratado.⁴⁴⁸

Embora concordemos com sua opinião de que o elemento histórico da interpretação no direito internacional não se restringe aos trabalhos preparatórios, entendemos não haver razão para excluí-los como fonte de pesquisa do contexto histórico em que o tratado foi celebrado, especialmente quando já se passaram muitos anos desde sua assinatura.

Esses comentários nos levam ao denominado elemento genético de interpretação. Nesse caso, o intérprete buscará compreender o contexto cultural, econômico, histórico e político em que o tratado foi celebrado pelas partes. O Brasil fornece um exemplo interessante de aplicação concreta da interpretação genética.

Até a Lei nº 9.249, de 1995, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas incidia sobre bases territoriais no Brasil. O regime de tributação em bases mundiais para pessoas jurídicas foi estabelecido pela primeira vez pelo artigo 25 da referida lei, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1996. Portanto, como apontado por André Martins de Andrade, a maioria dos tratados brasileiros foi assinada quando o Brasil ainda tinha um regime territorial de tributação das rendas corporativas.⁴⁴⁹

Considerando esse cenário, é apropriado perguntar qual seria a motivação do Brasil para começar a negociar e assinar tratados tributários antes de 1996, uma vez que esses tratados poderiam apenas limitar a tributação brasileira de fonte, em um período em que o País não tributava seus residentes – pessoas jurídicas – sobre rendimentos de fonte estrangeira.

Seria possível argumentar que evitar a dupla tributação da renda seja apenas um dos objetivos de uma convenção tributária, como demonstramos no capítulo 2. No entanto, poder-se-ia contra-argumentar que esses outros objetivos das convenções tributárias se tornaram mui-

Silva, *Conferência de Viena sobre o Direito dos Tratados*, p. 36 (Brasília: Ministério das Relações Exteriores 1971).

448 Charles de Visscher, *Problèmes D'interprétation Judiciaire en Droit International Public*, p. 114-115 (Paris: Éditions A. Pedone 1963).

449 André Martins de Andrade, *A Tributação Universal da Renda Empresarial: Uma Proposta de Sistematização e uma Alternativa Inovadora*, p. 188-189 (Belo Horizonte: Editora Fórum 2008).

to mais relevantes recentemente do que eram nas décadas de 1960, 1970 e 1980.

Luís Eduardo Schoueri menciona este aparente paradoxo: um país com tributação da renda das pessoas jurídicas de base territorial assinando tratados para evitar a dupla tributação da renda.⁴⁵⁰ Em suas palavras, “a conclusão de um acordo para evitar a dupla tributação apenas teria razão de ser – na perspectiva reinante da territorialidade pura – caso trouxesse alguma vantagem ao país onde se localizava o investimento [Brasil]. Esses acordos não eram, portanto, vistos consensualmente como mecanismo pelo qual ambos os países aceitavam reduzir suas próprias bases a fim de se evitar a bitributação. Da perspectiva brasileira (territorial), o Brasil seria aquele que acabaria por perder sua legítima base tributária (pois o país de residência não teria legitimidade para aquela tributação).”⁴⁵¹ Dessa maneira, como corretamente apontado pelo autor, o principal motivo para o Brasil celebrar tratados internacionais tributários nessa época era incentivar o investimento estrangeiro direto no país.

Esta opinião – de que a intenção do Brasil ao assinar tratados tributários era incentivar o investimento estrangeiro direto – é corroborada por Francisco Dornelles. Segundo ele, “não se pode garantir que esses acordos vão canalizar maiores investimentos desses países [parceiros do Brasil] para o Brasil. Mas pode-se afirmar com toda a certeza que, sem os acordos, os residentes desses países não têm condições de investir no Brasil.”⁴⁵² A razão para a conclusão de Dornelles foi que al-

450 Na verdade, pode-se questionar a utilidade da celebração de tratados internacionais por países em desenvolvimento em qualquer caso, uma vez que a existência da convenção irá limitar sua tributação de fonte. Ver: Angharad Miller, *Taxing Cross-Border Services: Current Worldwide Practices and the Need for Change*, p. 71 (Amsterdam: IBFD 2015). É como afirma Wangko Ngantung, “na prática, é possível observar que países em desenvolvimento continuam a assinar tratados tributários como um ‘sinal’ de que aquele país dá boas-vindas a investimento estrangeiro.” Wangko Ngantung, *Tax Treaties and Developing Countries*, p. 531 in Raffaele Petrucci & Karoline Spies (Eds.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century* (Wien: Linde 2014).

451 Luís Eduardo Schoueri, *Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira*, v. 22, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 268 (Rio de Janeiro: Dialética 2002).

452 Francisco Neves Dornelles, *Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda*, v. 3, *Revista de Direito Tributário*, p. 254 (São Paulo: Malheiros 1978). Ver, também: Antônio de Moura Borges, *Convenções sobre a Dupla Tributação da Renda*, p. 146

guns países não dispunham de regras domésticas que permitissem a compensação de créditos de impostos pagos no exterior, na ausência de um tratado tributário. Assim sendo, em tais casos, haveria dupla tributação e impacto negativo sobre o investimento estrangeiro direto.

Portanto, o principal foco dos tratados brasileiros no período da tributação corporativa territorial – e, talvez, até nos tempos atuais – era incentivar o investimento estrangeiro direto. Essa é uma das razões para a inclusão de regras de *tax sparing* em todos os tratados brasileiros assinados com países desenvolvidos nesse período. Na opinião de Dornelles, “os acordos para evitar a dupla tributação da renda entre países desenvolvidos e em desenvolvimento devem, também, conter cláusulas destinadas a incentivar o reinvestimento e a criar condições que levem os países desenvolvidos a permitirem que os rendimentos derivados de um país em desenvolvimento e recebidos por seus residentes tenham uma tributação mais reduzida do que os rendimentos produzidos dentro do seu próprio território. Este objetivo é atingido através da isenção fiscal e do *tax sparing*.”⁴⁵³

Vale destacar como a política brasileira de celebração de tratados nesse período, foi guiada pelas políticas econômicas abrangentes do Regime Militar.⁴⁵⁴

O Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG) foi promulgado pelo presidente Castelo Branco – o primeiro presidente da ditadura militar que governou o Brasil de 1964 a 1985. Um dos objetivos do

(Teresina: EDUFPI 1992); Francisco Lisboa Moreira, *O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões*, p. 217 in Sergio André Rocha & Heleno Taveira Tôres (Eds.), *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier* (São Paulo: Quartier Latin 2016); Paulo César Teixeira Duarte Filho, *Acordos para Evitar a Dupla Tributação — Considerações sobre as Políticas Brasileiras*, p. 163 in Ana Paula Saunders, Eduardo Santos Gomes et. al. (Eds.), *Estudos de Tributação Internacional* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).

453 Francisco Neves Dornelles, *Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda*, v. 3, *Revista de Direito Tributário*, p. 251 (São Paulo: Malheiros 1978).

454 Ver: Luís Eduardo Schoueri, *Brazil*, p. 43 in Yariv Brauner & Pasquale Pistone (Eds.), *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* (The Netherlands: IBFD 2015).

PAEG foi estimular o fluxo de entrada de capital estrangeiro, bem como a cooperação técnica e financeira internacional.⁴⁵⁵

De 1967 a 1974, o Brasil viveu o período de alto crescimento conhecido como “Milagre Econômico”. Um dos pilares desse período foi o investimento externo direto, que cresceu significativamente.⁴⁵⁶

Segundo Jennifer Hermann, “a forte expansão econômica em 1968-73 no Brasil refletiu também a forte entrada de capital no país: os investimentos externos diretos (aqueles aplicados diretamente à produção de bens e serviços) e os empréstimos em moeda cresceram continuamente no período (exceto em 1972, no primeiro caso, e em 1973, no segundo).”⁴⁵⁷

Percebe-se claramente que a busca de investimento externo direto através da assinatura de convenções tributárias não era um esforço isolado. Era parte de um objetivo maior para o Brasil.

A constatação de que a maioria dos tratados brasileiros foi celebrada antes de o Brasil ter um regime de tributação de renda em bases mundiais reforça o foco bem estabelecido – pelo menos do ponto de vista das autoridades fiscais – de que o Brasil deveria buscar assegurar uma maior competência para o país de fonte.⁴⁵⁸ A defesa de maiores poderes para a tributação na fonte tem sido apoiada há muito tempo pelos países importadores de capital⁴⁵⁹ e constitui tradição em países latino-americanos, o que se reflete bem na Convenção Modelo da Liga das Nações do México de 1943.⁴⁶⁰

455 Brasil, *Programa de Ação Econômica do Governo – PAEG*, p. 16 (Brasil: Ministério do Planejamento e Coordenação Econômica 1964).

456 Ver: Luiz Aranha Correa do Lago, *A Retomada do Crescimento e as Distorções do ‘Milagre’, 1967-1974*, p. 233 in Marcelo de Paiva Abreu (Ed.), *A Ordem do Progresso: Dois Séculos de Política Econômica no Brasil* (Rio de Janeiro: Elsevier 2014).

457 Jennifer Hermann, *Reformas, Endividamento Externo e o ‘Milagre’ Econômico*, p. 67 in Fabio Giambiagi, et. al. (Eds.), *Economia Brasileira Contemporânea*, (2. ed., Rio de Janeiro: Elsevier 2011).

458 Ver: Antonio de Moura Borges, *Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional*, p. 146 (Teresina: EDUFPI 1992).

459 Ver: Angel Schindel & Adolfo Atchabahian, *General Report*, v. 90a, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Source and Residence: new configuration of their principles*, p. 25 (Deventer: Kluwer Law International 2005).

460 Cf. Roy Rohatgi, *Basic International Taxation - v. I*, p. 65 (Richmond: Richmond Law and Tax 2005).

Essa é uma análise genética típica. Nesses comentários, não estamos considerando os trabalhos preparatórios de nenhum tratado em particular. O que estamos considerando é o contexto político e econômico do momento em que os tratados foram assinados.

7. CONCLUSÃO

As convenções fiscais, como tratados internacionais, estão sujeitas aos mesmos cânones de interpretação que se aplicam à interpretação de tratados. A existência de tais cânones ou elementos de interpretação não significa, no entanto, que haja uma metodologia que conduza à formulação de uma única regra uniforme com base numa disposição do tratado.

Todos esses cânones de interpretação podem ser encontrados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. No entanto, as disposições ali contidas não pretendem restringir o trabalho do intérprete, que terá todas as ferramentas hermenêuticas disponíveis para extrair a norma internacional do texto do tratado.

No entanto, devemos levar em conta nosso comentário anterior, no qual afirmamos que a CVDT não estabelece uma metodologia para a interpretação do tratado. Ela abrange todos os cânones de interpretação.

Portanto, ela não restringe o trabalho do intérprete, ao contrário, abre caminho para uma abordagem pluralista na interpretação dos tratados tributários.

VI.

QUALIFICAÇÕES EM TEORIA DO DIREITO E EM DIREITO INTERNACIONAL

1. Introdução. 2. Interpretação ou qualificação dos fatos? 3.
Qualificação no direito internacional privado. 4. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

O termo **qualificação** é utilizado na teoria geral do direito e, especialmente, no direito internacional privado e adquire, por vezes, significados aproximados ou denotativos de subsunção do fato à norma jurídica, ou significados distintos, dadas as especificidades do direito internacional privado.

Tendo em vista a importância das qualificações no direito tributário internacional, é relevante examinarmos previamente as discussões sobre a matéria e, posteriormente, no capítulo 8, tratarmos dessa questão no contexto da tributação internacional.

2. INTERPRETAÇÃO OU QUALIFICAÇÃO DOS FATOS?

Considerando a separação entre o momento de interpretação da norma jurídica e o de sua aplicação, há autores que sustentam uma distinção entre **interpretação** e **qualificação**. Seu argumento é que, enquanto a primeira seria a compreensão dos possíveis sentidos de um determinado texto normativo, a segunda consistiria na valoração de um dado fato com base no resultado da interpretação.

Essa posição é adotada, por exemplo, pelo saudoso professor Ricardo Lobo Torres, que afirma:

“O fato concreto só é *valorado* de acordo com a lei, ou *qualificado* segundo as categorias estabelecidas pela norma ou, como prefere Reale, é objeto de uma ‘qualificação normativa’. Se a aplicação do direito reveste sempre a forma de silogismo, subsume-se o fato em uma das interpretações possíveis da norma. Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, uma relação de subsunção, que não é meramente lógico-formal, mas também valorativa, o que às vezes, como anota Perelman, permite que o juiz abuse da qualificação para modificar a interpretação”.⁴⁶¹

Essa distinção entre interpretação da norma e qualificação dos fatos também é encontrada na obra do teórico jurídico italiano Riccardo Guastini:

“Os problemas de interpretação (o que significa causar a morte de um homem?) e os problemas de qualificação da hipótese (tal fato constitui homicídio?) são logicamente equivalentes. Contudo, deve-se destacar que a escolha de tratar um certo problema como de interpretação ou, ao con-

⁴⁶¹ Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 309-310 (4. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2006).

trário, como problema de qualificação, não é destituída de efeitos práticos, já que em alguns sistemas jurídicos os problemas de qualificação (questões ‘de fato’) são de competência de um corpo de jurados, enquanto os problemas interpretativos são da competência da corte; em outros sistemas jurídicos (como o sistema italiano vigente), existem juizes, como na Corte de Cassação, cuja jurisdição está circunscrita às questões ‘de direito’.”⁴⁶²

De acordo com o estudioso português, José de Oliveira Ascensão:

“Qualificar é determinar a categoria jurídica em que dada realidade se integra.

As partes celebram um contrato, ajustaram as suas pretensões. Que espécie de contrato é esse? É uma compra e venda? É uma sociedade? Quer as partes o tenham nominado ou não, isto não é definitivo, pois é a lei que determina qual a qualificação adequada. Não se vão aplicar as regras da locação a um empréstimo só porque as partes lhe chamaram locação.

[...]

Como dissemos, esse trabalho de qualificação é em regra necessário e prévio à aplicação da norma ao caso singular. Podemos efetivamente generalizar: há qualificação sempre que se determina a categoria típica correspondente a uma situação concreta.”⁴⁶³

Alberto Xavier também faz uma distinção entre interpretação e qualificação:

“Embora reconheçamos que interpretação e aplicação do direito são operações interdependentes, como que de solução circular, envolvendo fases sucessivas de adequação das normas à realidade, nem por isso pomos em causa que a interpretação é um fenômeno conceitualmente distinto da aplicação, precedendo-a logicamente.

Concordamos com Baptista Machado e Isabel de Magalhães Collaço quando afirmam que a qualificação de um *quid* pressupõe a prévia interpretação do conceito utilizado pela fonte qualificadora. [...]”⁴⁶⁴

Por fim, destaca-se a posição, nesse mesmo sentido, manifestada por Isabel de Magalhães Collaço:

“Ao estudar a problemática da interpretação de determinadas categorias de conceitos técnico-jurídicos, não se há de esquecer, por certo, que a in-

462 Riccardo Guastini, *Das Fontes às Normas*, p. 73, Tradução Edson Bini (São Paulo: Quartier Latin 2005). A separação entre interpretação e aplicação para Guastini aparece também em: Riccardo Guastini, *Teoria e Dogmatica delle Fonti*, p. 9 (Milano: Dott. A. Giuffrè Editore 1998).

463 José de Oliveira Ascensão, *Introdução à Ciência do Direito*, p. 600-601 (Rio de Janeiro: Renovar 2005).

464 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 162-163 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

interpretação de dado conceito, em si mesma, se não confunde com aquela operação que se traduz em subsumir nesse conceito um certo substrato concreto – ou seja, com a qualificação de algo à luz desse conceito.

Em princípio, não parece difícil distinguir os planos em que hão de mover-se essas duas atividades. A interpretação cifra-se em definir por via geral e abstrata todos os possíveis conteúdos de um dado conceito, enquanto a qualificação, incidindo sobre um *quid* concreto e traduzindo-se por uma decisão de espécie, contende já com a aplicação da norma de direito.⁴⁶⁵

Essa linha de raciocínio não é inteiramente compatível com a posição que adotamos no capítulo 4 deste livro.

Com efeito, expressamos nosso entendimento de que o processo hermenêutico jurídico envolve o texto normativo, o intérprete e os fatos envolvidos, rejeitando a ideia de que o texto seria interpretado de forma autônoma para somente então ser aplicado aos fatos.⁴⁶⁶

Esse entendimento parece-nos inquestionável, pelo menos no que se refere à interpretação e à aplicação por um órgão de aplicação da lei, ou seja, um órgão qualificado para criar uma norma jurídica individual e concreta que vincule os interessados.⁴⁶⁷

465 Isabel de Magalhães Collaço, *Da Qualificação em Direito Internacional Privado*, p. 142-143 (Lisboa: 1964). Ver, também: César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 1-2 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006); Chaïm Perelman, *Lógica Jurídica*, p. 45-46 (São Paulo: Martins Fontes 2000); Aurora Ribes Ribes, *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, p. 37 (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas 2003); Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, p. 96 (10. ed., Madrid: Civitas 2000); Jean-Louis Bergel, *Teoria Geral do Direito*, p. 399, Tradução Maria Ermantina Galvão (São Paulo: Martins Fontes 2001); Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, p. 191-192 (2. ed., Rio de Janeiro: Forense 1999).

466 Ver: Maria Margarida Lacombe Camargo, *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*, p. 21-22 (2. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2001); A. Castanheira Neves, *O Atual Problema Metodológico da Interpretação Jurídica – I*, p. 344-345 (Coimbra: Coimbra Editora 2003).

467 Vale a pena transcrever as seguintes palavras de Hans Kelsen: “Se a ‘interpretação’ é entendida como a determinação cognitiva do sentido do objeto a ser interpretado, então o resultado de uma interpretação jurídica só pode ser a determinação da moldura que a lei a ser interpretada representa e, portanto, a cognição de várias possibilidades dentro dessa moldura. A interpretação do direito, portanto, não precisa necessariamente levar a uma única decisão como a correta, mas possivelmente a várias, que são todas de igual valor, embora apenas uma delas na ação do órgão de aplicação da lei (especialmente o tribunal) se torne lei positiva.

Nesse caso, o(s) sentido(s) do texto é(são) criado(s) com base nos fatos em questão. Essa posição enfraquece o argumento a favor da distinção entre a interpretação jurídica e a qualificação dos fatos.

Há que se ter em conta, portanto, a distinção estabelecida por Riccardo Guastini entre a **interpretação judicial** (a realizada por um órgão de aplicação da lei) e a **interpretação doutrinária**. Em suas palavras:

“Foi observado que a abordagem judicial e a abordagem doutrinária (ou dogmática) da interpretação são diferentes sob um aspecto interessante. A interpretação doutrinária é uma interpretação ‘orientada para os textos’, já que os juristas habitualmente se perguntam (ao menos assim se supõe) qual é o significado de um certo texto normativo ‘em abstrato’, isto é, sem referência a um caso particular concreto ao qual a norma deva ser aplicada. A interpretação judicial, pelo contrário, é uma interpretação ‘orientada para os fatos’, já que o raciocínio judicial é sempre impulsionado por um preciso caso particular concreto: os juízes não se perguntam qual é o significado de um texto normativo ‘em abstrato’, mas se perguntam se um dado caso particular cai, ou não, dentro do campo de aplicação de uma certa norma. [...]”⁴⁶⁸

Seguindo essa linha de raciocínio, sob um prisma hermenêutico, a distinção entre interpretação e qualificação parece inadequada, particularmente quando se trata de interpretação/aplicação por um órgão de aplicação da lei. Como destaca Eros Roberto Grau, “a **norma** é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos colhidos no **texto normativo** (mundo do ‘dever-ser’), mas também de elementos do caso ao qual será aplicada – isto é, a partir de dados da realidade (mundo do ser)”⁴⁶⁹.

A linha teórica acolhida neste trabalho, portanto, é incompatível com a intenção de separar a interpretação do texto normativo da inter-

O fato de uma decisão judicial ser baseada em uma lei na verdade significa apenas que ela se mantém dentro da moldura representada pela lei; isso não significa que seja a norma individual, mas apenas que é *uma* daquelas normas individuais que podem ser criadas dentro da moldura da norma geral.” Hans Kelsen, *Pure Theory of Law*, p. 351, Translation by Max Knight (New Jersey: The Law Book Exchange 2009). Em relação à passagem dinâmica da norma geral para a norma individual, Hans Kelsen, *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 195-198, Tradução Luís Carlos Borges (São Paulo: Martins Fontes 2000).

468 Riccardo Guastini, *Das Fontes às Normas*, p. 73, Tradução Edson Bini (São Paulo: Quartier Latin 2005).

469 Eros Roberto Grau, *Por Que Tenho Medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*, p. 56-57 (9. ed., São Paulo: Malheiros 2018).

pretação (“qualificação”) dos fatos. Ambas as atividades cognitivas são desenvolvidas **no horizonte cultural do intérprete/aplicador**, no campo da sua pré-compreensão, implicando-se mutuamente. Ao criar a norma, o intérprete/aplicador leva em conta os fatos que influenciam a construção do sentido do texto, sendo inviável a separação desses dois momentos, salvo em casos como os mencionados por Riccardo Guastini na primeira passagem acima transcrita, em que órgãos ou pessoas distintas são encarregados da interpretação das questões de fato e de direito.

Como já mencionado, a qualificação tem papel de destaque no direito internacional privado, sendo que os teóricos do direito tributário internacional lá buscaram o substrato para sua importação no campo da interpretação dos tratados tributários, no qual é comum falar-se em qualificação (o oitavo capítulo será dedicado a esse tema).

Por essa razão, justifica-se a análise dos debates relativos à qualificação no campo do direito internacional privado, o que se passa a fazer a seguir.

3. QUALIFICAÇÃO NO DIREITO INTERNACIONAL PRIVADO

Para compreendermos o papel da **qualificação** no direito internacional privado, precisamos ter uma clara compreensão de seu objeto.

Segundo Clóvis Beviláqua, o direito internacional privado decorre de dois fatores principais: o comércio internacional, representado pela existência de fatos jurídicos plurilocalizados, ou seja, passíveis de serem regulados pela legislação de distintos países por intermédio de elementos de conexão; e a diversidade de leis.⁴⁷⁰

Irineu Strenger argumenta que, além desses dois fundamentos (o comércio internacional e a divergência legislativa que podem levar ao conflito de leis no espaço – em que leis de diferentes jurisdições se aplicam à mesma situação), haveria um terceiro, o fato de os países aceitarem, em algumas circunstâncias, a aplicação extraterritorial do direito estrangeiro.⁴⁷¹

470 Clóvis Beviláqua, *Princípios Elementares de Direito Internacional Privado*, p. 7 (Campinas: Red Livros 2002).

471 Irineu Strenger, *Direito Internacional Privado*, p. 30-31 (6. ed., São Paulo: Ltr. 2005).

Como destaca Luís Ivani de Amorim Araújo, há certa discrepância nas opiniões dos estudiosos quanto ao objeto do direito internacional privado; enquanto alguns o veem apenas como um **direito de conflitos** voltado à solução de conflitos de normas no espaço, outros buscam incluir em seu objeto aspectos como a nacionalidade, a situação jurídica dos estrangeiros e os direitos adquiridos em determinado Estado.⁴⁷²

Sem querer tomar posição sobre o assunto, o que foge ao escopo deste estudo, ressaltamos apenas que, para os propósitos aqui visados, consideraremos o direito internacional privado apenas como um **direito de conflitos**, à luz da afirmação de Oscar Tenório de que “estritamente a rigor, o direito internacional privado trata dos conflitos de leis que emanam de soberanias diferentes”.⁴⁷³

Semelhante colocação sobre o tema do direito internacional privado é feita por Haroldo Valladão, para quem “visa solucionar o conflito de leis no espaço, isto é, regular os fatos em conexão, no espaço, com leis autônomas e divergentes”.⁴⁷⁴ A mesma visão é compartilhada por Shabtai Rosenne, segundo o qual o direito internacional privado “é aquele ramo do direito interno que, em uma transação de direito privado que implique mais de um sistema jurídico, determina qual é o sistema jurídico governante”.⁴⁷⁵

Sob esse ângulo, portanto, o direito internacional privado corresponderia ao conjunto de princípios, normas e regras destinados a determinar o ordenamento jurídico a que se submeterá a regência em determinada situação plurilocalizada.

Embora a função do direito internacional privado seja determinar a legislação que deve reger um determinado fato vinculado a mais do que um ordenamento jurídico por um dado elemento de conexão, sendo, portanto, internacional sob esse prisma, insta destacar que esse ramo do direito é essencialmente interno, de modo que as regras para

472 Luís Ivani de Amorim Araújo, *Curso de Direito Internacional Privado*, p. 14 (Rio de Janeiro: PROCAM 1998). Ver, também: Irineu Strenger, *Direito Internacional Privado*, p. 374 (6. ed., São Paulo: Ltr. 2005).

473 Oscar Tenório, *Direito Internacional Privado - v. I.*, p. 13. (11. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos 1976).

474 Haroldo Valladão, *Direito Internacional Privado - v. I.*, p. 4 (5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos 1980).

475 Shabtai Rosene, *Practice and Methods of International Law*, p. 9 (New York: Oceana Publications Inc. 1984).

a solução dos conflitos são editadas pelos Estados, não havendo, ainda hoje, uma rede internacional aplicável de maneira uniforme.⁴⁷⁶

A estrutura da norma de conflitos, para A. Ferrer Correia, é composta por três partes: o objeto da conexão, o elemento de conexão (nexo) e a consequência jurídica.⁴⁷⁷ Em suas palavras:

“O objeto (ou categoria) da conexão (aquilo que se conexiona ou conecta com determinada lei: a lei que no caso concreto for designada pelo elemento conexo da norma) é definido por meio de um conceito técnico-jurídico, o chamado conceito-quadro da regra dos conflitos. É no âmbito traçado por tal conceito que opera a conexão escolhida pela norma, sendo esta conexão representada, como dissemos, por um dos elementos ou circunstâncias da factualidade concreta. Ao elemento de conexão cabe a tarefa de ‘localizar’ a situação jurídica num espaço legislativo determinado: de a ‘situar’, pelo que toca à valoração de tal ou tal dos seus aspectos ou perfis, no quadro de um certo sistema de direito. Quanto à consequência jurídica, por último, ela consiste justamente na declaração da aplicabilidade de preceitos jurídico-materiais da lei que for designada pelo elemento de conexão.”⁴⁷⁸

Quando se trata de qualificação em direito internacional privado, estamos no primeiro dos elementos estruturantes mencionados acima, o do objeto da conexão.

Com efeito, quando falamos de objeto da conexão, estamos lidando com a situação da plurilocalização em exame, seja ela o casamento, o divórcio, a sucessão ou a celebração de um contrato etc., sendo certo que a aplicação da regra de conflitos e determinação da lei a ser aplicada ao caso concreto dependem da recondução de certo fato ao ordenamento jurídico cujo direito internacional privado será aplicado. Por exemplo, para que se apliquem as regras brasileiras de conflito de leis sobre casamento numa dada situação, deve-se estabelecer se o casamento, ocorrido em outro país, é qualificável como casamento. É nesse campo que se fala em qualificação.⁴⁷⁹

476 Ver: Jacob Dolinger, *Direito Internacional Privado*, p. 6 (6. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2001).

477 A. Ferrer Correia, *Lições de Direito Internacional Privado - v. I.*, p. 179 (Coimbra: Almedina, 2000). Ver, também: João Baptista Machado, *Âmbito de Eficácia e Âmbito de Competência das Leis*, p. 191 (Coimbra: Almedina 1970).

478 A. Ferrer Correia, *Lições de Direito Internacional Privado - v. I.*, p. 179 (Coimbra: Almedina, 2000).

479 Haroldo Valladão lecionava que em face “dos termos genéricos com que a grande maioria das normas de DIP se refere às relações jurídicas, estado, capacidade,

Segundo Jacob Dolinger, “a qualificação é um processo técnico-jurídico sempre presente no direito, pelo qual se classifica ordenadamente os fatos da vida relativamente às instituições criadas pela Lei ou pelo Costume, a fim de bem enquadrar as primeiras nas segundas”.⁴⁸⁰

Já Irineu Strenger enuncia que “toda regra jurídica tem uma hipótese e uma disposição, e as regras de direito internacional privado não fogem a essa estrutura; mas a hipótese de direito internacional privado é uma categoria jurídica. Desse modo, toda vez que temos de indagar qual é o direito (se nacional ou estrangeiro) aplicável a uma relação, devemos primeiro determinar qual a regra de conflitos aplicável, e para isso temos que classificar a instituição previamente”.⁴⁸¹

Vê-se, portanto, que a ideia de qualificação no direito internacional privado remete-se à “interpretação” de determinados fatos, a fim de que sejam subsumidos à regra de conflitos, o que define a lei aplicável.

Assim, podemos fazer aqui a mesma crítica que fizemos sobre a interpretação do direito versus a interpretação dos fatos, no item 1 acima.

De fato, a teoria das qualificações parte da premissa de que se deve interpretar, em primeiro lugar, a regra dos conflitos e, em seguida, qualificar os fatos envolvidos em determinado caso para verificar se esses fatos podem ser reconduzidos àquela categoria previamente estipulada.

Repetimos aqui nossos comentários anteriores e, adaptando-os à realidade do direito internacional privado, podemos afirmar que a qualificação nada mais é do que a interpretação/aplicação da regra de conflitos de cada país, sendo a separação entre interpretação do direito e qualificação dos fatos um resquício do formalismo jurídico.

Assim, fica evidente que não se pode falar em qualificação no campo da interpretação/aplicação da regra de conflitos.

direitos de família, de sucessões, bens, forma, etc., põe-se, também, no DIP o *problema das qualificações*, da classificação, do enquadramento, da ‘characterization’, da questão suscitadora do conflito de leis no espaço, *para saber se entra em um ou outro* daqueles grupos ou categorias jurídicas.” Haroldo Valladão, *Direito Internacional Privado - v. I*, p. 253 (5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos 1980).

480 Jacob Dolinger, *Direito Internacional Privado*, p. 361 (6. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2001).

481 Irineu Strenger, *Direito Internacional Privado*, p. 374 (6. ed., São Paulo: Ltr. 2005).

No entanto, parece justificável usar o termo “qualificação” para referir-se ao resultado **da construção de sentido do objeto da conexão** em cada um dos ordenamentos jurídicos.

De fato, um dos grandes problemas enfrentados pelo direito internacional privado é justamente a divergência quanto ao objeto da conexão, decorrente da interpretação e da aplicação da lei interna de cada país. Esse resultado é exatamente a qualificação.

Tomemos como exemplo a personalidade. Digamos que a legislação do país A determine que a personalidade começa com o nascimento com vida, enquanto a legislação do país B estabelece que começa na concepção. Sujeitas a certos fatos, ambas as leis internas seriam interpretadas/aplicadas a fim de se concluir se em um determinado caso a personalidade jurídica seria reconhecida ou não.

Neste momento, não há que se falar de qualificação, mas sim de interpretação/aplicação do direito interno dos países A e B.

Ao final do processo interpretativo, haverá uma decisão sobre a existência ou não da personalidade, e, aí sim, poder-se-á falar de qualificação para fins de aplicação da norma de conflitos que tenha na existência da personalidade um aspecto de sua hipótese de incidência.

Seguindo essa linha de raciocínio, vemos que a qualificação é um instituto específico da regra de conflitos, sem relação com a suposta separação entre a interpretação do direito e a “interpretação” dos fatos. Na verdade, não se qualificam fatos, mas sim interpretações produzidas no direito interno de cada Estado, segundo os critérios estabelecidos pela regra de conflitos.

Se a qualificação for, portanto, o resultado do processo de interpretação/aplicação do direito interno de cada país, teremos um conflito de qualificações sempre que esse processo chegar a resultados distintos, por exemplo, quando o país A entender que houve casamento e o país B entender que não houve casamento.⁴⁸²

482 Nas palavras de Jacob Dolinger “como dizem Loussouarn e Bourel, a escolha da lei a ser chamada para governar uma relação jurídica dependerá da etiqueta que se lhe coloque em função de sua natureza jurídica. François Rigaux explica que o conflito de qualificação pressupõe uma situação litigiosa submetida a juízes de Estados diferentes, que possuem as mesmas regras de conflito de leis, mas, por não atribuírem o mesmo significado aos conceitos utilizados (estado da pessoa, sucessões), acabarão conectando a mesma situação a sistemas jurídicos diferentes.” Jacob Dolinger, *Direito Internacional Privado*, p. 363 (6. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2001).

4. CONCLUSÃO

A inserção deste capítulo neste estudo sobre a interpretação dos tratados tributários teve por objetivo apresentar nossa visão sobre a qualificação na teoria geral do direito e no direito internacional privado, e a razão dessa preocupação reside no fato de que um fenômeno muito semelhante ocorre no campo tributário internacional.

A posição aqui defendida nega a noção de qualificação como interpretação dos fatos a serem subsumidos a uma norma jurídica previamente interpretada. Consideramos, portanto, que a interpretação/aplicação do direito já leva em conta os fatos envolvidos em determinada disputa, de modo que não se justifica a separação entre os momentos de interpretação e de aplicação do direito tão ao gosto dos formalismos metodológicos hoje superados.

A qualificação é um fenômeno peculiar ao direito internacional privado que, dentro de certos parâmetros, também é identificado no direito tributário internacional, por meio do qual se determina a caracterização jurídica de um fato em um ordenamento jurídico ao final do processo hermenêutico. Ressaltamos, mais uma vez, que a qualificação ocorre **no intérprete** por meio da consideração simultânea de fato e texto jurídico, pois não se trata de um procedimento de subsunção de um fato a uma categoria previamente extraída do texto.

Recusando-nos, portanto, a aceitar a definição de **qualificação** como sinônimo de subsunção, entendemos que seria apropriado empregar esse termo para se referir ao fenômeno peculiar ao direito internacional privado, que consiste na interpretação da regra de conflitos com base no resultado da interpretação das normas de direito material de cada país, juntamente com os fatos em questão.

VII.

INTERPRETAÇÃO DE TRATADOS FISCAIS BILATERAIS

1. Introdução. 2. Aplicação das regras de interpretação da CVDT às CDTs. 3. Natureza fiscal dos CDTs. 4. Elementos de interpretação das CDTs. 4.1. Elemento gramatical. 4.1.1. Artigo 3 (2) do Modelo de Convenção da OCDE e “reenvio” para o direito interno dos Estados contratantes. 4.1.2. “Reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes. 4.1.2.1. “Reenvio” estático ou dinâmico para o direito interno dos Estados contratantes. 4.1.2.2. “Reenvio” para o ordenamento jurídico interno ou para a legislação tributária objeto da CDT? 4.1.2.2.1. Definições em atos administrativos. 4.1.2.3 “Reenvio” ao direito interno e os tratados paralelos. 4.2. Elemento sistemático (contexto das CDTs). 4.2.1. Comentários sobre as Convenções Modelo como contexto. 4.2.1.1. Comentários sobre as Convenções Modelo como significado comum ou especial dos termos usados em uma CDT. 4.2.1.2. Comentários sobre a Convenção Modelo como elemento de interpretação das CDTs em países que não são membros da OCDE. 4.2.1.2.1. Reservas e posições dos países não membros. 4.2.1.3. Utilização estática ou dinâmica dos Comentários. 4.2.2. Intenção das partes. 4.2.3. Tratados paralelos como contexto. 4.2.4. A legislação doméstica e as decisões das autoridades do outro Estado contratante. 4.2.5. E se não houver definição no direito doméstico? 4.2.6. Qual seria, então, o contexto das CDTs para efeitos do artigo 3 (2) da Convenção Modelo? 4.2.7. Interpretação do MAP como contexto. 4.2.8. Quem interpreta/aplica a CDT? O Estado de origem, o Estado de residência ou ambos? 4.3. Elementos teleológicos e axiológicos. 4.3.1. O princípio da boa-fé na interpretação das CDTs. 4.3.2. O princípio da não dupla tributação. 4.3.3. O princípio anti-abuso e a dupla não tributação. 4.3.4. Os princípios da transparência e da cooperação. 4.3.5. Observações finais. 4.4. Elementos históricos e genéticos. 4.5. Intérpretes das CDTs. 5. Interpretação de tratados fiscais da perspectiva de um país em desenvolvimento. 6. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Muitos dos textos que tratam da interpretação de convenções de dupla tributação, neste capítulo denominadas “CDTs”, buscam desenvolver um método hermenêutico que produza uma interpretação harmônica e uniforme por parte dos Estados contratantes. Esse desiderato, contudo, tem se mostrado difícil de ser alcançado.

De fato, como procuramos mostrar nas páginas que antecederam este capítulo, não há métodos que garantam a correção do processo hermenêutico. Só uma coisa pode ser exigida dos intérpretes: **uma justificação que assegure uma aplicação coerente pelos demais intérpretes.**

Além disso, mostramos que a interpretação ocorre no intérprete e é influenciada por sua tradição, cultura, experiência etc. Como observou Paolo Arginelli, “interpretar a lei com base em um texto normativo parece ser um exercício político, mais ou menos consciente, no sentido de que o resultado da interpretação é influenciado pelas ideias sociopolíticas amplamente difundidas na comunidade onde a lei deve ser aplicada, bem como pelas das pessoas que devem interpretá-la”.⁴⁸³

Com essa premissa em mente, nosso foco será o exame de pontos específicos da interpretação das CDTs, como a aplicação das disposições da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) nesse processo.

2. APLICAÇÃO DAS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DA CVDT ÀS CDTs

Na interpretação das CDTs, o primeiro ponto a ser examinado é a aplicabilidade (ou não) das regras pertinentes da CVDT. Essa discussão deve considerar os comentários apresentados anteriormente sobre as **regras de interpretação**, que têm apenas um papel secundário na hierarquização dos elementos e *topoi* que serão considerados pelos intérpretes em sua atividade hermenêutica.

Assim, as regras contidas na CVDT devem ser compreendidas como um catálogo de *topoi* que se põe à disposição do intérprete,⁴⁸⁴ sem, no

⁴⁸³ Paolo Arginelli, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, p. 134 (Amsterdam: IBFD 2015).

⁴⁸⁴ O mesmo entendimento parece ter sido adotado por Giovanni B. Galli e Anna Miraulo (Cf. Giovanni B. Galli & Anna Miraulo, [Italian Report], v. LXXVIIIa, IFA.

entanto, pavimentar um único caminho de interpretação correta ou limitar as alternativas hermenêuticas que a moldura do texto convencional eventualmente lhe coloque.

Deixando de lado essa discussão, as opiniões divergem quanto à aplicação, ou não, das disposições da CVDT às CDTs. Alguns argumentam que a especificidade destas últimas exigiria uma metodologia própria, de modo que os elementos de interpretação previstos no artigo 31 da CVDT seriam de pouca valia aqui.⁴⁸⁵

Uma posição nessa linha é sustentada, por exemplo, por J. M. Calderón Carrero, para quem “as características específicas das CDTs parecem requerer o emprego de umas regras especiais de interpretação que não coincidem propriamente com as internacionais ou com as propriamente internas”.⁴⁸⁶

Essa linha de raciocínio não parece refletir o melhor exame da matéria. Com efeito, não cremos que se possa afirmar que as CDTs tenham uma metodologia hermenêutica própria, embora não se possa ignorar que sua interpretação considere um catálogo específico de *topoi* (normas).

Não obstante, esse fato não faz com que os elementos de interpretação previstos na CVDT sejam inaplicáveis às CDTs. Na verdade, tais elementos, como vimos, não são exclusivos da interpretação de tratados internacionais.

Assim, na interpretação das CDTs, como na de qualquer texto jurídico, deve-se partir da moldura textual, tendo em conta os interesses que

Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions, p. 396 (Deventer: Kluwer Law International 1993).

485 Sobre o tema, ver: Aurora Ribes Ribes, *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, p. 81 (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas 2003).

486 José Manuel Calderón Carrero, *Comentários a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, p. 173 [Art. 3º.] (A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004), apud César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 16 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006). Ver, também: José M. Calderón Carrero & M. Dolores Piña, *Interpretation of Tax Treaties*, v. 39, *European Taxation*, p. 380 (Amsterdam: IBFD Oct 1999); Manuel Pires, [Portuguese Report], v. LXXVIII, *IFA - Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 530-531 (Deventer: Kluwer Law International 1993).

se buscam tutelar e os fins que se procuram alcançar. Também devem ser levados em consideração os valores que fundamentam a norma convencional, o histórico que pautou sua edição e o contexto em que será aplicada.

Não há argumentos convincentes que apoiem o entendimento de que as CDTs, que são tratados internacionais como quaisquer outros, estejam excluídas das regras de interpretação contidas na CVDT. O que se pode afirmar é que tais regras, como quaisquer outras regras de interpretação, têm uma função extremamente limitada no que diz respeito ao controle da atividade do intérprete.

Embora as CDTs sejam uma espécie de tratado cuja aplicação no âmbito doméstico se faz sentir de forma acentuada, por funcionarem como limites aos poderes tributários dos Estados contratantes,⁴⁸⁷ esse fato não pode obscurecer sua caracterização como tratados internacionais. Como salienta Luís Eduardo Schoueri, “acordos de bitributação pertencem ao direito internacional público. Uma vez promulgados, por meio de Decreto (‘ordem de execução’ – ‘Anwendungsbefehl’), são adotados pelo ordenamento interno, sem, entretanto, perder sua natureza internacional”.⁴⁸⁸

Essa mesma visão é apresentada por Reuven Avi-Yonah, que afirma que “claramente, o direito tributário internacional faz parte do direito internacional, mesmo que difira em alguns de seus aspectos do direito internacional geralmente aplicável. Acredito que tanto os advogados internacionais quanto os advogados tributários internacionais podem se beneficiar ao verem o direito tributário internacional dessa forma. Para os advogados internacionais, a área tributária é uma arena interessante para testar algumas de suas ideias. Oferece-lhes uma visão diferente da jurisdição sobre nacionalidade e territorialidade, que talvez possa ser transportada de forma proveitosa para outras áreas (creio que seria útil, por exemplo, levar em consideração o controle na determinação da nacionalidade das empresas). Ela também oferece exemplos

487 Ver: César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 8-9 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006).

488 Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 – Parecer*, v. 16, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 193 (São Paulo: Dialética 2001).

interessantes de como o direito internacional consuetudinário pode mudar rapidamente, como no caso do CFC”.⁴⁸⁹

Seguindo essa linha de raciocínio, a maioria dos juristas reconhece e defende a aplicação, às CDTs, das regras de interpretação previstas na CVDT.⁴⁹⁰

489 Reuven Avi-Yonah, *International tax as international law*. [Research Paper no. 41], http://www.ssrn.com/abstract_id=516382 (acesso 5 Janeiro 2008) [University of Michigan].

490 Ver: Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 173 (Milano: IPSOA 2005); Bruno Gouthière, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, p. 125 (Paris: Editions Francis Lefebvre 1989); Johannes Heinrich & Helmut Moritz, *Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation*, p. 147 (Amsterdam: IBFD Apr 2000); César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 17 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006); Heleno Tórres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 650 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001); Joaquín de Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional*, p. 114-115 (Madrid: Marcial Pons 2002); Luís Eduardo Schoueri, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, p. 261 (2. ed., São Paulo: Dialética 2006); Paulo Caliendo, *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional*, p. 264 (São Paulo: Revista dos Tribunais 2005); Aurora Ribes Ribes, *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, p. 81-82 (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas 2003); Rodrigo Maito da Silveira, *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*, p. 114 (São Paulo: Quartier Latin 2006); Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 66 (Deventer: Kluwer Law International 1993); Daniel Vitor Bellan, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, p. 613 in Heleno Taveira Tórres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. III* (São Paulo: Quartier Latin, 2005); Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 128 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015); Pablo Chico de la Cámara, *Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 131 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centros de Estudios Financieros 2001); Ekkehart Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, p. 122 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000); Ines Hofbauer, *Tax Treaty Interpretation in Austria*, p. 22-23 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000); Gianluigi Bizioli, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, p. 208 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000); Ricardo Henriques da Palma Borges & Raquel Maria Maymone Resende, *Tax Treaty Interpretation in Portugal*, p. 284-285 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000); John F. Avery Jones, *Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom*, p. 362 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London:

É preciso também esclarecer se o fato de as CDTs tratarem de matéria fiscal implica alguma especificidade hermenêutica, o que será analisado na próxima seção.

3. NATUREZA FISCAL DAS CDTs

Em um sistema tributário regido pelo princípio da legalidade, como o brasileiro, um dos postulados que regem as CDTs é o do efeito negativo dos tratados.⁴⁹¹ Isso determina que a função de tais convenções é delimitar a competência tributária de cada um dos Estados contratantes, não sendo, contudo, veículos para introduzir regras de incidência tributária.⁴⁹² Como destaca Kees van Raad, “a tributação de determi-

Kluwer Law International 2000); Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, p. E-2 (London: Thompson 2005); Moris Lehner, *Interpretation of Tax Treaties According to German Theory and Practice*, p. 90 in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (The Hague: Kluwer Law International 1998); Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 229-230 (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989); Jan Wouters & Maarten Vidal, *The International Law Perspective*, p. 14 in Guglielmo Maisto (Ed.), *Tax Treaties and Domestic Law* (Amsterdam: IBFD 2006); Gabriel Francisco Leonardos, *Tributação da Transferência de Tecnologia*, p. 47 (Rio de Janeiro: Forense 2001); Daniel Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, p. 54 (2. ed., London: Kluwer Law International 1998); Alegria Borrás, *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*, p. 102-103 (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 1974); Hugh J Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax*, p. 144 (Amsterdam: Kluwer Apr 1994); Ian Sinclair, *Panel Discussion of Seminar B at IFA Congress in London held on 11 September 1985. Interpretation of Tax Treaties*, *Bulletin for International Taxation*, p. 75 (Amsterdam: IBFD 1986); Fernando Aurelio Zilveti, Carlos Eduardo Costa M. A. Toro & Bianca Maia de Brito, *Interpretação de Tratados Internacionais*, p. 133-135 in Eurico Marcos Diniz De Santi & Fernando Aurelio Zilveti & Roberto Quiroga Mosquera (Eds.), *Tributação Internacional* (São Paulo: Saraiva 2007); Alessandra Okuma, *As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia*, p. 411 in Heleno Taveira Torres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. IV* (São Paulo: Quartier Latin 2007); Vanessa Arruda Ferreira, *The Multilateral Convention from a Public International Law Perspective*, p. 76 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

491 Ver: Paulo César Teixeira Duarte Filho, *Double Tax Treaties Policies of Brazil*, p. 23 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2018).

492 Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 128 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

nada renda tem previsão na legislação interna, enquanto que o tratado tem por finalidade apenas *limitar* tal tributação. Dessa forma, o cerne da questão não é se um tratado contém alguma regra que *permita* a tributação, mas se há nele alguma disposição que *proíba* a aplicação irrestrita da legislação tributária interna”.⁴⁹³

Todavia, esse aspecto não faz com que essas convenções percam sua natureza de veículo introdutório de regras tributárias.⁴⁹⁴ Portanto, não é despidendo questionar se tal característica implica alguma especificidade na interpretação.

Neste estudo, sustentamos a ideia de que as regras tributárias não possuem especificidade interpretativa que as distinga de outras normas jurídicas. Por essa razão, o fato de as CDTs tratarem de questões fiscais não implica, *a priori*, nenhuma especificidade metodológica.

4. ELEMENTOS DE INTERPRETAÇÃO DAS CDTs

Os elementos de interpretação dos tratados internacionais foram examinados no quinto capítulo deste trabalho. Não se pretende aqui reexaminar esse assunto, mas tão somente pontuar as especificidades das CDTs no que respeita à sua interpretação.

4.1. ELEMENTO GRAMATICAL

O ponto de partida para a interpretação das CDTs deve ser o elemento gramatical, que tem seus limites no texto da convenção, embora, como bem pontuado por Gerd Rothmann, o texto é onde a interpretação se inicia, não o seu ponto final.⁴⁹⁵

Considerando o elemento gramatical da interpretação dos tratados internacionais na CVDT, de acordo com o item 1 do artigo 31, os termos utilizados nos tratados devem ser compreendidos conforme seu sentido comum (embora o item 4 desse artigo enuncie que esses ter-

493 Kees van Raad, *Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação* [Tradução Helena de Rezende Grabenweger], v. 1, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 197 (São Paulo: Quartier Latin Out 2005).

494 Ver: Heleno Taveira Tôrres, *A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro*, v. 83, *Revista de Direito Tributário*, p. 104 (São Paulo: Malheiros 2002).

495 Gerd W. Rothmann, *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, p. 108 [Tese Doutorado] (São Paulo: Universidade de São Paulo 1978).

mos sejam compreendidos segundo seu sentido especial, se evidenciada a intenção das partes).

Uma ressalva a ser feita é que, no campo das CDTs, a linguagem especial é a linguagem comum. Esses tratados são constituídos por termos técnicos forjados e padronizados ao longo do tempo, sobretudo desde a adoção de modelos de CDT. Assim, muitos especialistas argumentam que a linguagem adotada nos modelos de convenção, particularmente a Convenção Modelo da OCDE, forjou gradualmente uma linguagem fiscal internacional que, em grande medida, serve ao ideal de harmonização interpretativa. Nas palavras de Klaus Vogel e Rainer Prokisch, “as Convenções Modelo da Liga das Nações, da OCDE e das Nações Unidas devem ser consideradas passos no desenvolvimento rumo à referida linguagem internacional de termos específicos”.⁴⁹⁶

Corroborando esse entendimento, Rainer Prokisch, em artigo sobre a existência de uma **linguagem fiscal internacional**, afirma que para fins de aplicação do disposto no item 1 do artigo 31 da CVDT, o sentido comum dos termos empregados na convenção corresponde a essa linguagem especial, forjada ao longo dos anos na prática internacional.⁴⁹⁷

Não se pode, todavia, crer que essa linguagem fiscal internacional seja uma realidade. Em vez disso, ela deve ser vista como algo em andamento. De fato, como observam Vogel e Prokisch, o desenvolvimento da linguagem fiscal internacional dependeria de uma comparação dos sistemas tributários de todos os países,⁴⁹⁸ projeto não facilmente realizável.

496 Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 62 (The Netherlands: IFA 1993); Kees van Raad, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, p. 224 in Paul Kirchhof, Moris Lehner & Kees Van Raad et.al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Hague: Kluwer Law International 2002); Heleno Tórres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 659-660 (São Paulo: Revista dos Tribunais 2001); Rainer Prokisch, *Does it Make Sense if we Speak of an “International Tax Language”?*, p. 103-110 in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (The Hague: Kluwer Law International 1998).

497 Rainer Prokisch, *Does It Make Sense if We Speak of an “International Tax Language”?*, p. 106 in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (The Hague: Kluwer Law International 1998).

498 Cf. Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 62 (The

Para buscar preservar a harmonia hermenêutica do texto, as CDTs trazem em si a definição ou concretização de uma parte substancial dos conceitos e tipos dos quais fazem uso. Assim, a base textual para a interpretação é comumente encontrada no próprio texto convencional.

É importante, no entanto, que a harmonia hermenêutica decorra não apenas da linguagem, mas também (e principalmente) do horizonte cultural do intérprete. Por mais excepcional que seja a remissão ao direito interno de cada um dos Estados contratantes, deve-se considerar que o intérprete de cada Estado provavelmente não conseguiria se distanciar completamente de sua pré-compreensão no momento da interpretação da CDT, como se, por um instante, passasse a ser um cidadão internacional.

4.1.1. ARTIGO 3 (2) DO MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE E “REENVIO” PARA O DIREITO INTERNO DOS ESTADOS CONTRATANTES

Como mencionado, a remissão ao direito interno dos Estados contratantes constitui a exceção e é tratada no artigo 3 (2) da Convenção Modelo da OCDE:

“No que diz respeito à aplicação da Convenção a qualquer momento por um Estado Contratante, qualquer termo não definido, a não ser que o contexto exija interpretação diferente ou as autoridades competentes concordem com um significado diferente, seguindo o disposto no artigo 25, terá o significado que a esse tempo lhe for atribuído pelas leis desse Estado relativas aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo os efeitos atribuídos a esse termo ou expressão pelas leis tributárias desse Estado sobre o significado que lhe atribuem outras leis desse Estado.”⁴⁹⁹

Este dispositivo **não deve** ser classificado como uma **regra geral de interpretação** (embora a OCDE, nos seus comentários ao modelo de

Netherlands: IFA 1993).

499 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version: 2017*, p. M-30 (Paris: OECD 2017).

Ver, também: Artigo 3, Item 2 do Modelo da ONU: “No que diz respeito à aplicação da Convenção a qualquer momento por um Estado contratante, qualquer termo não definido, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, terá o significado que a esse tempo lhe for atribuído pelas leis desse Estado relativas aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo os efeitos atribuídos a esse termo ou expressão pelas leis tributárias desse Estado sobre o significado que lhe atribuem outras leis desse Estado.” in UN, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021*, p. 9 [Definitions] (New York: UN 2021).

convenção, assim o caracterize).⁵⁰⁰ Com efeito, tudo o que ele faz é estabelecer os limites da integração do texto convencional pelo direito interno de cada um dos Estados contratantes.⁵⁰¹

Vale a pena expandir um pouco esse tópico. Uma regra de interpretação geralmente estabelece uma metodologia que o intérprete deve seguir na interpretação de disposições legais. Na maioria das vezes, seu objetivo é estabelecer a precedência entre os cânones de interpretação.

O artigo 3 (2) não diz nada sobre a forma como os tratados tributários devem ser interpretados. Ele faz parte da disposição, junto às definições gerais. Em outras palavras, destina-se a indicar ao intérprete o “lugar” onde as definições devem ser encontradas. No entanto, ter acesso à definição não é o fim do esforço interpretativo, e sim seu início.

Portanto, depois que a definição for identificada – e interpretada –, o dispositivo do tratado precisará ser interpretado, mas o artigo 3 (2) não dispõe sobre como a interpretação será realizada.

No entanto, dado que a utilidade de regras interpretativas é apenas relativa, a ausência de maior detalhamento do processo interpretativo das CDTs passa despercebida.

4.1.2. “REENVIO” AO DIREITO INTERNO DOS ESTADOS CONTRATANTES

Como se pode inferir do texto do artigo 3 (2) das Convenções Modelo da OCDE e da ONU, a regra geral que orienta a identificação do texto que servirá de base para a criação da norma do tratado internacional é que, em primeiro lugar, devem ser consideradas as definições contidas

500 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. C(3)-102-103 [Paragraphs 11-13.2 of the Commentary on Article 3] (Paris: OECD 2017). Ver, também: Luís Flávio Neto, *Direito Tributário Internacional: Contextos para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação*, p. 140 (São Paulo: Quartier Latin 2018); Ana Paula Dourado, Georg Kofler, Ekkehart Reimer & Alexander Rust, *Article 3: General Definitions*, v. 1, p. 207 in Ekkehart Reimer & Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions* (4. ed., The Netherlands: Kluwer 2015).

501 Como afirma Luís Eduardo Schoueri ao destacar que o alcance do item 2 do artigo 3º das CDTs “se restringe à determinação do significado da expressão, não definida no acordo de bitributação.” Luís Eduardo Schoueri, *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, p. 264 (2. ed., São Paulo: Dialética 2006).

na própria convenção.⁵⁰² Na ausência de uma definição convencional para construir o significado, parte-se então para o contexto em que a convenção esteja inserida.⁵⁰³ Se não for possível construir o significado a partir do contexto, as partes poderão concordar com uma definição por meio do procedimento de acordo mútuo. Se ainda não for possível encontrar uma definição, haverá o “reenvio” da definição à legislação tributária dos Estados contratantes.

4.1.2.1. “REENVIO” ESTÁTICO OU DINÂMICO PARA O DIREITO INTERNO DOS ESTADOS CONTRATANTES

Nos casos em que haja efetivamente “reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes, surge a dúvida sobre qual direito interno deve ser considerado – o vigente no momento da celebração da CDT ou o vigente na interpretação? Isso distingue o “reenvio” estático, no direito interno, do “reenvio” dinâmico.

De acordo com o primeiro ponto de vista – que prima pela preservação da intenção original dos Estados contratantes e visa evitar qualquer alteração do texto da CDT por via indireta em razão de modificação das “leis internas” de um dos Estados contratantes –, quando ocorre o “reenvio” estático, deve-se retornar à legislação doméstica vigente na época em que o tratado foi celebrado.⁵⁰⁴

Por outro lado, de acordo com o reenvio dinâmico (ou ambulatorio), integra-se a CDT às disposições da legislação interna dos Estados contratantes em vigor no momento da interpretação. Isso pre-

502 Ver: César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 45 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006); Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 157-158 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

503 Ver: César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 47 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006); Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 158-159 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

504 Ver: Daniel Vitor Bellan, *Individual's Income under Double Taxation Conventions*, p. 52 (The Netherlands: Kluwer 2010).

serva a efetividade da própria convenção, que se mantém atual ao longo do tempo.⁵⁰⁵

Em princípio, a adoção de um modelo, estático ou dinâmico, de “reenvio” para o direito interno deve estar prevista na própria CDT. No entanto, na ausência de regra na convenção, parece caber ao intérprete definir qual legislação deverá ser considerada.

De acordo com as noções usuais sobre interpretação jurídica, a definição do texto normativo objeto da interpretação também constitui um ponto de partida que o intérprete deve considerar no curso do processo hermenêutico.

Além disso, cabe aos Estados contratantes o dever, sustentado no princípio da boa-fé que rege a interpretação dos tratados internacionais, de não buscar uma interpretação contrária aos interesses de ambas as partes formalizados no pacto internacional.

Nessa linha de convicções, os Estados contratantes, em caso de “reenvio” à legislação doméstica, devem decidir e justificar a escolha da lei em vigor (i) no momento da celebração do tratado ou (ii) no momento da interpretação, como ponto de partida do processo interpretativo. No entanto, é possível até mesmo que, em situações distintas, sejam escolhidas soluções diversas.

A possibilidade de uma alteração unilateral da convenção por um dos Estados contratantes pode ser apontada como o principal risco da interpretação dinâmica.⁵⁰⁶ No entanto, esse parece ser o risco não só da interpretação dinâmica, mas também de qualquer interpretação convencional.

Separada das ilusões confortáveis do formalismo jurídico e do mundo mais aberto da argumentação jurídica, a possibilidade de que interpretações divergentes ensejem conflitos torna-se um elemento intrínseco do sistema, não sendo diferente, a esse respeito, a interpretação das CDTs.

O que se deve esperar aqui é que as interpretações desenvolvidas pelos Estados contratantes o sejam no âmbito da boa-fé internacional e que as interpretações apresentadas sejam justificáveis perante terceiros.

505 Daniel Vitor Bellan, *Individual's Income under Double Taxation Conventions*, p. 52 (The Netherlands: Kluwer 2010).

506 Ver: Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 51 (2. ed., Richmond: Richmond 2005).

A partir de 1995, a Convenção Modelo da OCDE passou a incorporar expressamente a teoria do reenvio dinâmico, como se pode inferir do item 2 do artigo 3º do modelo em vigor (transcrito acima).⁵⁰⁷

No entanto, uma pergunta permanece: nas CDTs que incorporam o sistema dinâmico de “reenvio” ao direito interno, é possível considerar a legislação vigente à época da celebração da convenção?

Mesmo nesses casos, a legislação vigente sobre a assinatura do tratado será relevante no processo hermenêutico e poderá ser considerada pelo intérprete na interpretação do texto convencional.

Por outro lado, se o tratado não fizer qualquer referência explícita ao “reenvio” estático ou dinâmico ao direito interno, a opção por um ou outro permanecerá aberta à interpretação.

Como apontamos anteriormente, há bons argumentos a favor de ambos. Além disso, na ausência de uma disposição que estabeleça o “reenvio” dinâmico, o intérprete deve ter em conta ambas as definições e explicar por que razão uma delas seria melhor do que a outra.

4.1.2.2. “REENVIO” PARA O ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO OU PARA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA OBJETO DA CDT?

O “reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes é sempre considerado um último recurso, pois potencializa a possibilidade de divergência de interpretações entre as partes.⁵⁰⁸

Assim, os especialistas preocupam-se com os limites do “reenvio” previstos no item 2 do artigo 3º. A discussão é – na ausência de definição de um termo pela CDT e na falta de uma solução baseada no contexto – a qual legislação interna deve o intérprete recorrer: (i) exclusivamente à legislação do imposto que é objeto da convenção ou (ii) ao ordenamento jurídico dos Estados contratantes como um todo?

507 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017, p. C(3)-102-103 [Paragraphs 11-13.2 of the Commentary on Article 3] (Paris: OECD 2017).

508 Ver: Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA - *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 75 (The Netherlands: IFA 1993).

Alguns autores sustentam uma posição extremada segundo a qual o “reenvio” deve ocorrer apenas para as leis que regem os impostos objeto da CDT.⁵⁰⁹

Outros autores adotam a posição mais razoável de que o “reenvio” ao direito interno alcance não apenas as leis que regem os impostos abrangidos pela CDT, mas também toda e qualquer lei interna necessária à compreensão do sentido dessas.⁵¹⁰

A redação atual da Convenção Modelo, como percebido por Philip Baker, adotou essa segunda posição. Reconhece um “reenvio” abrangente ao direito interno, embora ressalte que os conceitos extraídos das leis tributárias dos Estados contratantes prevalecem sobre outras leis.⁵¹¹

De fato, partindo da premissa de que o direito tributário é normalmente estabelecido com base em conceitos normativos originários de outras áreas do direito, pode ser inevitável que, em caso de “reenvio” ao direito interno, acabe-se por buscar determinado conceito no direito privado. De acordo com a redação do item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo, o que é impossível é a utilização da definição de um termo previsto em outra área do ordenamento jurídico doméstico de um dos Estados contratantes, em detrimento de um conceito estabelecido na legislação tributária.

4.1.2.2.1. DEFINIÇÕES EM ATOS ADMINISTRATIVOS

O artigo 3 (2) da Convenção Modelo faz referência ao “reenvio” à legislação interna. Por conseguinte, não considera uma remissão das definições constantes de atos administrativos emitidos pelas autoridades competentes dos Estados contratantes.

Permitir a remissão de definições em decisões e atos administrativos semelhantes conferiria poder excessivo aos Estados contratantes para manipular seus compromissos e obrigações internacionais.

509 Ver: Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 158 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

510 Ver: César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 52 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006); Ekkehart Reimer, *Interpretation of Tax Treaties, European Taxation*, p. 473 (Amsterdam: IBFD Dec 1999).

511 Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, p. E-23 (London: Thomson 2005).

Assim, a menos que haja uma autorização explícita na convenção que permita o “reenvio” para definições previstas em atos administrativos editados pela autoridade competente, eles não devem ser considerados para fins de aplicação do artigo 3 (2).

O Brasil fornece um caso interessante para esse debate.

Este país tem uma longa tradição de tributar os serviços técnicos na fonte. A maioria de seus tratados tributários estabelece que os serviços técnicos sejam considerados royalties para os fins da convenção.⁵¹²

No entanto, “serviços técnicos” não é um termo definido nesses tratados, o que, de acordo com a posição que defendemos neste livro, leva ao “reenvio” à definição doméstica.

Com efeito, as leis brasileiras, tributárias ou não, não estabelecem uma definição de ‘serviços técnicos’, que só é encontrada em ato editado pela administração tributária (Instrução Normativa nº 1.455/2014).

Em consonância com a posição que desenvolvemos acima, essa definição administrativa não é uma definição legal que deva ser levada em consideração para completar/integrar/complementar/compor o tratado tributário com base no artigo 3 (2) das Convenções Modelo. As autoridades competentes dos Estados contratantes não podem dispor dessa margem de manobra para definir o significado de termos não definidos do tratado.

Este tema foi objeto de pesquisa específica, à qual fazemos referência para consulta.⁵¹³

4.1.2.3. “REENVIO” AO DIREITO INTERNO E OS TRATADOS PARALELOS

Outro aspecto controverso é determinar se outras CDTs celebradas pelos Estados contratantes podem ser consideradas legislação ou direito interno para efeitos do “reenvio” previsto no artigo 3 (2) das convenções.

Sem negar a função dos tratados paralelos (*parallel treaties*) como elementos a serem considerados no processo interpretativo, nos parece que não devem ser considerados direito interno para fins do “reenvio” a que se refere o item 2 do artigo 3º das CDTs.

⁵¹² Sobre esse tema, ver: Sergio André Rocha, *Brazil’s International Tax Policy*, p. 91-98 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

⁵¹³ Sergio André Rocha, *Termos não Definidos em Tratados Internacionais*, p. 15-16 (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024).

Com efeito, a finalidade dessa disposição é exatamente buscar uma definição específica no ordenamento doméstico, sendo certo que nenhuma regra convencional refletirá a definição local de determinado termo. Nas palavras de Federico Maria Giuliani, “na aplicação do artigo 3º (2), deve-se atribuir relevância às normas de origem interna”.⁵¹⁴ Essa também é a posição defendida por Carlo Garbarino.⁵¹⁵

As CDTs, enquanto *lex specialis*,⁵¹⁶ não gozam da abrangência que se busca com a cláusula “reenvio”, com a qual se pretende descobrir o significado do termo no direito interno.

Discordamos, portanto, de autores como Alberto Xavier,⁵¹⁷ Daniel Bellan⁵¹⁸ e García Novoa,⁵¹⁹ que propõem que os *parallel treaties* sejam considerados direito interno para fins de “reenvio”.

Ressalte-se, no entanto, que negar a caracterização dos *parallel treaties* como legislação interna para esses propósitos não implica negar-lhes sua função no processo de interpretação. Seguimos, assim, a linha dos autores que sustentam que outros tratados celebrados pelos Estados contratantes podem constituir elementos valiosos para a interpretação das CDTs.⁵²⁰

514 Federico Maria Giuliani, *La Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre las Rentas*, p. 125 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I* (Bogotá: Themis 2003).

515 Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 178 (Milano: IPSOA 2005).

516 Ver: Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 35-38 (The Netherlands: Kluwer 2009).

517 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 159 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

518 Daniel Vitor Bellan, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, p. 643 in Heleno Taveira Tôres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. III*. (São Paulo: Quartier Latin 2005).

519 César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 55 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006).

520 Ver: José Vicente Troya Jaramillo, *Interpretación y Aplicación de los Tratados en Materia Tributaria*, p. 914 in Pasquale Pistone & Heleno Taveira Tôres, *Estudios de Derecho Tributario e Internacional – Homenaje Latinoamericana a Victor Uckmar* (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma 2005); John F. Avery Jones, [British Report], v. LXXVIII, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 611 (Deventer: Kluwer Law International 1993); Heleno

É bem verdade, como destacou Federico Maria Giuliani, que a utilização dos *tratados paralelos como elemento de interpretação deve ser feita com cuidado*. Deve-se levar em conta (*inter alia*) a *treaty practice* do Estado, de forma a se identificar se as eventuais diferenças entre os tratados decorrem: (i) de uma efetiva modificação da prática de um determinado Estado, ou, por exemplo, (ii) da própria paridade ou disparidade dos Estados contratantes, já que tratados celebrados entre países desenvolvidos e em desenvolvimento (entre dois países desenvolvidos ou dois países em desenvolvimento ou entre um país desenvolvido e um país em desenvolvimento) tendem a ser diferentes.⁵²¹

4.2. ELEMENTO SISTEMÁTICO (CONTEXTO DAS CDTs)

Partindo da premissa de que as regras previstas na CVDT se aplicam à interpretação das CDTs, temos que o contexto a ser examinado pelo intérprete, em seu processo hermenêutico, é o delineado nos itens 2 e 3 do artigo 31 da CVDT. Como já mencionado no capítulo 5, isso significa que o contexto do tratado inclui, além do texto, seu preâmbulo e anexos: (a) qualquer acordo relativo ao tratado que tenha sido feito entre todas as partes em conexão com a sua conclusão; e (b) qualquer instrumento que tenha sido feito por uma ou mais partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como um instrumento relacionado ao tratado (item 2). Além disso, juntamente com o contexto, devem ser levados em consideração os seguintes elementos: (a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação das suas disposições; (b) qualquer prática seguida posteriormente à aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes quanto à sua interpretação; e (c) quaisquer regras do direito internacional que sejam aplicáveis às

Tórres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 653 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001). Para uma visão contrária, praticamente negando que os *parallel treaties* sirvam a qualquer propósito útil, ver: Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, p. E-32 (London: Thomson 2005); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 47 (2. ed., Richmond: Richmond 2005).

521 Federico Maria Giuliani, *La Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre las Rentas*, p. 136 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I* (Bogotá: Themis 2003). No mesmo sentido: Klaus Vogel, *Introduction*, p. 50 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

relações entre as partes. Esse é o contexto que será considerado como elemento de interpretação das CDTs.

No entanto, quando se trata da interpretação das CDTs, uma discussão adicional se impõe ao comparar a regra contida no artigo 31, item 2, da CVDT com o texto do artigo 3 (2) do Modelo de Convenção da OCDE, já analisado.

De acordo com esta última disposição, as definições dos termos relevantes para a interpretação/aplicação das CDTs devem ser buscadas, em primeiro lugar, no texto da própria convenção. Se a convenção não contiver essa definição, faz-se o “reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes, a não ser que o contexto exija o contrário. Assim, surge a discussão sobre o significado do termo *contexto* empregado nas CDTs.

As opiniões dos especialistas sobre esse assunto são cambiantes.⁵²² Uma posição que vem sendo defendida por Michael Lang,⁵²³ entre outros, é que o contexto a que se refere o item 2 do artigo 3 da Convenção Modelo é mais abrangente do que o do artigo 31 da CVDT.⁵²⁴

522 Ver: Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA - *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 81 (The Netherlands: IFA 1993).

523 Michael Lang, *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions*, p. 188 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020); Michael Lang, *Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones*, v. 74 (11), *Bulletin for International Taxation*, p. 665-668 (Amsterdam: IBFD Nov 2020).

524 Ver: Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 477 (Amsterdam: IBFD 2004); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 49 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); Gianluigi Bizioli, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, p. 221 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000); Ricardo Henriques da Palma Borges & Raquel Maria Maymone Resende, *Tax Treaty Interpretation in Portugal*, p. 293-294 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000); Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 158 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015). Para revisão das posições do autor que suportam esta posição, ver: Luís Flávio Neto, *Direito Tributário Internacional: “Contextos para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação*, p. 170-172 (São Paulo: Quartier Latin 2018).

Com efeito, é possível uma linha de pensamento que sustente que o “reenvio” ao direito interno seja sempre o último recurso,⁵²⁵ de forma que o termo “contexto” previsto no item 2 do artigo 3 da Convenção Modelo da OCDE deve ser interpretado de maneira mais abrangente do que o disposto no item 2 do artigo 31 da CVDT.

Busca-se evitar o “reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes, pois, nesse caso, como destaca Vogel, as divergências entre eles podem ser inevitáveis.⁵²⁶

Para os defensores dessa linha de entendimento, o contexto do item 2 do artigo 3º equivale ao resultado da interpretação, mediante a utilização de todos os elementos à disposição do intérprete. É o mesmo que dizer que, se for possível interpretar uma determinada CDT sem remissão ao direito interno, deve ser evitada.

Defensor dessa corrente, Federico Maria Giuliani, argumenta que “o contexto de que fala o artigo 3 (2) do Modelo da OCDE pode ser entendido como compreensivo de tudo a que é possível recorrer na interpretação de tratados internacionais, segundo as normas contidas na Convenção de Viena”.⁵²⁷

A mesma opinião é manifestada por Manuel Pires, para quem “o sentido das cláusulas [da CDT] deve ser estabelecido de acordo com suas regras de interpretação, e apenas no caso de não se obter uma definição ou sentido apropriado para esse propósito é que a lei do Estado que estiver aplicando a convenção será usada”.⁵²⁸

525 Ver: Johannes Heinrich & Helmut Moritz, *Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation*, p. 152 (Amsterdam: IBFD Apr 2000).

526 Cf. Klaus Vogel, *Introduction*, p. 42 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

527 Federico Maria Giuliani, *La Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre las Rentas*, p. 128 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I* (Bogotá: Themis 2003).

528 Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 232 (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989). Este mesmo entendimento é compartilhado por Edwin van der Bruggen, para quem o contexto do item 2 do artigo 3º da Convenção-Modelo deve ser interpretado como determinando que os elementos de interpretação previstos nos artigos 31 e 32 do CLVT sejam exauridos antes que seja possível uma remissão ao direito interno dos Estados contratantes (Cf. Edwin Van Der Bruggen, *Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship Between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, v. 43, *European Taxation*, p. 155

De acordo com Luís Flávio Neto, “o ‘contexto’ referido no art. 3 (2) da CM-OCDE, [...] será considerado como ‘repertório’, ‘acervo’, ‘conjunto’, ‘coleção’, evidências (formulação constitutiva) capazes de servir de argumento quanto ao sentido contextualizado dos termos dos acordos de dupla tributação, de modo a promover o efeito útil e a interpretação harmônica deste, com a observância das normas de fundamental importância de ambos os Estados contratantes (formulação funcional), que não se confunde com os elementos indicados pela formulação diferencial aduzida no parágrafo anterior”.⁵²⁹

A linha de pensamento que sustenta uma maior abrangência do contexto para fins de interpretação/aplicação do artigo 3 (2) da Convenção Modelo normalmente inclui no âmbito desse contexto os seguintes *topoi* (elementos):

- a. os Comentários da OCDE às disposições da Convenção Modelo;
- b. a intenção das partes;
- c. outros tratados celebrados pelas partes (os *parallel treaties*);
- d. a legislação doméstica de ambos os Estados contratantes;
- e. as decisões proferidas pelas autoridades do outro Estado contratante acerca da interpretação/aplicação da CDT.

Os parágrafos a seguir apresentam uma análise mais detalhada de cada um desses casos.

4.2.1. OS COMENTÁRIOS SOBRE AS CONVENÇÕES MODELO COMO CONTEXTO

Diversos especialistas em tributação internacional têm sustentado que os comentários da OCDE sobre a sua Convenção Modelo – ou os comentários da ONU – devem ser considerados como contexto para os

(Amsterdam: IBFD May 2003). No mesmo sentido: Heleno Taveira Tôrres, *El Derecho Internacional Tributario: Trados y Disposiciones Internas*, p. 893-894 in Pasquale Pistone & Heleno Taveira Tôrres (Eds.), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma 2005); Gerd W. Rothmann, *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação*, p. 158 [Tese Doutorado] (São Paulo: Universidade de São Paulo 1978); Ana Paula Dourado, Georg Kofler, Ekkehart Reimer & Alexander Rust, *Article 3: General Definitions - v. I*, p. 212 in Ekkehart Reimer & Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions* (4. ed., The Netherlands: Kluwer 2015).

529 Luís Flávio Neto, *Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação*, p. 209 (São Paulo: Quartier Latin 2018).

fins do disposto no item 2 do artigo 3. Para Heleno Tôrres tais Comentários configuram um recurso próprio para figurar como contexto das CDTs.⁵³⁰ Uma visão semelhante também é adotada por Peter J. Wattel e Otto Marres. Eles acreditam que os Comentários devem ser considerados “contexto”, desde que a CDT seja baseada na Convenção Modelo da OCDE e, assim, tenha sido apresentada ao Parlamento (autoridade local competente para autorizar a ratificação do tratado).⁵³¹

Esse tema foi objeto de um estudo realizado por um grupo de especialistas de vários países, composto por: David A. Ward (Canadá), Luc De Broe (Bélgica), Juergen Killius (Alemanha), Jean-Pierre Le Gall (França), Toshio Miyatake (Japão), Kees van Raad (Países Baixos), John F. Avery Jones (Reino Unido), Maarten J. Ellis (Países Baixos), Sanford Goldberg (Estados Unidos), Guglielmo Maisto (Itália), Henri Torriente (Suíça) e Bertil Wiman (Suécia).⁵³²

O ponto de partida para esse grupo de especialistas foi a caracterização dos Comentários conforme as regras institucionais da OCDE. Assim, tendo em conta que, desde o início, as Convenções Modelo têm sido tradicionalmente acompanhadas de um comentário, buscaram determinar sua natureza.⁵³³

Esses especialistas lembram que a OCDE é gerida por um Conselho composto pelos países membros e pela Comissão Europeia, sendo que, de acordo com os artigos 5º e 6º da Convenção sobre a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico de 14 de dezembro de 1960, a OCDE pode tomar decisões vinculantes para os países mem-

530 Heleno Tôrres, *Pluriributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 653 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001). No mesmo sentido: Alessandra Okuma, *As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia*, p. 413 in Heleno Taveira Tôrres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. IV* (São Paulo: Quartier Latin 2007).

531 Peter J. Wattel & Otto Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation*, p. 234 (Amsterdam: IBFD Jul-Aug 2003).

532 John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis & Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: IBFD 2006).

533 John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis & Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, p. 3 (Amsterdam: IBFD 2006).

bro, ou adotar recomendações não vinculantes, embora tenham uma força moral.⁵³⁴

Eles então destacam que “o Modelo de 1963, o Modelo de 1977, o Modelo em folhas soltas e seus respectivos Comentários são todos objeto de recomendações do Conselho. Essas recomendações, conforme previsto no artigo 5(b) da Convenção da OCDE, não são juridicamente vinculantes”.⁵³⁵

No entanto, embora conclua que os Comentários não são interpretações vinculantes para as administrações e tribunais dos Estados contratantes,⁵³⁶ os autores sustentam que eles podem ser considerados “contexto” de uma CDT.

Alegam que, nos casos em que a CDT não contenha a definição de determinado termo e este esteja definido no Comentário existente à época da celebração do tratado, o termo definido no Comentário de-

534 John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis & Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, p. 6-7 (Amsterdam: IBFD 2006). Nesse sentido, os Comentários teriam a natureza de *soft law*, que é definida por Salem Hikmat Nasser nos seguintes termos: *Soft law* é uma norma genérica que recebe um fenômeno multifacetado. Pode, no entanto, ser pensada sinteticamente como dois tipos de manifestação normativa no direito Internacional: normas brandas, flexíveis, ambíguas, sem força e sanção por um lado, e os instrumentos normativos que, por não serem tratados celebrados de forma adequada entre os Estados, estritamente falando, não são juridicamente vinculantes.” Salem Hikmat Nasser, *Direito Internacional do Meio Ambiente, Direito Transformado*, Jus Cogens e Soft Law, p. 25 in Salem Hikmat Nasser & Fernando Baldy dos Reis (Eds.), *Direito Internacional do Meio Ambiente: Estudos em Homenagem ao Prof. Guido Fernando Silva Soares* (São Paulo: Atlas 2006). See also: Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 37 (Milano: IPSOA 2005); Salem Hikmat Nasser, *Fontes e Normas do Direito Internacional: Um Estudo sobre a Soft Law* (2 ed. São Paulo: Atlas 2006); Claudio Sacchetto, *Direito Internacional Tributário*, v. 5, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 144 (São Paulo: Quartier Latin 2007).

535 John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis & Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, p. 8 (Amsterdam: IBFD 2006). No mesmo sentido: Hans Pijl, *Os Comentários da OCDE como Fonte do Direito Internacional e o Papel do Poder Judiciário* [Tradução Luiz Carlos de Andrade Jr. & Clóvis Panzarini Filho], v. 4, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 207-208 (São Paulo: Quartier Latin Out 2006).

536 John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis & Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, p. 113 (Amsterdam: IBFD 2006).

verá ser considerado contexto para os fins do item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo. Evita-se, assim, o “reenvio” ao direito interno do Estado que a esteja aplicando.⁵³⁷

No entanto, essa pode não ser a melhor interpretação da referida disposição, preferindo-se a opinião de Alberto Xavier, de que “apesar do seu relevo interpretativo – os *Comentários* da OCDE não po[dem] ser invocados como ‘contexto’”.⁵³⁸

Com efeito, quando relembremos os elementos considerados pela CVDT como contexto doméstico para fins de interpretação de tratados internacionais, fica claro que os *Comentários*:

- a) não fazem parte do texto, preâmbulo ou anexos dos tratados;
- b) não se trata de um acordo relativo à interpretação do tratado celebrado pelas partes juntamente com a CDT;
- c) não são instrumentos estabelecidos pelas partes, quando da conclusão da CDT, nem relacionados à sua interpretação.

Isso se dá também quando se considera o chamado contexto externo, já que os *Comentários*:

- a) não são um acordo posterior entre as partes sobre a interpretação da CDT;
- b) não materializam uma prática seguida posteriormente pelas partes na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça um acordo sobre sua interpretação;
- c) não são regras de direito internacional que integrem a interpretação da CDT.

Por conseguinte, sob o prisma das normas da CVDT, os *Comentários* à Convenção Modelo da OCDE não constituem contexto, sendo apenas um elemento de interpretação a ser levado em consideração pelo intérprete. Como destacam Maria Teresa Soler Roch e Aurora Ribes Ribes:

“[...] é verdadeiramente difícil integrar os *Comentários* na definição estrita de ‘contexto’ apresentada pelo Art. 31 (2) CVDT. Obviamente, os *Comentários* da OCDE não constituem um instrumento elaborado pelos Estados contratantes em conexão com a conclusão de cada convenção de dupla tributação, como requer o artigo mencionado anteriormente. Do contrário,

537 John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis & Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, p. 112 (Amsterdam: IBFD 2006).

538 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 159 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

o caráter geral dos Comentários, como guia amplamente aceito na interpretação dos tratados fiscais, não permite essa caracterização. Consequentemente, apenas na hipótese de se considerar que o conteúdo dos Artigos 31 (2) e (3) não é *numerus clausus*, seria possível incluir os Comentários da OCDE no “contexto” do tratado definido na CVDT. [...]”⁵³⁹

Essa conclusão pode, no entanto, ser alvo de críticas fáceis.

Se a corrente majoritária sustenta que o termo “contexto” presente no item 2 do artigo 3 da Convenção Modelo é mais abrangente do que o previsto no item 2 do artigo 31 da CVDT, o fato de concluirmos que os Comentários àquele modelo não se amoldam a este não serve de muito. Em vez disso, é apenas um exemplo da maior abrangência do primeiro em relação ao segundo.

Essa observação é, em princípio, irrefutável, a não ser pela assunção de que o termo “contexto”, conforme o item 2 do artigo 3 da Convenção Modelo, deva ser interpretado nos estritos moldes do artigo 31 da CVDT. **Essa é a posição que será adotada aqui e será analisada com mais detalhes a seguir.**

Há três aspectos adicionais sobre os Comentários sobre a Convenção Modelo da OCDE que não podem deixar de ser analisados.

O primeiro consiste na posição externada por alguns especialistas de que os Comentários estariam inseridos na CVDT (juntamente com a própria Convenção Modelo), não como contexto, mas sim como linguagem ordinária ou especial para os fins dos itens 1 e 4 do artigo 31, respectivamente.

Em segundo lugar, é importante contextualizar esse debate e avaliar a relevância dos Comentários para os países que não são membros da Organização.⁵⁴⁰

Por fim, vale a pena analisar quais Comentários deveriam ser levados em consideração pelo intérprete: se aqueles vigentes quando da celebração do tratado, ou os existentes no momento da interpretação/aplicação da CDT.

539 Maria Teresa Soler Roch & Aurora Ribes Ribes, *Tax Treaty Interpretation in Spain*, 2000, p. 309-310 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000).

540 J. David B. Oliver, *The OECD Model and Non-Member Countries*, *Intertax*, p. 178-179 (Amsterdam: Kluwer 1997).

4.2.1.1. COMENTÁRIOS SOBRE AS CONVENÇÕES MODELO COMO SIGNIFICADO COMUM OU ESPECIAL DOS TERMOS UTILIZADOS EM UMA CDT

Em um artigo específico a respeito da influência dos Comentários da OCDE na Convenção Modelo, Klaus Vogel⁵⁴¹ sustentou que esses Comentários – por corporificarem uma linguagem fiscal internacional – deveriam ser considerados em seu sentido comum para os fins do disposto no item 1 do artigo 31 da CVDT.

O professor alemão, no entanto, criou um critério cronológico para que os Comentários pudessem ser considerados no sentido comum dos termos empregados nas CDTs. Segundo seu raciocínio, se uma determinada interpretação tivesse sido adotada no comentário à Convenção Modelo de 1963, o decurso de tempo já a teria transformado em linguagem fiscal internacional. Assim, nas CDTs que utilizassem esses termos, os Comentários da OCDE deveriam ser considerados no sentido comum.⁵⁴²

Isso também aconteceria com os Comentários ao Modelo de Convenção de 1977, uma vez que já teria decorrido tempo suficiente para que se tornassem representativos de uma linguagem fiscal internacional, assumindo, assim, o sentido ordinário dos termos empregados nas CDTs.⁵⁴³

Caso estejamos diante de uma alteração mais recente nos Comentários à Convenção Modelo, deve-se analisar se eles podem ser considerados em sentido especial para fins de aplicação do item 4 do artigo 31 da CVDT.⁵⁴⁴

Por fim, caso a alteração seja muito recente, os Comentários devem ser considerados meios suplementares de interpretação, conforme previsto no artigo 32 da CVDT.⁵⁴⁵

541 Klaus Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, v. 54, *Bulletin for International Taxation*, p. 612-616 (Amsterdam: IBFD Dec 2000).

542 Klaus Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, v. 54, *Bulletin for International Taxation*, p. 616 (Amsterdam: IBFD Dec 2000).

543 Klaus Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, v. 54, *Bulletin for International Taxation*, p. 616 (Amsterdam: IBFD Dec 2000).

544 Klaus Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, v. 54, *Bulletin for International Taxation*, p. 616 (Amsterdam: IBFD Dec 2000).

545 Klaus Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, v. 54, *Bulletin for International Taxation*, p. 616 (Amsterdam: IBFD Dec 2000).

Essa posição foi criticada pelo grupo de especialistas mencionado na seção anterior (4.2.1):

“O que tem, por vezes, sido chamado de ‘linguagem fiscal internacional’ em diversos casos dificilmente poderia ser reconhecido como sentido natural e ordinário de palavras relevantes. Onde, como é frequentemente o caso, os comentários entendem, acrescentam e expandem os termos do Modelo, dificilmente pode-se dizer que eles proporcionam o ‘sentido ordinário’ dos termos dos tratados. Pode, portanto, ser mais correto considerar, caso haja prova suficiente de que os negociadores do tratado tivessem a intenção de adotar as definições contidas nos comentários da OCDE, que elas, ou ao menos parte delas, poderiam conferir um ‘sentido especial’ aos termos do tratado. Nesse caso, as partes dos comentários poderiam ser alcançadas pelo item 4 do Artigo 31, conforme originalmente sugerido por Ault.”⁵⁴⁶

A crítica é procedente. Na verdade, os Comentários à Convenção Modelo da OCDE são repositórios de interpretações, muito mais do que elementos constitutivos do sentido comum dos termos empregados nas CDTs.

Já tivemos oportunidade de assinalar anteriormente que, diante da pluralidade de normas que podem ser extraídas de um mesmo texto, cada ordenamento jurídico estabelece um órgão cuja atribuição é exatamente determinar, definitivamente, qual, dentre as normas possíveis, é efetivamente a norma válida.

Esse papel, que em diversos países ocidentais é normalmente atribuído ao Poder Judiciário, inexistente, em regra, na esfera internacional.

Por conseguinte, apenas se a OCDE exercesse essa função na interpretação das CDTs, poderiam considerar-se vinculantes suas interpretações.

Contudo, mesmo para os países membros da organização, os Comentários à Convenção Modelo não passam de recomendações (*soft law*) sem caráter vinculante.

546 John F. Avery Jones, Maarten J. Ellis & Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, p. 19 (Amsterdam: IBFD 2006).

4.2.1.2. COMENTÁRIOS SOBRE A CONVENÇÃO MODELO COMO ELEMENTO DE INTERPRETAÇÃO DAS CDTs EM PAÍSES QUE NÃO SÃO MEMBROS DA OCDE

A utilidade dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE como elemento hermenêutico é ainda mais reduzida quando se está diante de CDTs celebradas por países que não fazem parte da organização.

Vários especialistas afirmam que a utilidade dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE como elemento de interpretação é menor nos países não membros da Organização. Nas palavras de Klaus Vogel e Rainer Prokisch, “os Comentários da OCDE serão menos significativos nas convenções entre um membro da OCDE e um não membro, assim como entre dois não membros. Nesse caso, desde que a Convenção Modelo da OCDE tenha servido de base para as negociações, será ela, em princípio, parte do contexto e, assim sendo, poderá ser levada em consideração”.⁵⁴⁷

A mesma posição é adotada por Philip Baker, para quem “o peso atribuído aos Comentários pode ser reduzido quando um ou ambos os Estados não tiveram parte na elaboração dos Comentários”.⁵⁴⁸

Seguindo essa linha de pensamento, Gianluigi Bizioli sustenta que “é bastante difícil atribuir alguma relevância jurídica à Convenção Modelo e aos Comentários na interpretação dos tratados concluídos com Estados não membros da OCDE, mesmo quando a estrutura e o conteúdo do tratado são bastante similares ao modelo da OCDE. O fato de esses países não serem membros da OCDE e não terem participado dos trabalhos preparatórios do Comitê de Assuntos Fiscais parece ser uma importante razão para se negar sua aplicabilidade. Uma solução oposta só poderia ser alcançada no caso de as partes contratantes terem feito referência, expressa ou tácita (e.g., nos trabalhos preparatórios), a tais documentos”.⁵⁴⁹

Essa linha de entendimento também é defendida por Daniel Vitor Bellan, para quem “os Comentários não são vinculantes para os países não membros da OCDE, tendo em vista que não existe qualquer funda-

547 Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 65 (The Netherlands: IFA 1993); Klaus Vogel, *Introduction*, p. 45 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

548 Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, p. E-19 (London: Thomson 2005).

549 Gianluigi Bizioli, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, p. 217 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000).

mento jurídico em favor da obrigatoriedade para fins de interpretação dos acordos de bitributação”.⁵⁵⁰

Há que se concordar com essas posições. De fato, sob a perspectiva de um país que não faça parte da OCDE, os Comentários desta à Convenção Modelo, embora sejam um elemento a ser considerado no processo hermenêutico, carecem de caráter vinculante. Essa posição faz ecoar o entendimento manifestado pela própria OCDE na introdução de sua Convenção Modelo:

“Como os Comentários foram escritos e amadurecidos pelos especialistas apontados ao Comitê de Assuntos Fiscais pelos países membros, eles têm importância no desenvolvimento do direito fiscal internacional. Embora os Comentários não sejam destinados a serem de qualquer forma anexados às convenções assinadas pelos países-membros, as quais, ao contrário do Modelo, são instrumentos internacionais legalmente vinculantes, eles podem ainda ser de grande auxílio na aplicação e interpretação das convenções e, em particular, na solução de quaisquer disputas.”⁵⁵¹

Dessa forma, é possível concluir que, na interpretação das CDTs celebradas por países não membros da OCDE, não há motivos para considerar os Comentários à Convenção Modelo da OCDE como “contexto” para os fins do item 2 do artigo 3º dessa Convenção.

Na interpretação dos tratados celebrados entre países em desenvolvimento ou com um país em desenvolvimento, a análise dos Comentários à Convenção Modelo da ONU pode ser mais relevante do que a dos Comentários ao Modelo da OCDE.

Por exemplo, no caso do Brasil, tenho argumentado que os tratados do país estão muito mais próximos da Convenção Modelo da ONU do que da OCDE.⁵⁵² Portanto, seria certamente um mau conselho usar apenas os Comentários da OCDE como meios suplementares de interpretação. Não raro os Comentários da ONU refletirão melhor as posições do Brasil em suas convenções.

550 Daniel Vitor Bellan, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, p. 652 in Heleno Taveira Tórres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* - v. III. (São Paulo: Quartier Latin 2005).

551 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. I-18 [Paragraph 29 of the Introduction] (Paris: OECD 2017).

552 Sergio André Rocha, *Brazil's International Tax Policy*, p. 19-154 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

4.2.1.2.1. RESERVAS E POSIÇÕES DOS PAÍSES NÃO MEMBROS

A Convenção Modelo da OCDE e seus Comentários são acompanhados de reservas e observações dos países-membros da Organização. Incluem também as posições dos países não membros.⁵⁵³ De acordo com a OCDE:

“31. Embora todos os países membros estejam de acordo com os objetivos e as principais disposições da Convenção Modelo, quase todos formularam reservas sobre algumas disposições, que estão registradas nos Comentários aos Artigos em questão. Não houve necessidade de os países fazerem reservas indicando sua intenção de usar as disposições alternativas ou adicionais que os Comentários permitem que os países incluam em suas convenções bilaterais ou de modificar a redação de uma disposição do Modelo para confirmar ou incorporar uma interpretação dessa disposição apresentada no Comentário. Entende-se que, na medida em que um país membro tenha formulado reservas, os outros países membros, ao negociarem convenções bilaterais com o primeiro, manterão a sua liberdade de ação, de acordo com o princípio da reciprocidade.

32. O Comitê de Assuntos Fiscais considera que essas reservas devem ser vistas no contexto da enorme abrangência das áreas do acordo alcançadas na elaboração desta Convenção.”⁵⁵⁴

Em 1996, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE decidiu organizar reuniões anuais que incluiriam representantes de economias não membros. De acordo com a OCDE, “reconhecendo que as economias não membros da OCDE só poderiam associar-se ao desenvolvimento da Convenção Fiscal Modelo se pudessem manter sua liberdade de discordar de seu conteúdo, o Comitê também decidiu que essas economias deveriam, assim como os países membros, ter a possibilidade de identificar as áreas em que não concordassem com o texto de um Artigo ou com uma interpretação apresentada no comentário.”⁵⁵⁵

A OCDE deixou claro que “como no caso das observações e reservas dos países membros, nenhuma referência é feita aos casos em que uma economia gostaria de complementar o texto de um Artigo com disposições que não entrassem em conflito com o Artigo, especialmente se

553 Daniel Vitor Bellan, *Individual's Income under Double Taxation Conventions*, p. 67-69 (The Netherlands: Kluwer 2010).

554 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. 17 (Paris: OECD 2017).

555 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. 609 (Paris: OECD 2017).

essas disposições fossem oferecidas como alternativas no Comentário, ou com a apresentação de uma interpretação que não entrasse em conflito com o Comentário.”⁵⁵⁶

A relevância das reservas e das posições dos países não membros é, por si só, relativa. De fato, é concebível que os países não queiram divulgar integralmente suas políticas tributárias internacionais. Como apontado por Jacques Sasseville, “não há obrigação legal de um país registrar com precisão sua política de tratados fiscais por meio de reservas e nenhuma consequência legal resultará de sua falha em fazê-lo”.⁵⁵⁷

Alberto Vega afirma ainda que as omissões de países não membros no registro de suas posições não devem ser vistas como aquiescência ao Modelo da OCDE ou aos seus Comentários. Segundo ele, “os países não membros não são sequer os destinatários da recomendação da OCDE e, portanto, permanecem completamente livres, tanto da perspectiva jurídica quanto da política, para seguir ou não o Modelo da OCDE e os Comentários sobre ele. Esse aspecto, em conjunto com o fato de que a participação de países não membros no processo de elaboração do Modelo da OCDE provavelmente não seja tão intensa, são fatores que reforçam a ideia de que o silêncio não deve ser considerado como aquiescência ao Modelo ou aos Comentários.”⁵⁵⁸

4.2.1.3. UTILIZAÇÃO ESTÁTICA OU DINÂMICA DOS COMENTÁRIOS

Surge, no âmbito da utilização dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, debate semelhante ao já examinado na análise da remissão ao direito interno, que consiste na opção por um uso estático desses Comentários, recorrendo-se àqueles em vigor à época da celebração da CDT, ou por um uso dinâmico deles, buscando-se os Comentários vigentes no momento da interpretação/aplicação da con-

556 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. 610 (Paris: OECD 2017).

557 Jacques Sasseville, *The Role and Evolution of Reservations, Observations, Positions and Alternative Provisions in the OECD Model*, p. 9 in Guglielmo Maisto (Ed.), *Departures from the OECD Model and Commentaries* (The Netherlands: IBFD 2014).

558 Alberto Vega, *The Legal Status and Effects of Reservations, Observations and Positions to the OECD Model*, p. 48 in Guglielmo Maisto (Ed.), *Departures from the OECD Model and Commentaries* (The Netherlands: IBFD 2014).

venção.⁵⁵⁹ Uma terceira via, apontada por Manuela Santamaria, seria a utilização dinâmica dos Comentários apenas quando tivessem natureza “interpretativa”.⁵⁶⁰

Como John Avery Jones aponta, a recusa em considerar os Comentários mais recentes pode levar a um congelamento hermenêutico, com recusa em se adaptar a (i) modificações em termos de negócios e tecnologia, ou (ii) a possibilidade de diferentes interpretações de CDTs que tenham a mesma redação apenas em razão da data de celebração das convenções.⁵⁶¹

Por outro lado, ainda nas palavras do especialista britânico, há argumentos também para que se negue a aplicabilidade aos Comentários alterados após a assinatura da CDT. “Como as decisões judiciais são necessariamente retroativas, adotar os Comentários posteriores teria o efeito de lhes atribuir efeito retroativo também”. Além disso, Avery Jones afirma que “Dependendo do sistema jurídico, há matérias constitucionais que podem ser levantadas, já que é possível que o tratado tenha sido aprovado pelo Parlamento tendo em consideração a redação dos Comentários então em vigor”.⁵⁶²

Como visto, a posição da OCDE privilegia a visão dinâmica, buscando os elementos interpretativos na versão vigente dos Comentários quando da interpretação/aplicação da CDT.

Nossas considerações sobre esse tema não diferem das apresentadas anteriormente. Enquanto elementos de interpretação, a definição da versão dos Comentários a ser utilizada ocorre no campo do processo argumentativo, sendo, portanto, casuística a decisão sobre a versão a ser utilizada.

559 Sobre o tema, ver: Daniel Vitor Bellan, *Individual's Income under Double Taxation Conventions*, p. 65-67 (The Netherlands: Kluwer 2010).

560 Manuela Santamaria, *Fiscalità Internazionale*, p.187 (Milano: Giuffrè Editore, 2009).

561 John F. Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, v. 56, *Bulletin for International Taxation*, p. 103 (Amsterdam: IBFD Mar 2002). No mesmo sentido, ver: Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 181 (Milano: IPSOA 2005).

562 John F. Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, v. 56, *Bulletin for International Taxation*, p. 103-104 (Amsterdam: IBFD Mar 2002). No mesmo sentido: Peter J. Wattel & Otto Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, v. 43, *European Taxation*, p. 222-223 (Amsterdam: IBFD Jul-Aug 2003).

4.2.2. INTENÇÃO DAS PARTES

Os Comentários da OCDE consideram a intenção das partes como contexto para fins de aplicação do item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo.⁵⁶³ Como salientam Ricardo Henriques da Palma Borges e Raquel Maria Maymone Resende, o “‘contexto’ deve ser interpretado não apenas como o ‘contexto interno’ da CVDT, mas também como as intenções das partes contratantes quando elas assinaram o tratado”.⁵⁶⁴

Sustenta Avery Jones que somente a “intenção *expressa* das partes deveria ser utilizada para interpretar um tratado. Como já consideramos, interpretar um tratado de acordo com o sentido comum a ser atribuído aos seus termos, à luz de seu objeto e propósito, intenção, no sentido do que estava na mente dos negociadores do tratado - somente pode ser relevante quando contradiz o sentido comum”.⁵⁶⁵

Tem razão o professor britânico. De fato, a intenção das partes somente compõe o contexto de um tratado internacional caso seja reduzida a termo em conexão com sua assinatura. Do contrário, qualquer especulação sobre qual teria sido o interesse subjetivamente buscado pelos Estados seria vaga demais para ser considerada como contexto da CDT. Como argumentado por Vogel e Prokisch:

“Isso significa que a redação de uma disposição define não apenas seu ponto de partida para a interpretação, mas também seu limite. Caso a redação não seja clara, mesmo após serem considerados todos os meios de interpretação possíveis, ou caso eles levem a um resultado irrazoável, cortes nacionais não podem substituir a redação do texto por supostas intenções das partes contratantes. Nesse caso, as partes contratantes não chegam a um acordo, e a disposição não pode ser aplicada. [...]”⁵⁶⁶

563 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. C(3)-102 [Paragraph 12 of the Commentary on Article 3] (Paris: OECD 2017).

564 Ricardo Henriques da Palma Borges & Raquel Maria Maymone Resende, *Tax Treaty Interpretation in Portugal*, p. 293 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000). Ver: Peter J. Wattel & Otto Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, v. 43, *European Taxation*, p. 71 (Amsterdam: IBFD Jul-Aug 2003).

565 John F. Avery Jones, [British Report], v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 604 (Deventer: Kluwer Law International 1993).

566 Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 73 (The

Acreditamos que a posição dos professores seja exagerada. Uma coisa é afirmar que apenas se reduzida a termo em conexão com a celebração da CDT, a intenção das partes comporá o contexto do tratado. Outra coisa bem diferente é excluí-la como elemento de interpretação.

Nos marcos do pluralismo metodológico defendido neste estudo,⁵⁶⁷ a intenção das partes, se identificável, pode ser, sim, considerada um elemento de interpretação, cabendo à parte que a evocar a responsabilidade de justificar a linha interpretativa adotada.

4.2.3. TRATADOS PARALELOS COMO CONTEXTO

Os tratados paralelos (*parallel treaties*) foram tratados anteriormente. O que ainda precisa ser analisado é se eles podem ser considerados como **contexto** para os fins do item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo, como sugere, por exemplo, Heleno Tôrres:

“Vários tratados podem, também, influenciarem-se mutuamente, favorecendo a formação de um mesmo contexto (*parallel treaties*). Assim, quando um Estado dispõe de vários tratados de Direito Internacional Tributário, pode o intérprete recorrer às disposições dos demais, sob um método analógico, para a compreensão uniforme do dispositivo, no caso de redações semelhantes.”⁵⁶⁸

Concordamos com o autor sobre a possibilidade de se recorrer aos *parallel treaties* como elemento hermenêutico. No entanto, não se pode dizer o mesmo para considerar *parallel treaties* de um determinado Estado como contexto das CDTs, tendo como parâmetro as regras da CVDT.

Com efeito, dadas as regras constantes dos itens 2 e 3 do artigo 31 da CVDT, apenas os tratados celebrados pelas partes ou aplicáveis às relações entre as partes serão considerados “contexto” de uma determinada avença internacional. Consequentemente, um tratado celebrado

Netherlands: IFA 1993).

567 Como Michael Lang afirma, “com a ajuda de todos os métodos de interpretação, o sentido das regras da CDT deve ser extraído exclusivamente da convenção. Um método de interpretação não prevalece sobre outro. Deve ser decidido caso a caso qual argumento é o mais convincente.” Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, p. 37 (Wien: Linde 2010).

568 Heleno Tôrres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 653 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

entre um dos Estados Partes e um terceiro só poderia ser considerado *contexto* caso a outra parte o reconhecesse como tal.

4.2.4. A LEGISLAÇÃO DOMÉSTICA E AS DECISÕES DAS AUTORIDADES DO OUTRO ESTADO CONTRATANTE

Alguns especialistas também incluem como contexto a legislação do outro Estado contratante⁵⁶⁹, bem como as decisões proferidas por suas autoridades.⁵⁷⁰ Seguindo esse entendimento, tais elementos – embora importantes no âmbito da interpretação das CDTs com vistas a alcançar a almejada harmonia decisória – não devem ser considerados como contexto.⁵⁷¹ Da mesma forma, é evidente que tais elementos não se amoldam aos contornos delineados nos itens 2 e 3 do artigo 31 da CVDT.

Sempre que disponível, o intérprete de um tratado tributário deve revisar e levar em consideração como as autoridades e tribunais do outro Estado contratante interpretam/aplicam a mesma disposição da convenção. Isso nos leva de volta ao princípio da interpretação uniforme.⁵⁷² Por princípio, como estudamos no capítulo 3, a interpretação

569 Ver: Ricardo Henriques da Palma Borges & Raquel Maria Maymone Resende, *Tax Treaty Interpretation in Portugal*, p. 293 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000). Ver: Peter J. Wattel & Otto Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, v. 43, *European Taxation*, p. 71-72 (Amsterdam: IBFD Jul-Aug 2003).

570 Ver: Gianluigi Bizioli, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, p. 221 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000); Arvid Aage Skaar, [Norwegian Report], v. LXXVIII., IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 504 (Deventer: Kluwer Law International 1993).

571 Vários autores destacam a importância das decisões tomadas por autoridades do outro Estado contratante como elemento de interpretação. Philip Baker, *Double Taxation Conventions*, p. E-27 (London: Thomson 2005); Federico Maria Giuliani, *La Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre las Rentas*, p. 132-134 in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I* (Bogotá: Themis 2003); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 47 (2. ed., Richmond: Richmond 2005); Daniel Vitor Bellan, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, p. 646 in Heleno Taveira Tôres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. III.*, (São Paulo: Quartier Latin 2005).

572 Ver: Luís Flávio Neto, *Direito Tributário Internacional: “Contextos para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação*, p. 248 (São Paulo: Quartier Latin 2018).

uniforme não deve ser vista como uma obrigação, mas como um objetivo a ser alcançado, considerando as limitações legais e fáticas. Portanto, embora aconselhável, a análise das posições dos demais Estados contratantes não é obrigatória.

4.2.5. E SE NÃO HOUVER DEFINIÇÃO NO DIREITO DOMÉSTICO?

É possível que não haja definição do termo convencional nas leis internas dos Estados contratantes que aplicam a convenção. No entanto, a falta de uma definição não é uma justificativa razoável para não interpretar/aplicar uma disposição do tratado. Nesse caso, o intérprete deverá atribuir sentido ao termo convencional usando todos os métodos de interpretação mencionados neste capítulo e no capítulo 5.

4.2.6. O QUE SERIA, ENTÃO, O CONTEXTO DAS CDTs PARA EFEITOS DO ITEM 2 DO ARTIGO 3º DA CONVENÇÃO MODELO?

Com base nas considerações anteriores, é nossa posição que o entendimento de que o contexto das CDTs seria, na verdade, o resultado de sua interpretação é, em si, injustificável.

Como já apontado, a regra em questão constitui uma autorização para o uso do direito interno dos Estados contratantes como elemento de integração das CDTs e, portanto, insere-se no processo hermenêutico.

Conforme destacado por Richard Resch, nos casos em que se aplica o artigo 3 (2), o significado atribuído pelo direito interno torna-se uma definição autorizada pelo tratado, uma vez que sua utilização é estabelecida pela própria CDT. Em suas palavras, “Se os tratados devem ser considerados como uma declaração jurídica comum que seja igualmente vinculante para ambos os Estados Contratantes, e essa declaração jurídica comum afirma que um determinado termo deva ser interpretado com recurso ao direito interno, a proposição de que os tratados exigiriam uma interpretação totalmente separada do direito interno, em vez de ser percebida como uma conclusão, representa uma contradição direta. Em vez disso, o significado atribuído pelo direito interno a um termo usado pelo tratado torna-se o significado do tratado, porque o tratado quer e prescreve que assim seja”.⁵⁷³

573 Richard Xenophon Resch, *Tax Treaty Interpretation: A Response to Michael Lang*, issue 5, *British Tax Review*, p. 606 (London: Sweet & Maxwell 2021).

Por conseguinte, não parece razoável sustentar que, primeiro, o texto deveria ser interpretado e, em seguida, se a criação de uma norma jurídica justificável não fosse possível, voltar-se-ia ao direito interno dos Estados contratantes.⁵⁷⁴

Nessa linha de ideias, o contexto seria o *locus* onde se buscaria a definição dos termos antes de se fazer a remissão ao direito interno, e corresponderia, portanto, aos materiais previstos nos itens 2 e 3 do artigo 31 da CVDT.⁵⁷⁵ Um bom exemplo do que é “contexto” é o conjunto de protocolos assinados pelos Estados contratantes, juntamente com o tratado tributário.⁵⁷⁶

Em resumo, a definição do texto que se desenvolverá no processo hermenêutico passa inicialmente pelo próprio texto da CDT. Havendo uma lacuna na convenção, busca-se o seu contexto nos termos previstos nos itens 2 e 3 do artigo 31 da CVDT. Não havendo definição no texto ou no contexto da convenção, as partes podem concordar com uma definição por meio do MAP. Se a lacuna persistir, o caso será remetido para o direito interno dos Estados contratantes.

O contexto no artigo 3 (2) das Convenções Modelo não deve ser definido de acordo com o seu significado comum. Ele tem um significado especial relacionado à identificação dos documentos em que uma

574 É exatamente nesse sentido a posição de Michael Lang, por exemplo, para quem “o recurso ao direito nacional do respectivo Estado aplicador só é admissível em casos de exceção extrema em que o contexto da convenção falha em oferecer qualquer solução. O contexto da convenção, mencionado no artigo 3º, item 2, da Convenção Modelo da OCDE, é suficientemente amplo para permitir resultados de interpretação.” Michael Lang, *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions*, p. 186 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020). Ver, também: José Manuel Almundí Cid, *El Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional*, p. 310 (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 2005).

575 No mesmo sentido: Giovanni B. Galli & Anna Miraulo, [Italian Report], v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 396 (Deventer: Kluwer Law International 1993); Johannes Heinrich & Helmut Moritz, *Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation*, p. 149 (Amsterdam: IBFD Apr 2000).

576 Daniel Vitor Bellan, *Individual's Income under Double Taxation Conventions*, p. 33 (The Netherlands: Kluwer 2010).

definição de um termo de tratado pode ser solicitada. Voltando à declaração de Ian Sinclair, referindo-se ao contexto da CVDI, “essa definição de contexto é deliberadamente estreita, no sentido de que se limita a documentos elaborados em conexão com a conclusão do tratado”.⁵⁷⁷

Por fim, vale a pena mencionar a advertência de Jacques Sasseville de que “o item 2 do Art. 3 não requer uma definição, como alguns comentaristas e os tribunais às vezes sugerem. Ele exige apenas que as palavras tenham um certo significado no direito interno. Também é importante notar que a frase ‘a menos que o contexto exija’ não é o mesmo que ‘a menos que o contexto sugira’. A palavra ‘exige’ é bastante poderosa; sugere que a regra padrão é ir ao direito interno e que há um ônus implícito de prova de que o contexto exige que esse significado de direito interno seja afastado”.⁵⁷⁸

Entendemos que a posição que defendemos neste livro representa um desafio. Há uma série de dificuldades decorrentes da remissão ao direito interno dos Estados contratantes. No entanto, é possível notar que há também uma oportunidade aqui. Se a utilização de uma definição da legislação doméstica desencadear a dupla tributação, os Estados contratantes devem recorrer ao procedimento de mútuo acordo para lidar com a situação.

Se, como muitos autores argumentam, uma definição internacional autônoma é melhor do que a remissão às leis domésticas, esse problema deve ser resolvido com a alteração da redação do artigo 3 (2). Se houvesse consenso internacional de que essa seria uma solução melhor, alterar o artigo 3 (2) seria definitivamente melhor do que deixar o assunto ao debate doutrinário.

Não obstante, é muito fácil destacar as complexidades decorrentes do “reenvio” às leis internas do Estado contratante e esquecer que elaborar uma **interpretação internacional autônoma** está longe de ser uma tarefa simples.

Qual é o significado internacional de um termo? Como alguém pode alcançá-lo? Quais são as fontes? Parece que apontar as complexidades e possíveis dificuldades da remissão ao direito interno coloca

⁵⁷⁷ Ian M. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, p. 76 (Manchester: University of Manchester University Press 1973).

⁵⁷⁸ Jacques Sasseville, *The OECD Model Convention and Commentaries*, p. 134 in Guglielmo Maisto (Ed.), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law* (Amsterdam: IBFD 2005).

uma sombra sobre as complexidades e possíveis entraves das definições autônomas.

Portanto, parece que os problemas com o “reenvio” às leis domésticas foram seriamente exagerados. Os problemas decorrentes desse “reenvio” devem ser resolvidos por meio de um procedimento amigável. Nem sequer deveria ser necessário estabelecê-lo no item 2 do artigo 3º. No entanto, como já demonstramos, essa é a redação atual dessa disposição nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU.

4.2.7. INTERPRETAÇÃO DO MAP COMO CONTEXTO

As interpretações fornecidas por ambos os Estados contratantes em um procedimento amigável podem ser consideradas autênticas.⁵⁷⁹ Da mesma forma, as definições estabelecidas nos MAPs e acordadas pelas partes são, certamente, contexto para os fins do artigo 3 (2) das Convenções Modelo.

De acordo com a nova redação do artigo 3 (2), a remissão à lei doméstica do Estado contratante somente ocorrerá se (i) o tratado não definir um prazo; (ii) uma definição não puder ser encontrada no contexto da convenção; e iii) as autoridades competentes não concordarem com um significado diferente nos termos do disposto no artigo 25.

Poder-se-ia supor que, se as autoridades competentes elaborassem um MAP para obter uma definição comum de um termo, é porque a sua ausência estaria causando dupla tributação ou poderia desencadear uma dupla tributação em razão de diferenças entre as legislações domésticas. Portanto, o uso do MAP nesses casos sempre esteve disponível. Essa nova redação do artigo 3 (2), apenas torna explícito algo que já era possível.

Michael Lang argumenta que essa “nova versão do Artigo 3, parágrafo 2, do Modelo de Convenção da OCDE só poderá ser significativa para as CDTs que a adotarem”.⁵⁸⁰ No entanto, parece não haver base

579 Ver: Mateus Calicchio Barbosa, *O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros*, p. 140-143 (São Paulo: Quartier Latin 2018).

580 Michael Lang, *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions*, p. 188 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).

para sustentar que o recurso ao MAP para resolver disputas de definição deva estar explicitamente previsto em um tratado.

De todo modo, o novo artigo 3 (2) tem a vantagem de destacar que, antes de utilizar as suas definições nacionais, o Estado contratante deve tentar resolver uma controvérsia de definição por meio do MAP. Essa parece ser, de longe, a alternativa que melhor concilia os objetivos e princípios norteadores do tratado com a ausência da definição de um termo na convenção.

4.2.8. QUEM INTERPRETA/APLICA A CDT? O ESTADO DE ORIGEM, O ESTADO DE RESIDÊNCIA OU AMBOS?

Resta uma última situação a ser examinada. Na discussão sobre o “reenvio” ao direito interno, abordamos a remissão ao direito interno dos Estados contratantes. De fato, de acordo com o item 2 do artigo 3º das Convenções Modelo, haverá remissão para a legislação interna do Estado que está aplicando a CDT. Surge então a pergunta: qual dos estados interpretará/aplicará a CDT?

A posição de John Avery Jones é que “um Estado aplica um tratado quando ele faz alguma coisa diferente do que faz no direito interno”.⁵⁸¹ Nesse caso, segundo o autor, apenas o país de fonte deve aplicar a CDT, sendo que somente esse país remeteria a questão ao seu direito interno, e o país de residência aceitaria a interpretação do país de fonte. Em outra passagem, o professor britânico explicita melhor seu entendimento:

“A qualificação do tipo de renda pela legislação interna no estado de residência é irrelevante. Esse Estado deve, pelo Artigo 23, isentar ou conceder crédito tributário sobre rendas *que, de acordo com as regras desta convenção, possam ser tributadas no outro Estado contratante*. Considere que há rendas que, sob o Artigo 15, o Estado de fonte pode tributar, como um aperto de mão dourado, por exemplo. De acordo com o Artigo 3 (2), em uma primeira instância, cabe ao Estado de fonte decidir se ele se enquadra na definição de renda tributável naquele Estado de acordo com o tratado. Se ele se enquadrar na definição de rendimento tributável nos termos do Tratado, tratar-se-á de renda que, de acordo com a Convenção, poderá ser tributada no Estado da fonte; se ele não se enquadrar nessa definição de renda, a renda não será tributável na fonte. Essa é a única pergunta que o

581 John F. Avery Jones, *Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom*, p. 371 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000).

Estado de residência faz, e isenção (ou crédito) ou tributação (se permitida sob o direito interno) seguem automaticamente. [...].”⁵⁸²

A vantagem do entendimento sustentado por John Avery Jones consiste em reduzir as possibilidades de divergência interpretativa entre os Estados contratantes.

Um dos problemas de interpretação no campo do direito internacional é a ausência de um órgão de aplicação da lei. Se fosse estabelecida uma competência exclusiva para o país de fonte para interpretar/aplicar a CDT – com a consequente obrigação do Estado de residência de acolher a posição do primeiro – esse problema seria resolvido, pelo menos no que diz respeito à categorização de rendimentos.

No entanto, a questão não parece ser se a solução seria positiva ou não, mas sim se ela teria ou não respaldo no item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo.

A leitura desse dispositivo da Convenção Modelo não encontra fundamento para essa interpretação, sendo certo que uma eleição como a pretendida por Avery Jones deveria estar expressamente prevista no texto.

É evidente que o país de residência também interpreta/aplica a CDT para definir se possui competência, exclusiva ou cumulativa, para tributar a renda, bem como para determinar a medida que será concedida para evitar a dupla tributação, a isenção ou o crédito.⁵⁸³

582 John F. Avery Jones, [British Report], v. LXXVIIIa, IFA - *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 608 (Deventer: Kluwer Law International 1993). Ver, também: John F. Avery Jones, *The “One True Meaning of a Tax Treaty”*, *Bulletin for International Taxation*, p. 220 (Amsterdam: IBFD Jun 2001).

583 No mesmo sentido: Heleno Taveira Tôrres, *A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro*, v. 83, *Revista de Direito Tributário*, p. 105 (São Paulo: Malheiros 2002); Klaus Vogel & Rainer G. Prokisch, *General Report*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions*, p. 79 (The Netherlands: IFA 1993); Gianluigi Bizioli, *Tax Treaty Interpretation in Italy*, p. 222 in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000); Igor Mauler Santiago, *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos*, p. 105 (São Paulo: Quartier Latin 2006); Frank A. Engelen & Frank P. G. Pötgens, *Report on “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships” and the Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation*, p. 257 (Amsterdam: IBFD Jul 2000).

Assim, parece impossível evitar potenciais conflitos hermenêuticos ao atribuir-se uma suposta competência interpretativa exclusiva ao Estado de fonte.

Essa discussão se sobrepõe ao debate sobre a qualificação no âmbito dos tratados tributários internacionais, que será apresentado no capítulo seguinte.

4.3. ELEMENTOS TELEOLÓGICOS E AXIOLÓGICOS

Como vimos no segundo capítulo deste livro, uma CDT é celebrada com diversos objetivos: eliminar a dupla tributação internacional, incentivar a cooperação entre as administrações fiscais na luta contra o planejamento fiscal agressivo e a evasão fiscal, proteger a segurança jurídica necessária para atrair investimentos estrangeiros, eliminar a tributação discriminatória, e, talvez o mais importante, repartir a receita tributária entre os Estados.

Além disso, de uma perspectiva axiológica, diversos valores justificam a celebração de CDTs e, por conseguinte, devem influenciar sua interpretação, como é o caso do princípio da não dupla tributação.

A aplicação desse princípio obriga o intérprete a considerar a legislação e as decisões proferidas pelos órgãos de aplicação do outro Estado contratante sobre o mesmo assunto. Aqui é importante ter em mente a máxima do direito tributário internacional: os problemas nunca devem ser resolvidos apenas com base no que ocorre em um dos países envolvidos.

Assim, os elementos teleológicos e axiológicos da interpretação das CDTs não partem de um roteiro prévio que estabelece uma via de mão única para a interpretação, mas trazem para o âmbito da argumentação, em cada caso concreto, a consideração dos interesses e valores envolvidos.

4.3.1. O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NA INTERPRETAÇÃO DAS CDTs

De acordo com o princípio da boa-fé, as partes devem procurar interpretar os tratados internacionais de modo que as obrigações assumidas sejam cumpridas e evitar, assim, interpretações que levem ao *treaty override*. Esse princípio é fundamental para a interpretação das CDTs. Como aponta Paolo Arginelli, “uma vez que representa o princípio fundamental do qual derivam distinta e diretamente as regras jurídicas

relacionadas à honestidade, justiça e razoabilidade, esse princípio direciona a forma pela qual essas regras jurídicas devam ser interpretadas e aplicadas. Em particular, ele constitui um guia fundamental para a interpretação e aplicação de acordos internacionais.”⁵⁸⁴

Com efeito, a harmonia decisória buscada no campo das CDTs – necessária para evitar casos de dupla tributação e de dupla não tributação – depende da boa-fé dos Estados contratantes na interpretação das convenções.

Rudolf Bernhardt, citado por Ekkehart Reimer, afirma que “há poucas situações em que o princípio da boa-fé sozinho decide uma questão de interpretação de um tratado, mas ele deve estar sempre na mente dos julgadores”.⁵⁸⁵

A relevância da boa-fé como diretriz hermenêutica no campo do direito internacional decorre, como já mencionado, da carência de órgãos de aplicação. Como destaca Celso Albuquerque Mello, uma “característica que ainda permanece na sociedade internacional, apesar da sua crescente institucionalização através de organizações internacionais, é o princípio do “desdobramento funcional” (*dédoublement fonctionnel*) de que falava Georges Scelle; isto é, os próprios Estados (autores e destinatários das normas internacionais) emprestam os seus órgãos para que o DI se realize. Assim, o Executivo de um Estado atua como um órgão do Estado e órgão da sociedade internacional”.⁵⁸⁶

Além de órgãos de aplicação, o direito internacional carece de uma fonte de produção legislativa. Assim, na maioria dos casos, a infração às regras internacionais não é dotada de sanções jurídicas eficazes.

Foi exatamente essa característica do direito internacional público *stricto sensu* que levou Herbert Hart a questionar sua juridicidade. Considerando a distinção que faz entre normas primárias (que conferem direitos subjetivos) e normas secundárias (normas de estrutura, relativas à produção das normas primárias), o teórico jurídico britâni-

584 Paolo Arginelli, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, p. 183 (Amsterdam: IBFD 2015).

585 Ernst Bernhart, *Encyclopedia of Public International Law - v. II*, p. 1419 (Amsterdam: North-Holland 1995), apud Ekkehart Reimer, *Interpretation of Tax Treaties, European Taxation*, p. 462 (Amsterdam: IBFD Dec 1999).

586 Celso D. de Albuquerque Mello, *Direito Constitucional Internacional - v. I.*, p. 15 (15. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2000).

co explica que no direito internacional não existem normas secundárias, nem unificação de suas fontes.⁵⁸⁷

Esse cenário reflete a área de interpretação/aplicação das CDTs, já que não há órgão internacional com atribuição para realizar essa tarefa, que cabe aos Estados contratantes, assim como não há sanções jurídicas imponíveis a eles em caso de *treaty override*.⁵⁸⁸

Fica claro, portanto, quão grande é a importância do princípio da boa-fé no sentido de que os Estados contratantes devem sempre buscar

587 Herbert L. A. Hart, *The Concept of Law*, p. 214 (2nd ed., New York: Oxford University Press 1997).

588 O assunto é tratado no artigo 60 da CVTD, cuja redação é a seguinte:

“Extinção ou Suspensão da Execução de um Tratado em Consequência de sua Violação

1. Uma violação substancial de um tratado bilateral por uma das partes autoriza a outra parte a invocar a violação como causa de extinção ou suspensão da execução de tratado, no todo ou em parte.

2. Uma violação substancial de um tratado multilateral por uma das partes autoriza: a) as outras partes, por consentimento unânime, a suspenderem a execução do tratado, no todo ou em parte, ou a extinguirem o tratado, quer:

i) nas relações entre elas e o Estado faltoso;

ii) entre todas as partes;

b) uma parte especialmente prejudicada pela violação a invocá-la como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, nas relações entre ela e o Estado faltoso;

c) qualquer parte que não seja o Estado faltoso a invocar a violação como causa para suspender a execução do tratado, no todo ou em parte, no que lhe diga respeito, se o tratado for de tal natureza que uma violação substancial de suas disposições por uma parte modifique radicalmente a situação de cada uma das partes quanto ao cumprimento posterior de suas obrigações decorrentes do tratado.

3. Uma violação substancial de um tratado, para os fins deste artigo, consiste:

a) numa rejeição do tratado não sancionada pela presente Convenção; ou

b) na violação de uma disposição essencial para a consecução do objeto ou da finalidade do tratado.

4. Os parágrafos anteriores não prejudicam qualquer disposição do tratado aplicável em caso de violação.

5. Os parágrafos 1 a 3 não se aplicam às disposições sobre a proteção da pessoa humana contidas em tratados de caráter humanitário, especialmente às disposições que proibem qualquer forma de represália contra pessoas protegidas por tais tratados.

interpretar/aplicar a CDT de forma harmônica. Nas palavras de Edwin van der Bruggen:

“Uma das obrigações dos Estados associada com a interpretação de boa-fé decorre da proibição do abuso de direitos, que é, portanto, uma aplicação do princípio da boa-fé. O Direito Internacional não é imposto por uma “ordem mais elevada”, mas sim criado por seus sujeitos. Da mesma forma, os Estados devem também interpretar os tratados por eles celebrados (‘auto-interpretação’). Torna-se crucial, então, nesse processo, que os Estados assim procedam sem levar vantagem do fato de que usualmente interpretam suas próprias obrigações. É uma quebra da boa-fé reduzir intencionalmente suas obrigações em razão de uma interpretação mais restritiva delas. [...]”⁵⁸⁹

Em estudo acerca da boa-fé na interpretação das CDTs, Flávio Rubinstein destaca seu efeito como norma fundante da exigência de uma interpretação que garanta um “funcionamento apropriado [...] das normas veiculadas por tratados”.⁵⁹⁰

Segundo o mesmo autor, na seara internacional, o princípio da boa-fé estaria, portanto, relacionado à proteção das legítimas expectativas dos Estados contratantes.⁵⁹¹ Em suas palavras, “partindo-se da premissa de que a boa-fé é reconhecida como princípio universal do Direito internacional, admite-se que, em algumas situações, o Estado-contratante será compelido a seguir, na interpretação e aplicação de determinado tratado, as práticas e os parâmetros prevaletentes na comunidade in-

589 Edwin Van Der Bruggen, *Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship Between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, v. 43, *European Taxation*, p. 145 (Amsterdam: IBFD May 2003). Na mesma linha é a lição de Julio Diena, para quem “a primeira e mais importante regra de interpretação dos tratados é a de que estes devem ser interpretados de boa-fé e que, portanto, não é lícito a uma das partes apegar-se à ambigüidade de uma frase para não cumprir integralmente o quanto havia entendido pactuar.” Julio Diena, *Derecho Internacional Público*, p. 434, Traducción por J. M. Trias de Bes (Barcelona: Bosch 1946).

590 Flávio Rubinstein, *Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva*, v. 3, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 75 (São Paulo: Quartier Latin Jun 2006).

591 Ver, também: Frank A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, p. 128-129 (Amsterdam: IBFD 2004).

ternacional de Estados, uma vez que o outro Estado-contratante espera que o primeiro adote esse comportamento”.⁵⁹²

Concluindo seu estudo, Flávio Rubinstein afirma:

“[...] a boa-fé modera qualquer discricionariedade (ainda que concedida pelo próprio texto do tratado) que os Estados-contratantes possam ter para interpretar os acordos de bitributação.

Sob a boa-fé, tais tratados passam a ter que agir de forma previsível, adotando condutas – relacionadas aos direitos e obrigações, tanto deles quanto dos contribuintes, fundados nos acordos de bitributação – em conformidade com valores de retidão, lealdade e constância presentes na comunidade internacional.”⁵⁹³

Essa passagem há de ser interpretada, no entanto, de forma relativa, tendo em conta a necessidade de previsibilidade na interpretação das CDTs.

Com efeito, em linha com as posições teóricas acolhidas neste estudo, a previsibilidade da interpretação/aplicação de uma determinada norma será sempre relativa, salvo quando, havendo um órgão de aplicação responsável pela criação de normas individuais e concretas, a imprevisibilidade for superada com o passar do tempo.

O princípio da boa-fé, como norma finalística, determina que os Estados contratantes não busquem o *treaty override* mediante a manipulação do processo hermenêutico.

No entanto, o princípio não logra afastar a possibilidade de que ambos os Estados, agindo de boa-fé, cheguem a interpretações distintas de um mesmo texto. Isso pode criar normas individuais e concretas divergentes, embora obrigue ambas as partes a ponderar todos os elementos de interpretação que devam ser considerados em um dado caso concreto (os Comentários à Convenção Modelo, as decisões e a legislação do outro Estado contratante, a intenção das partes, os *parallel treaties*, etc.).

Essa possibilidade está ainda mais presente nas situações em que os tribunais dos Estados contratantes são chamados a se pronunciar sobre a interpretação/aplicação das CDTs.

592 Flávio Rubinstein, *Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva*, v. 3, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 76 (São Paulo: Quartier Latin Jun 2006).

593 Flávio Rubinstein, *Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva*, v. 3, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 89 (São Paulo: Quartier Latin Jun 2006).

4.3.2. O PRINCÍPIO DA NÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO

Conforme comentado anteriormente nos capítulos 2 e 3, um princípio orientador e um dos objetivos de longa data dos tratados fiscais é evitar a dupla tributação da renda. Isso é, definitivamente, parte de qualquer interpretação teleológica e axiológica de um CDT.

Existe uma conexão clara entre esse princípio e o da boa-fé. Se as interpretações dos Estados contratantes estiverem em desacordo e, portanto, gerarem dupla tributação, idealmente, eles devem ser capazes de agir de boa-fé para superar as diferenças e alcançar uma interpretação uniforme.

No entanto, como observado anteriormente, a não dupla tributação é um princípio, não uma regra. É possível que os Estados, agindo de boa-fé, entrem em um impasse que não possam evitar.

Portanto, a não dupla tributação é um cânone de interpretação, um ponto de partida que qualquer pessoa que leia um tratado tributário deve ter em mente.

A prevenção da dupla tributação deve ser considerada uma obrigação entre os Estados contratantes, tendo em vista que os tratados tributários são acordos de repartição de receitas tributárias, nos termos por eles pactuados.

4.3.3. O PRINCÍPIO ANTI-ABUSO E A DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO

Nessa conjuntura, em nossa opinião, é inegável que exista um princípio anti-abuso embutido nos padrões de interpretação do tratado. Em outras palavras, quando os Estados concordam em limitar sua competência para tributar, não concordam em permitir que essa limitação seja explorada por aqueles que não deveriam ter direito aos benefícios do tratado.

Existem duas perspectivas principais para a análise desse tema: a dos contribuintes e a dos Estados.

Do ponto de vista dos contribuintes, o debate é geralmente sobre a proteção de sua segurança jurídica em relação aos benefícios do tratado. No entanto, como mencionado anteriormente, os tratados tributários são acordos entre Estados para a repartição da competência de tributar (e, conseqüentemente, das receitas tributárias). Portanto, se eles concordam que, em uma determinada situação, os benefícios do tratado não devem ser concedidos, os interesses dos contribuintes

são secundários. A consolidação do princípio da não dupla tributação requer aquiescência dos Estados.

Isso nos leva à segunda abordagem anti-abuso: a perspectiva dos Estados – que, até certo ponto, se entrelaça com a dos contribuintes. De fato, se é verdade que os Estados só são obrigados a conceder benefícios do tratado ou a eliminar a dupla tributação dentro dos limites acordados, também é verdade que estão vinculados à obrigação de conceder benefícios do tratado e eliminar a dupla tributação nesses casos.

Portanto, o *pacta sunt servanda* tem precedência aqui, pois os Estados, agindo de boa-fé, não podem negar os benefícios do tratado nem rejeitar a eliminação da dupla tributação, argumentando que isso preveniria o abuso da convenção. Particularmente, os Estados que interpretam/aplicam um tratado de boa-fé não devem instrumentalizar o princípio anti-abuso para evitar sua aplicação, incorrendo em *treaty override* ou *treaty dodging*.

De acordo com nossos comentários no capítulo 3, os tratados bilaterais de dupla tributação não podem ser um instrumento para o contribuinte alcançar a dupla não tributação da renda por meios artificiais. Dentro desse escopo limitado, pode-se dizer que a prevenção da dupla não tributação deve ser considerada um cânone da interpretação do tratado.

No entanto, o mesmo não pode ser dito do simples fato de que a interpretação de tratados de boa-fé pode levar à dupla não tributação. Esse deve ser considerado um resultado normal dos tratados tributários, que podem desencadear situações de dupla não tributação e falhar na prevenção ou eliminação da dupla tributação.

4.3.4. OS PRINCÍPIOS DA TRANSPARÊNCIA E DA COOPERAÇÃO

Conforme analisado no capítulo 3, o direito tributário internacional baseia-se, em grande medida, nos princípios da transparência e da cooperação. Esses princípios estão conectados aos outros, no sentido de que são instrumentais. Por exemplo, a transparência e a cooperação são meios para os Estados evitarem o abuso do tratado.

Ao interpretar um tratado, deve-se partir do princípio de que se trata de um instrumento de cooperação de boa-fé que não admite opacidade nem dos contribuintes, nem dos Estados.

4.3.5. OBSERVAÇÕES FINAIS

Não há dúvida de que, ao interpretar qualquer texto normativo, o intérprete levará em consideração seus objetivos e valores, e princípios subjacentes. No entanto, os tratados tributários não têm apenas um propósito, nem se baseiam em um único princípio. Portanto, não apenas o intérprete terá que levar em consideração tais objetivos e princípios, mas também, não raramente, terá que equilibrá-los se entrarem em conflito.

Concordamos com o argumento de Paolo Arginelli de que “o intérprete deve sempre considerar quais dos vários objetos e propósitos de um tratado são relevantes para a disposição em questão e, quando muitos deles parecerem relevantes, ele deverá avaliar como eles interagem uns com os outros e como as partes contratantes decidirão equilibrá-los, com base no contexto do tratado e em outros elementos de prova disponíveis”.⁵⁹⁴

Assim, os elementos teleológicos e axiológicos da interpretação são justificativas razoáveis do significado atribuído ao texto normativo pelo intérprete. No entanto, eles são apenas peças do grande quebra-cabeça da interpretação.

4.4. ELEMENTOS HISTÓRICOS E GENÉTICOS

O elemento histórico remete o intérprete à gênese do texto normativo, como ocorre, por exemplo, nos modelos de interpretação estática por vezes preconizados no “reenvio” ao direito interno e no uso dos Comentários às Convenções Modelo.

Como mencionado anteriormente, a prevalência de posições a favor de uma interpretação evolutiva (dinâmica) das CDTs não implica que as circunstâncias da elaboração da convenção não sejam levadas em consideração no processo interpretativo. Ao contrário, essa abordagem deve ser considerada uma abertura para o futuro, em vez de um fechamento das portas para o passado.

Assim, pode-se concluir que o elemento histórico é pertinente no campo da interpretação das CDTs.

⁵⁹⁴ Paolo Arginelli, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, p. 191 (Amsterdam: IBFD 2015).

É verdade, porém, que nem sempre é fácil dispor de informações sobre os trabalhos preparatórios que conduziram à assinatura de uma convenção fiscal. Assim, somente quando tais informações estiverem disponíveis, é claro, serão consideradas um elemento para interpretar uma determinada disposição da CDT.

Além da história da convenção, é relevante levar em consideração seu contexto econômico, político, social etc., ou seja, as circunstâncias históricas em que as partes celebraram o tratado.

Assim, apesar das posições favoráveis à consideração dinâmica tanto do “reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes – na forma estipulada no item 2 do artigo 3º do Modelo de Convenção da OCDE, quanto da aplicação dos Comentários a esse Modelo – a importância das circunstâncias que envolveram a gênese do tratado não pode ser ignorada. Assim, a legislação doméstica das partes e os Comentários então em vigor, as circunstâncias políticas e econômicas das partes na assinatura do tratado, as decisões judiciais e as decisões das autoridades fiscais, juntamente com qualquer outro fato ou informação que possam ilustrar a gênese da convenção, serão sempre elementos de interpretação a serem considerados.

4.5. INTÉRPRETES DAS CDTs

Klaus Vogel e Kees van Raad sustentam que a interpretação/aplicação das CDTs se dá em três níveis distintos: o do contribuinte, o das autoridades fazendárias e o das autoridades judiciais. Segundo Vogel:

“Como qualquer preceito de Direito Administrativo ou Tributário, devem ser diferenciados, do ponto de vista sistemático, três níveis no procedimento interpretativo. Em primeiro lugar, o contribuinte e seu consultor interpretam o acordo no momento em que eles entregam a declaração do imposto de renda, ou mesmo antes, quando eles planejam seus negócios do ponto de vista tributário. O segundo intérprete é, então, a administração tributária; sua interpretação será a decisiva, caso o contribuinte fique resignado a ela, ou caso a administração tributária e o contribuinte consigam chegar a um acordo. No caso de ele se valer de um meio jurídico contra a decisão, então caberá às cortes a decisão, como terceiros intérpretes. Também entre elas, há ainda vários níveis: o das cortes administrativas ou financeiras, a corte constitucional e a Corte Europeia. Sempre, entretanto, quando todas as instâncias tiverem sido percorridas, esta interpretação de

terceiro grau será vinculante para a administração tributária e para o contribuinte; ela será, pois, final.”⁵⁹⁵

É possível ajustar essa afirmação para dizer que a interpretação das CDTs ocorre, de fato, em seis níveis distintos: o dos Estados contratantes, o dos contribuintes, o das autoridades fiscais, das autoridades judiciais, o dos legisladores e o da academia.⁵⁹⁶

Há que se relembrar aqui a já mencionada lição de Charles Rousseau: a interpretação dos tratados internacionais pode dar-se tanto no plano internacional como no interno.⁵⁹⁷

São os Estados contratantes os intérpretes naturais dos tratados internacionais. Por conseguinte, a interpretação conjunta por eles efetuada deve, em princípio, ser observada por todos os demais intérpretes. Dessa forma, as partes contratantes têm a primazia na concretização da norma jurídica decorrente do tratado celebrado.

No entanto, qualquer ato interpretativo também tem que ser interpretado – mesmo que o ato de aplicação seja necessariamente mais concreto e tenha por isso a tendência a superar eventual abertura do texto interpretado.

Na hipótese de os Estados contratantes não terem editado nenhum ato conjunto interpretativo das disposições do tratado internacional, a tarefa de interpretação recairá sobre as pessoas sujeitas às suas regras. Assim, dependendo do escopo das CDTs, tanto os contribuintes quanto as autoridades fiscais seriam intérpretes desses tratados.

595 Klaus Vogel, *Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação*, p. 966-967, Tradução Luís Eduardo Schoueri, in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa - Vol. II* (São Paulo: Quartier Latin 2003). Ver, também: Kees van Raad, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, p. 218 in Paul Kirchhof, Moris Lehner & Kees Van Raad et.al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Hague: Kluwer Law International 2002).

596 Como destaca Peter Häberle, em seu estudo sobre hermenêutica constitucional, “todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com este contexto é, indireta ou, até mesmo diretamente, um intérprete desta norma” (Peter Häberle, *Hermenêutica Constitucional: A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*, p. 15, Tradução Gilmar Ferreira Mendes (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor 1997).

597 Charles Rousseau, *Droit International Public*, p. 48-49 (Paris: Librairie du Recueil Sirey 1953).

O processo hermenêutico realizado pelos contribuintes e pelas autoridades fazendárias – desenvolvido no âmbito da pré-compreensão dos intérpretes – pode gerar um conflito de interesses entre ambos.

Nestas circunstâncias, na ausência de uma interpretação autêntica pelos Estados contratantes, havendo divergências interpretativas entre os contribuintes e as autoridades fazendárias de um dos Estados, é provável que a questão precise ser submetida ao Poder Judiciário, a quem caberia, ao menos internamente, determinar a exegese de certa disposição do tratado internacional. Nesse caso, o Poder Judiciário seria o órgão interno que assumiria a função de órgão aplicador da lei para fins de criação de norma jurídica individual e concreta aplicável.

A adoção pelo Poder Judiciário de uma interpretação distinta daquela sustentada pelo outro Estado contratante pode levar à dupla tributação ou à dupla isenção. Essa situação pode dar origem à chamada *judicial treaty override*, que, segundo Ian Roxan, “pode surgir em razão da não aceitação por parte do juiz de uma mesma regra prevista num tratado internacional que ele considere conflitante com o sistema tributário nacional, ou simplesmente porque o julgador está menos familiarizado com a interpretação de tratados internacionais do que com a interpretação da lei interna, e considera mais fácil aplicar ao caso concreto as regras tributárias internas.”⁵⁹⁸

Para evitar o *judicial treaty override*, é importante, como já foi mencionado, que os tribunais de cada um dos Estados contratantes considerem, como elementos de interpretação, a legislação e as decisões proferidas sobre a mesma matéria pelas autoridades do outro Estado.

A busca por tais elementos se justificaria numa interpretação teleológico-axiológica da CDT, com fulcro na premissa de que o objetivo dessas convenções é evitar a dupla tributação da renda, o que depende de uma interpretação e aplicação harmônicas por parte dos Estados contratantes.

Uma das características da *judicial treaty override* é que ele tende a se limitar ao caso concreto objeto do julgamento, ou seja, apenas em um determinado caso específico irão se materializar possíveis divergências

598 Ian Roxan, *Sobreposição Judicial de Tratados para Evitar a Dupla Tributação: o Caso de um Estabelecimento Permanente*, v. 19, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA*, p. 64 (São Paulo: Dialética 2005). Ver, do mesmo autor: Ian Roxan, *United Kingdom*, p. 340-342 in Guglielmo Maisto (Ed.), *Tax Treaties and Domestic Law* (Amsterdam: IBFD 2006).

de entendimento entre a autoridade judicial doméstica e a autoridade estrangeira, sejam elas administrativas ou judiciais.

Percebe-se, portanto, que as discussões acerca da harmonização decisória têm maior relação com a possibilidade de uma *legislative* ou de uma *executive treaty override* do que propriamente de uma *judicial treaty override*, já que no primeiro caso é possível que se tenha a edição de uma regra que disponha em sentido contrário à interpretação do outro Estado contratante de certa disposição contida na CDT.

Pode-se afirmar, destarte, que os mecanismos para a solução de controvérsias na interpretação das disposições das CDTs buscam principalmente evitar situações de *legislative* ou de *executive treaty override*, sendo, todavia, de limitada valia no que toca ao *judicial treaty override*.

5. INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS FISCAIS DA PERSPECTIVA DE UM PAÍS EM DESENVOLVIMENTO

A expressão “país em desenvolvimento” admite interpretações abertas. Inclui países com diferentes níveis de desenvolvimento e de infraestrutura.⁵⁹⁹ No entanto, por falta de uma expressão melhor, vamos usá-la nesta seção.

De acordo com os comentários anteriores, não existe uma teoria separada de interpretação de tratados para convenções que envolvam países em desenvolvimento. No entanto, deve-se procurar garantir que tais tratados não sejam interpretados sob a ótica de um país desenvolvido.

De acordo com Veronika Daurer, “a maioria dos tratados entre países desenvolvidos e em desenvolvimento apresenta estruturas exigidas pelos países desenvolvidos. Eles ‘fornecem aos países de residência uma fatia maior do bolo’”.⁶⁰⁰

No entanto, embora seja verdade que muitos países em desenvolvimento não têm força para negociar tratados que protejam o direito de tributar do país de fonte, também é verdade que muitos deles conseguem celebrar convenções que incluem disposições que protejam sua base tributária.

⁵⁹⁹ Ver: Paulo Rosenblatt, *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, 9-13 (The Netherlands: Kluwer 2015).

⁶⁰⁰ Veronika Daurer, *Tax Treaties and Developing Countries*, p. 23 (The Netherlands: Kluwer 2014).

Por exemplo, países como o Brasil e a Índia trabalham para reduzir o escopo do artigo 7 em seus tratados, garantindo maiores direitos de tributar na fonte.⁶⁰¹ Além disso, conforme observado por Pasquale Pistone, “os tratados bilaterais em todo o mundo mostram que a influência da cláusula de royalties do modelo da OCDE é, indubitavelmente, mais a exceção do que a regra”.⁶⁰²

Portanto, o intérprete de um tratado deve se concentrar no fato de que este está sujeito a interpretação, e não necessariamente na Convenção Modelo da OCDE ou em seus Comentários.

Há muito tempo vimos afirmando que a tributação internacional é impulsionada pelos interesses dos países desenvolvidos, que têm sido bem-sucedidos em transformar princípios e padrões tributários internacionais que favorecem suas posições em princípios universais e gerais de tributação internacional. Esse estado de coisas resulta no que chamamos de “imperialismo tributário internacional”, que significa “a transformação de certos critérios tributários que favorecem os interesses das economias desenvolvidas em padrões tributários internacionais que passam a ser considerados princípios básicos da tributação internacional”.⁶⁰³ Minha posição foi posteriormente apoiada por Tarcísio Magalhães.⁶⁰⁴

Uma visão semelhante é defendida por Tsilly Dagan, em seu livro *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Esse livro é uma leitura obrigatória para todos aqueles que sentem que há algo fora de lugar nos dogmas que cercam a tributação internacional há quase um século. Vale a pena citar os seguintes parágrafos de seu estudo.

601 Ver: Pasquale Pistone, *General Report*, p. 12 in Pasquale Pistone et. al. (Eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (Cambridge: Cambridge University Press 2012).

602 Pasquale Pistone, *General Report*, p. 21 in Pasquale Pistone et. al. (Eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (Cambridge: Cambridge University Press 2012).

603 Sergio André Rocha, *The Other Side of BEPS: ‘Imperial Taxation’ and ‘International Tax Imperialism’*, p. 188 in Sergio André Rocha & Allison Christians, *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017).

604 Tarcísio Diniz Magalhães, *International Taxation Without International Representation? Legality and Legitimacy in Global Tax Governance*, p. 273 in Bruno Peeters, Hans Gribnau & Jo Badisco (Eds.), *Building Trust in Taxation* (Cambridge: Intersentia 2017).

“Por quase um século, as impressionantes campanhas cooperativas multinacionais na arena tributária internacional foram lideradas principalmente pelos países da OCDE, alguns com mais sucesso do que outros. Nesse período, os países da OCDE avançaram incansavelmente em iniciativas de cooperação, em linha com a premissa (ou pelo menos a retórica) de que a cooperação é benéfica para todos os seus participantes. Essa afirmação é consistente com a lógica clássica da ação coletiva de que todos perderão se cada Estado partícipe promover seus próprios interesses e rejeitar a cooperação. Vemos aqui a problemática e estratégica dinâmica do jogo que faz com que alguns Estados partícipes escolham uma ação (deserção) que entra em conflito com seus melhores interesses. No entanto, a narrativa pró-cooperação desconsidera a alternativa inversa: para alguns Estados o fato de cooperar não significa necessariamente sua melhor opção. Como procurei mostrar neste capítulo, às vezes os Estados cooperam *apesar* de isso não ser de seu interesse. Isso não quer dizer, naturalmente, que *qualquer* cooperação seja ruim, mas sim que, em vez de assumirmos que a cooperação de um país é, por si só, prova de que a iniciativa lhe é benéfica, temos de olhar mais de perto para os interesses em jogo.
[...]

O capítulo iluminou os mecanismos pelos quais o jogo tributário internacional pode ser construído para beneficiar alguns países (isto é, os desenvolvidos) às custas de outros estados (isto é, os em desenvolvimento). Eu não iria tão longe a ponto de sugerir que os países desenvolvidos cooperaram de forma premeditada visando criar, deliberadamente, externalidades negativas para os países em desenvolvimento. Mas mesmo supondo que o atual sistema tributário internacional não tenha sido intencionalmente projetado para impor essas externalidades aos países em desenvolvimento, ao buscar os interesses dos países da OCDE em limitar a concorrência fiscal e aumentar suas receitas tributárias enquanto os interesses dos países em desenvolvimento eram desconsiderados, ele de fato levou a uma realidade em que estes últimos enfrentam um número bem reduzido de opções.”⁶⁰⁵

Essa situação leva à colonização tributária de mentes em economias em desenvolvimento e emergentes, que tendem a pensar nas políticas tributárias internacionais de seus próprios países sob a perspectiva da estrutura “internacional”.⁶⁰⁶

A linha de pensamento que vimos desenvolvendo no campo da tributação internacional sobrepõe-se aos argumentos apresentados pelo sociólogo português Boaventura de Sousa Santos, que tem criticado

605 Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, p. 183-184 (Cambridge: Cambridge University Press 2018).

606 Sergio André Rocha, *The Other Side of BEPS: ‘Imperial Taxation’ and ‘International Tax Imperialism’*, p. 190 in Sergio André Rocha & Allison Christians, *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017).

a forma como a “teoria social do Norte global” se apresenta como uma teoria universal, mas ignora as contribuições do Sul global. Em suas palavras:

“O norte global está ficando cada vez menor em termos econômicos, políticos e culturais, e ainda assim não consegue entender o mundo em geral a não ser por meio de teorias gerais e ideias universais. Observado de fora, esse *habitus* é cada vez menos convincente e pode ser visto como a expressão de uma manifestação um tanto anacrônica do excepcionalismo ocidental, mesmo que permaneça muito destrutivo quando traduzido para a política imperial. Em suma, sob essa perspectiva, o Norte global parece ter pouco a ensinar ao mundo. Isso tudo é realmente importante? A oportunidade histórica para o Norte global aprender com as experiências do Sul global não estaria precisamente aqui? **A verdade é que, depois de cinco séculos “ensinando” o mundo, o Norte global parece ter perdido a capacidade de aprender com as experiências do mundo. Em outras palavras, parece que o colonialismo impediu o Norte global de aprender em termos não coloniais, ou seja, em termos que permitam a existência de outras histórias além da história universal do Ocidente.** Essa condição se reflete em todo o trabalho intelectual produzido no Norte global e, mais especificamente, na teoria crítica ocidental e eurocêntrica. Uma sensação de inquietação assombra a tradição crítica ocidental e eurocêntrica. Manifesta-se em um mal-estar peculiar e difuso expresso de múltiplas maneiras: irrelevância, inadequação, impotência, estagnação, paralisia. Esse desassossego é ainda mais inquietante porque vivemos em um mundo em que há tanto a criticar, um mundo, aliás, em que um número cada vez maior de pessoas vive em condições críticas que implicam tanto em crise como em crítica. Se há tanto a criticar, por que se tornou tão difícil construir teorias críticas convincentes, amplamente compartilhadas, poderosas, que podem dar origem a práticas transformadoras efetivas e profundas.”⁶⁰⁷ (destaque nosso)

Entre as dificuldades de “enfrentar a imaginação emancipatória eurocêntrica”, Boaventura de Sousa Santos menciona o colonialismo. Segundo ele, “é tão difícil imaginar o fim do colonialismo quanto imaginar que o colonialismo não tem fim. Estudos e lutas pós-coloniais ou decoloniais nas últimas três décadas mostraram como o colonialismo está arraigado na vida privada e pública, mesmo muitas décadas após o fim do colonialismo histórico. Por outro lado, como no caso do capi-

607 Boaventura de Sousa Santos, *Epistemologies of the South: Justice against Epistemicide*, p. 19-20 (London: Routledge 2016). Para uma abordagem fiscal internacional sobre esse tópico, ver: Martin Hearson, *Imposing Standards: The North-South Dimension to Global Tax Politics* (New York: Cornell University Press 2021).

talismo sem fim, é difícil acreditar que o colonialismo escapará ao destino de outros fenômenos sociais e não terá fim. Também nesse caso, a imaginação emancipatória eurocêntrica e a política foram divididas em duas respostas principais. Uma primeira corrente é bloqueada pela primeira dificuldade; incapaz de imaginar o fim do colonialismo, nega a existência do próprio colonialismo. De acordo com essa vertente, a independência política das colônias significou o fim do colonialismo; desde então, o anticapitalismo tem sido o único objetivo político da política emancipatória. Essa linha de pensamento crítico eurocêntrico se concentra na luta de classes e, portanto, não reconhece a validade das lutas étnico-culturais-raciais. Pelo contrário, valoriza o hibridismo (*mestizaje*) – que, por exemplo, identifica como um fracasso fundamental do colonialismo ibérico – como prova extra de que o colonialismo foi superado. **Assim, a ideia de democracia racial, em vez de ser defendida como uma aspiração legítima, é celebrada como já totalmente realizada.**⁶⁰⁸ (destaque nosso)

Essa parte final dos comentários de Sousa Santos parece inteiramente aplicável aos debates na área da tributação internacional. Sempre que se argumenta que há déficits de legitimidade nesse campo, há apoio da visão oposta. Em outras palavras, ou a inclusão já foi alcançada, ou todos os países estão do mesmo lado, ou têm a mesma voz. Posicionamentos nesse sentido são reforçados por iniciativas como o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais e o *inclusive framework* no Projeto BEPS.⁶⁰⁹

Essa mesma visão de como as ciências sociais se desenvolveram ao longo do tempo também é defendida por Raewyn Connell. Em sua opinião, “a ciência social é, na melhor das hipóteses, ambigualmente democrática. Seus gêneros dominantes retratam o mundo como é visto pelos homens, pelos capitalistas, pelos educados e ricos. Mais importante, eles retratam o mundo visto dos ricos países exportadores de capital da Europa e da América do Norte - a metrópole global. Fundamental o conhecimento da sociedade em outras experiências continua sendo um projeto frágil.”⁶¹⁰ (destaque nosso)

608 Boaventura de Sousa Santos, *Epistemologies of the South: Justice against Epistemicide*, p. 26 (London: Routledge 2016).

609 Sergio André Rocha, *Brazil's International Tax Policy*, p. 204-205 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

610 Raewyn Connell, *Southern Theory*, p. vii (Cambridge: Polity Press 2009).

Essa autora também destaca a tentativa de apresentar – como universais – as visões dos países dominantes do mundo. Segundo ela, “a ciência social moderna incorpora os pontos de vista, as perspectivas e os problemas da sociedade metropolitana, enquanto se apresenta como conhecimento universal.”⁶¹¹

Esses comentários desempenham um papel relevante aqui. Embora não exista uma teoria específica de interpretação de tratados aplicável aos países em desenvolvimento, é importante garantir que os pontos de partida da interpretação de suas convenções não sejam capturados pelas posições das nações desenvolvidas e de suas instituições.

Essa é uma das razões pelas quais temos defendido que o uso da arbitragem internacional como mecanismo de solução de controvérsias pode representar um grande risco para os países em desenvolvimento.

De fato, se um país tem sua própria política tributária internacional, que se desvia do chamado “Regime Tributário Internacional”, e foi implementada com sucesso em suas convenções, parece que o uso da arbitragem para a solução de disputas relativas à aplicação de tratados fiscais internacionais pode ter o efeito de derrogar parte da política de tratados de países em desenvolvimento por meio da interpretação.⁶¹²

Assim, (i) se a política de tratados de um país não segue os pilares do chamado “Regime Tributário Internacional”; (ii) se essa política se distingue particularmente pela maior atração dos direitos de tributar para o país de fonte; e (iii) se a atividade de interpretação/aplicação dos tratados tem uma função claramente criativa, então é perigoso para tal país entregar a solução de controvérsias sobre a interpretação/aplicação de suas convenções a árbitros que poderiam, em algumas decisões, reformular totalmente sua política tributária internacional.⁶¹³

611 Raewyn Connell, *Southern Theory*, p. vii-viii. (Cambridge: Polity Press 2009).

612 Sobre as restrições dos países em desenvolvimento à arbitragem como instrumento de solução de conflitos no domínio da tributação internacional, ver: Jasmin Kollmann & Latira Turcan, *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges*, p. 45-47 in Michael Lang & Jeffrey Owens (Eds.), *International Arbitration in Tax Matters* (Amsterdam: IBFD 2015); Michael Lennard, *International Tax Arbitration and Developing Countries*, p. 439-464 in Michael Lang & Jeffrey Owens (Eds.), *International Arbitration in Tax Matters* (Amsterdam: IBFD 2015).

613 Como apontado por Zvi D. Altman, “A arbitragem obrigatória e vinculante envolve inerentemente uma perda substancial de soberania e flexibilidade para os governos e administrações fiscais na determinação da política tributária e na

Em conclusão, é importante que os intérpretes dos países em desenvolvimento não tentem ler seus próprios tratados tributários com os olhos das nações desenvolvidas.

Note-se que a tentativa dos países de impor suas políticas fiscais por meio da monopolização de organizações internacionais não é surpreendente. É uma característica comum na história da humanidade. Outra característica que pode ser observada é o que chamamos de “imperialismo fiscal teórico”.

Com o considerável crescimento do direito tributário internacional nos últimos anos, pesquisadores de países em desenvolvimento vêm dedicando cada vez mais tempo a obras elaboradas no exterior. Estudantes e pesquisadores têm feito cursos no exterior e trazido de volta para seus países de origem os resultados de suas experiências internacionais. Os programas de LLM sobre tributação internacional nos Estados Unidos e em toda a Europa estão repletos de estudantes da América Latina, da África e de outras regiões em desenvolvimento.

Esse intercâmbio é extremamente positivo para o desenvolvimento de um conjunto de princípios jurídicos nacionais. No entanto, para esse fim, é importante que essa “importação” de pesquisas e ideias estrangeiras seja realizada de maneira crítica – sem a substituição total da doutrina nacional pela internacional e com a possibilidade de que a primeira incorpore o fenômeno da tributação internacional à luz de seu próprio contexto.

Em parte, a “colonização tributária” também decorre da relação incestuosa entre a pesquisa acadêmica e a prática tributária jurídica nos países em desenvolvimento.

Ao contrário dos países desenvolvidos, é extremamente raro, nos países em desenvolvimento, encontrar acadêmicos que se dediquem, em tempo integral, às atividades acadêmicas. Na maioria das vezes, os acadêmicos também são advogados e estão fortemente engajados na defesa de clientes contra cobranças das autoridades fiscais locais. Portanto, há pouca preocupação com a legitimidade de o país ser au-

administração de sua base tributária. Além disso, em contraste com o MAP, a arbitragem faz pouco para promover o compartilhamento de informações e a prevenção da evasão fiscal. Pelo contrário, o caráter contraditório do processo pode até prejudicar a confiança existente e a relação entre as autoridades competentes.” Zvi D. Altman, *Dispute Resolution Under Tax Treaties*, p. 350 (Amsterdam: IBFD 2005).

torizado a cobrar impostos ou não. O foco, em vez disso, é eliminar a tributação na fonte.

Além desse fato, que compromete a independência acadêmica, há outro ainda mais grave. Em alguns países – e este é o caso do Brasil – a literatura tributária internacional nem sequer é produzida majoritariamente por acadêmicos, mas por profissionais. Esses especialistas geralmente não estão preocupados com a política tributária internacional nem com o direito de seu país de tributar no panorama internacional. Quase universalmente, os profissionais tendem a preocupar-se mais com os interesses de seus clientes do que com a política tributária nacional.

A consequência desse estado de coisas é a literatura tributária “colonizada”, que às vezes reproduz (acriticamente) opiniões e padrões estrangeiros sem analisar seus impactos sob uma perspectiva de política tributária nacional.

6. CONCLUSÃO

A revisão das discussões sobre a interpretação de tratados fiscais me lembra de um artigo interessante, escrito por Cass Sunstein e Adrian Vermeule, intitulado “*Interpretation and Institutions*”.

O ponto de partida nesse artigo é que os debates sobre interpretação jurídica desconsideram um aspecto fundamental: as capacidades institucionais. Segundo esses autores, “os debates sobre interpretação jurídica não podem ser resolvidos de forma sensata sem atenção a essas capacidades. A questão central não é ‘como, em princípio, um texto deve ser interpretado?’ A questão, em vez disso, é ‘como certas instituições, com suas habilidades e limitações distintas, devem interpretar certos textos?’ Se os juízes competentes puderem decidir com segurança se uma interpretação literal de um termo jurídico é absurda, o argumento para rejeitar o literalismo será bastante fortalecido; se os juízes competentes forem altamente falíveis, o literalismo poderá ter algumas virtudes negligenciadas.”⁶¹⁴

Cass Sunstein e Adrian Vermeule levantam uma questão interessante. A teoria da interpretação jurídica não pode desconsiderar o dese-

614 Cass R. Sunstein & Adrian Vermuele, *Interpretation and Institutions*, v. 156, *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, p. 2 (Chicago: The Law School of the University of Chicago 2002).

no institucional dos órgãos aplicadores da lei encarregados da interpretação. Em suas palavras:

“[...] A interpretação jurídica pode não ser adequadamente resolvida sem atenção às questões institucionais. Uma variedade extraordinária de pessoas ilustres explorou estratégias interpretativas sem prestar atenção ao fato de que tais estratégias serão inevitavelmente usadas por pessoas falíveis e com prováveis efeitos dinâmicos que se estenderão muito além do caso em questão. Dois mecanismos parecem ser os principais responsáveis por essa cegueira institucional. Um é uma armadilha relacionada ao papel desempenhado: os teóricos interpretativos se perguntam ‘como eu decidiria o caso, se eu fosse um juiz?’ - uma questão cuja própria forma suprime a consideração chave de que as regras interpretativas relevantes devem ser usadas por juízes e não por teóricos. Outro é uma armadilha cognitiva: especialistas, assim como acadêmicos jurídicos, criticam as opiniões insuficientemente moduladas, emitidas por juízes generalistas em casos particulares e ignoram que os mesmos juízes poderiam ter feito muito pior, em uma série de casos, tentando imitar a abordagem dos especialistas. No geral, a questão-chave parece ser: ‘como juízes perfeitos decidiriam os casos?’ em vez de ‘como juízes falíveis devem proceder, à luz de sua falibilidade e de seu lugar em um sistema complexo de ordenamento privado e público?’.”⁶¹⁵

A interpretação do tratado não ocorre nas bibliotecas dos principais centros de pesquisa do mundo. Ela ocorre nos órgãos de aplicação da lei dos Estados contratantes, que têm diferentes níveis de desenvolvimento e capacidades institucionais.

A interpretação dos tratados fiscais segue os cânones gerais de interpretação jurídica, conforme estabelecido na CVDT.

No entanto, temos de salientar que as Convenções Modelo da OCDE e das Nações Unidas **não dispõem de regra de interpretação**. Da mesma forma, até onde sabemos, os tratados bilaterais também não incluem regras de interpretação. O que a maioria das Convenções Modelo e dos tratados bilaterais contém é uma disposição com definições no artigo 3 (2).

615 Cass R. Sunstein & Adrian Vermuele, *Interpretation and Institutions*, v. 156, *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, p. 46-47 (Chicago: The Law School of the University of Chicago 2002).

O artigo 3 (2), deve ser interpretado tendo em conta as nossas observações anteriores sobre as capacidades institucionais. Os estudiosos da tributação internacional parecem operar sob a suposição ingênua de que a definição internacional autónoma seria a chave para resolver os problemas decorrentes do “reenvio” às leis domésticas. No entanto, essa opção gera mais problemas do que soluções.

A melhor alternativa para lidar com esse problema é confiar no MAP. É claro que essa opção tem suas próprias desvantagens, principalmente relacionadas com o tempo e o esforço necessários para a conclusão de um procedimento amigável. No entanto, os problemas humanos raramente têm soluções perfeitas. Considerando todas as opções, essa parece ser a melhor.

VIII.

QUALIFICAÇÕES E OS TRATADOS TRIBUTÁRIOS

1. Introdução. 2. Critérios de alocação de competências em matéria de qualificação. 3. Qualificação autônoma. 4. A teoria do Professor Alberto Xavier. 5. Nossa posição em relação à qualificação no direito tributário internacional. 6. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

No sexto capítulo deste livro, comentamos as abordagens da qualificação com base numa teoria jurídica e no direito internacional privado. Neste capítulo, retornaremos a esse tema sob a perspectiva do direito tributário internacional.⁶¹⁶

Uma vez que os teóricos e os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU fazem uma distinção entre a interpretação das disposições do tratado e a qualificação, é importante esclarecer essas diferenças, o que será o foco deste capítulo.

Em nossos comentários no capítulo 6, foram apresentadas duas noções distintas sobre as qualificações na teoria geral do direito e no direito internacional privado.

A primeira noção, segundo a qual a qualificação está presente em todo processo de aplicação de qualquer disposição legal, tem como ponto de partida a aplicação silogística das normas jurídicas, que dependeria de duas atividades distintas: a interpretação do texto legal, que formaria a premissa maior, e a valoração dos fatos envolvidos, que comporiam a premissa menor, a ser subsumida naquela e a levar a uma conclusão.⁶¹⁷

Essa crítica torna-se ainda mais evidente quando se leva em conta a interpretação/aplicação jurídica por um órgão aplicador da lei, que, ao interpretar um texto normativo, sempre levará em consideração os fatos envolvidos, de modo que fatos e texto serão mutuamente implicados.

616 Ver: Daniel Vitor Bellan, *Individual's Income under Double Taxation Conventions*, p. 25 (The Netherlands: Kluwer 2010).

617 Nas palavras de Dino Jarach, “[...] ‘não há interpretação da lei tributária que esteja fora da aplicação concreta da própria lei tributária’. Interpretação e aplicação não são termos antitéticos – dos quais o segundo seja a consequência do primeiro – porque a interpretação da lei é sempre a interpretação da realidade dos fatos, à luz de conceitos normativos da lei, para a sua aplicação em caso concreto; de modo que não há oposição entre a interpretação da lei e a interpretação do fato impositivo (como dizemos, na terminologia espanhola que se adotou agora); sempre existe a interpretação de um e de outro [...]” (Dino Jarach, *Hermenêutica no Direito Tributário*, p. 84 in Bernardo Ribeiro de Moraes et. al., *Interpretação no Direito Tributário* (São Paulo: Saraiva 1975)).

Como mencionado anteriormente, essa primeira noção de qualificação encontra reflexo na doutrina do direito internacional privado, razão pela qual as mesmas críticas são cabíveis.

A segunda noção de qualificação refere-se, em particular, às regras de conflito e consiste na remissão à regra de conflito do resultado da interpretação/aplicação do direito interno de cada um dos países aos quais determinada situação se encontre vinculada por meio de fatores de conexão.

Como mencionado anteriormente, o direito tributário internacional adotou o termo ‘qualificação do direito internacional privado’.⁶¹⁸

Em vários autores da tributação internacional, encontramos uma referência à qualificação, entendida como a subsunção de certos fatos à regra extraída do texto legal.

Nessa linha de entendimentos, Daniel Vitor Bellan sustenta que “a interpretação é atividade voltada ao conhecimento da norma jurídica, ao passo que a qualificação consiste na conduta que objetiva conhecer o fato. São, portanto, operações vinculadas e interdependentes, mas conceitualmente distintas.”⁶¹⁹

Seguindo essa linha de raciocínio, o autor afirma que a harmonia na aplicação dos tratados tributários dependeria de um sincronismo hermenêutico entre os Estados contratantes na interpretação do

618 Vale a pena destacar, com Klaus Vogel, que embora o termo tenha sido apropriado do direito internacional privado, a qualificação no direito internacional tributário não é equivalente ao mesmo fenômeno naquele campo de estudos. Em textual: “Problemas especiais surgem quando um tratado usa termos legais que simultaneamente são termos da legislação dos Estados contratantes. Para referir a tais problemas, a expressão ‘qualificação’ começou a ser utilizada, particularmente na literatura alemã sobre tributação internacional e em outros lugares, como um termo emprestado do direito internacional privado (direito de conflitos). Tratados tributários, contudo, não contém regras de conflitos. Eles não determinam se um Estado deve aplicar a legislação doméstica ou estrangeira, antes impõem suas próprias regras distributivas que são fundamentalmente diferentes dos conflitos de normas do direito internacional privado.” Klaus Vogel, *Introduction*, p. 52 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

619 Daniel Vitor Bellan, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, p. 611 in Heleno Taveira Tórres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. III*. (São Paulo: Quartier Latin 2005).

texto convencional, bem como de uma uniformidade na qualificação dos fatos.⁶²⁰

Também Luís Eduardo Schoueri faz distinção entre interpretação e qualificação, afirmando que esta está “no campo da subsunção, ou melhor, do próprio conhecimento do fato.”⁶²¹

Alessandra Okuma afirma que “ao realizar a qualificação, o intérprete observa o evento, identificando seus elementos e construindo o respectivo fato jurídico. É atividade de subsunção, verdadeira aplicação da lei, pela qual o intérprete construirá o fato jurídico e a norma individual e concreta correspondente.”⁶²²

Essa orientação foi defendida por Alberto Xavier, que sustenta a distinção entre os momentos de interpretação de um conceito e de qualificação de um certo fato no conceito interpretado. Em suas palavras, “embora reconheçamos que interpretação e aplicação do direito são operações interdependentes, como que de solução circular, envolvendo fases sucessivas de adequação das normas à realidade, nem por isso pomos em causa que a interpretação é um fenômeno conceitualmente distinto da aplicação, precedendo-a logicamente.”⁶²³

Nas palavras de César García Novoa, “cabe definir ‘qualificação’ como o conjunto de operações que se realizam por aplicadores do direito, com o fim de analisar aquelas circunstâncias do mundo real que podem ser incluídas nas hipóteses de incidência da norma. Se o objeto da interpretação são normas e, portanto, hipóteses abstratas nelas previstas, a fixação e qualificação dos fatos constitui uma fase prévia e

620 Daniel Vitor Bellan, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, p. 612 in Heleno Taveira Tôres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* - v. III. (São Paulo: Quartier Latin 2005).

621 Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha*, v. 54, *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 133 (São Paulo: Dialética Mar 2000).

622 Alessandra Okuma, *As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia*, p. 416 in Heleno Taveira Tôres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* - v. IV (São Paulo: Quartier Latin 2007).

623 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 162-163 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

imprescindível do processo de aplicação do direito objetivo, ‘em permanente interação com a norma’.”⁶²⁴

Pablo Chico de la Cámara defende que “a operação qualificadora se enquadra no processo de aplicação, num momento ulterior à interpretação dos preceitos dos convênios de dupla tributação.”⁶²⁵

A ideia, de que a qualificação seria a subsunção de um dado fato à norma abstrata, é defendida, ainda, por Manuel Pires.⁶²⁶

Como já foi referido, essa noção de qualificação não é partilhada por este trabalho, pelas razões já examinadas, pelo que podemos nos perguntar: qual seria a noção possível de qualificação no campo do direito fiscal internacional?

Partindo das mesmas considerações apresentadas no sexto capítulo, a qualificação não é o resultado da aplicação de tratados tributários, mas sim da interpretação do direito interno dos Estados contratantes, quando relevante para a integração do texto convencional, na forma prevista no item 2 do artigo 3º das Convenções Modelo.

Assim, ao nos referirmos a **conflitos de qualificação**, estaremos nos referindo a antinomias decorrentes da interpretação do direito interno de cada Estado Contratante e não de uma etapa da aplicação das regras contidas nas convenções fiscais.⁶²⁷

Esse entendimento encontra eco em Roy Rohatgi, que aborda os conflitos de qualificação no âmbito do item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo. Eis seu entendimento:

“Nos termos da Convenção Modelo, o artigo 3 (2) é a regra de interpretação do tratado. Esse artigo permite a um Estado usar o significado de sua legislação doméstica quando um termo não está definido no tratado, a não ser que o contexto disponha de forma diversa. A regra estabelece a escolha entre um significado de acordo com a legislação doméstica e um signifi-

624 César García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 65 in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006).

625 Pablo Chico de la Cámara, *Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, p. 135-136 in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centros de Estudios Financieros 2001).

626 Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, p. 231 (Amsterdam: Kluwer 1989).

627 Ver: Klaus Vogel, *Introduction*, p. 52 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997); Carlo Garbarino, *Manuale di Tassazione Internazionale*, p. 179 (Milano: IPSOA 2005).

cado autônomo ou independente. Embora seja preferível, para se atingir uma interpretação comum, um significado autônomo, este nem sempre é possível. Ademais, não raro os Estados preferem suas definições domésticas (*lex fori*) ao aplicarem um tratado, por conveniência e facilidade de uso. Eles podem também as preferir, pois elas evitam uma renúncia a seu soberano direito de tributar de acordo com o tratado, conforme previsto em sua legislação doméstica.

Uma das razões para a dupla tributação (ou dupla não-tributação) quando a legislação doméstica é aplicada é a diferença de qualificação ou caracterização (também chamada de classificação ou categorização), da mesma renda nos dois Estados. O tratado usa termos derivados da legislação doméstica, mas eles têm diferentes significados. Esses termos não definidos no tratado podem ser interpretados com o significado de cada um dos dois Estados contratantes, ou mesmo com um terceiro significado. O problema que surge quando os dois Estados Contratantes aplicam regras distributivas diferentes sobre a mesma renda e o mesmo contribuinte, em razão de diferentes significados dos termos do tratado nos dois Estados Contratantes, é chamado de ‘conflito de qualificações’ no direito tributário internacional. Semelhante problema também ocorre em um ‘conflito de atribuições’ quando ambos Estados Contratantes aplicam as mesmas regras distributivas a contribuintes distintos.”⁶²⁸

Também nesse sentido, afirma Heleno Taveira Tôrres que “no Direito Internacional Tributário considera-se que exista um problema de qualificação quando uma convenção acolhe expressões que, no direito nacional dos Estados contratantes, são compreendidas de modo diverso.”⁶²⁹

Portanto, a posição defendida neste livro é que, no campo do direito tributário internacional, há que se falar em qualificação apenas nas situações em que haja remissão ao direito interno dos Estados contratantes, e somente nesse caso.

Em situações que envolvem divergências interpretativas quanto às disposições de um determinado tratado, não há que se falar em conflito de qualificações, mas sim em conflito de interpretação.

628 Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 53 (2. ed., Richmond: Richmond 2005).

629 Heleno Tôrres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 660 (2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

2. CRITÉRIOS PARA ALOCAÇÃO DE COMPETÊNCIA EM MATÉRIA DE QUALIFICAÇÃO

Considerando os comentários acima sobre a qualificação no direito tributário internacional, vemos que uma das questões a serem resolvidas consiste em determinar se ambos os Estados contratantes possuem competência qualificatória, ou se algum deles terá exclusividade na qualificação.

Uma primeira posição é que ambos os Estados contratantes podem proceder à qualificação dos conceitos utilizados na CDT de acordo com as respectivas legislações internas.⁶³⁰

Embora a adoção desse critério acarrete a possibilidade de dupla tributação ou de dupla não tributação, como bem aponta Rodrigo Maito da Silveira, esse critério parece ser o mais justo, sendo o que, em nossa percepção, foi acolhido pelo item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo.

Com efeito, na falta de definição de determinado termo pelo tratado e no “reenvio” à legislação interna dos Estados contratantes, é razoável que cada país integre a convenção com base em seu direito doméstico, sendo eventuais conflitos resolvidos por procedimento amigável.

A atribuição apriorística de competência qualificatória a qualquer dos Estados contratantes, salvo se expressamente pactuada na convenção, parece-nos injustificada e pode sujeitar uma das partes a uma norma jurídica que não foi aceita por ela.

Essa possibilidade torna-se ainda mais evidente diante da preferência pelo “reenvio” dinâmico ao direito interno defendido pela OCDE e pela ONU, o que pode acarretar a sujeição do Estado que “renunciou” à sua competência qualificatória a uma norma jurídica que ele sequer poderia prever.

A posição que subscrevemos neste livro foi bem descrita por Paolo Arginelli, nos seguintes termos:

“De acordo com a primeira solução, cada um dos Estados contratantes sempre se refere a seu próprio direito interno para determinar o propósito de termos e expressões não definidos no tratado. De acordo com essa abordagem, em que o Estado da fonte aplica seus significados de direito interno para interpretar as regras distributivas e, então, determinar se tem o direito de tributar (e em que medida) certos itens de renda ou patrimô-

630 Ver: Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 169 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

nio, o Estado de residência aplica seus significados de direito interno para interpretar as regras distributivas, bem como para determinar qual delas ele aplicaria se fosse o Estado da fonte. Só quando, ao abrigo dessa ficção (ou seja, se o Estado de residência fosse o Estado de fonte), o Estado de fonte parecesse ter o direito de tributar o item relevante da renda ou do capital ao abrigo de uma das regras distributivas, é que o Estado de residência seria obrigado a evitar a dupla tributação jurídica nos termos do artigo 23 do Tratado, uma vez que, nesse caso, consideraria que o Estado da fonte tinha o direito de tributar ‘em conformidade com as disposições do [tratado tributário]’.⁶³¹

Outro critério poderia ser a atribuição da competência ao país da fonte ou ao país de residência.

Os direitos exclusivos de qualificação do Estado da fonte são defendidos há algum tempo por John Avery Jones e pelo “*International Tax Group*”,⁶³² tendo sido acolhido pela OCDE a partir de 1999, quando se adotou o Relatório sobre a Aplicação da Convenção Modelo da OCDE às *partnerships*. A posição então adotada pela OCDE ficou conhecida como o *new approach* para a questão dos conflitos de qualificação.⁶³³

631 Paolo Arginelli, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, p. 540-541 (Amsterdam: IBFD 2015).

632 John F. Avery Jones, *The Interaction Between Tax Treaty Provisions and Domestic Law*, p. 126-127 in Guglielmo Maisto (Ed.), *Tax Treaties and Domestic Law* (Amsterdam: IBFD 2006). Sobre esse tema, ver: Richard Xenophon Resch, *Tax Treaty Interpretation: The Meaning and Application of Article 3 (2)*, p. 117-138 (Hamburg: Tredition 2020).

633 Ver: Rodrigo Maito da Silveira, *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures*, p. 174-184 (São Paulo: Quartier Latin 2006); Jean Schaffner, *The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships*, *Bulletin for International Taxation*, p. 218-226 (Amsterdam: IBFD May 2000); Frank A. Engelen & Frank P. G. Pötgens, *Report on “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships” and the Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation*, p. 250-269 (Amsterdam: IBFD Jul 2000); Klaus Vogel, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, *Bulletin for International Taxation*, p. 41-44 (Amsterdam: IBFD Feb 2003); Alexander Rust, *The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, *Bulletin for International Taxation*, p. 45-50 (Amsterdam: IBFD Feb 2003); John F. Avery Jones, *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel’s and Alexander Rust’s Articles*, *Bulletin for International Taxation*, p. 184-186 (Amsterdam: IBFD May 2003); John F. Avery Jones, *The “One True Meaning of a Tax Treaty”*, *Bulletin for International Taxation*, p. 220-224 (Amsterdam: IBFD Jun 2001); Raffaele Russo, *The OECD Approach to Partnerships – Some Critical Remarks*, *European Taxation*, p. 123-128 (Amsterdam: IBFD Apr 2003); Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, p. 53-56 (2. ed., Richmond: Richmond 2005).

O chamado *new approach*, de fato, não consiste na adoção de uma posição quanto à competência para a qualificação, sendo do Estado da fonte ou do Estado de residência.⁶³⁴

Na verdade, a principal preocupação da OCDE com a adoção do *new approach* foi evitar que conflitos de qualificação resultassem na dupla tributação da renda e na ineficácia do tratado.

Assim, o *new approach* parte da interpretação do artigo 23 da Convenção Modelo, que contém regras acerca dos métodos de eliminação da dupla tributação a serem utilizados pelo Estado de residência, nomeadamente a isenção (23 A) ou o crédito (23 B).⁶³⁵

634 Ver: OECD, *The Application of the Model Tax Convention to Partnerships*, p. R(15)-41 in *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Paris: OECD 2000). Ver, também: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. C(23) 388-390 (Paris: OECD 2017).

635 Klaus Vogel comenta a gênese histórica desses métodos, nos seguintes termos: “Como todos os adeptos do direito tributário internacional sabem, existem duas maneiras de evitar a dupla tributação: isentar a renda estrangeira da tributação doméstica e conceder um crédito para impostos estrangeiros. Quando as primeiras convenções para evitar a dupla tributação foram concluídas há 100 anos – na verdade, o primeiro tratado desse tipo, entre Estados não unidos em uma federação, Áustria e Prússia, data de 21 de junho de 1899 – era lógico para os dois Estados que eles distribuíssem bens e eventos tributáveis entre si, de modo a tornar cada bem ou evento tributável em apenas um Estado; assim, cada bem ou evento ficou isento de tributação no outro Estado contratante. Até a Segunda Guerra Mundial, este era o método unanimemente aplicado por todas as convenções de dupla tributação pelos Estados da Europa continental.

O método do crédito, em contraste, foi originalmente ‘inventado’ - se assim posso dizer - pelo Reino Unido, mas até a década de 1940 era restrito a impostos cobrados pelos estados do Império Britânico, em particular, pela Índia. Um crédito para impostos estrangeiros foi introduzido pela primeira vez em 1918 pelos Estados Unidos. Naquela época, porém, era uma medida unilateral em favor dos cidadãos americanos e, sujeita à reciprocidade, dos estrangeiros residentes.

Como disposição do tratado, o método de crédito foi considerado pelos rascunhos da Liga das Nações de 1928 como uma alternativa ao método de isenção (conforme posteriormente adotado) pela Convenção Modelo da OCDE. No entanto, durante as décadas de 1920 e 1930, ambos os estados de crédito, os Estados Unidos e o Reino Unido, relutaram em concluir convenções de dupla tributação. Portanto, os tratados fiscais usaram o método de isenção quase exclusivamente até que, após o dia VE [*Dia da Vitória na Europa*], os Estados Unidos e os estados da Comunidade Britânica começaram a construir suas próprias redes de tratados. Desde então, o método de crédito tornou-se gradualmente também popular entre alguns estados do continente europeu, que o adotaram como método unilateral, como a Alemanha,

Pelo método de isenção, “um Estado se compromete a excluir da base de cálculo de seu tributo, com ou sem reserva de progressividade, valores já oferecidos à tributação no outro Estado contratante”. Por outro lado, de acordo com o método do crédito, “um Estado, conquanto mantendo em sua base de cálculo valores já tributados no exterior, assegura, com ou sem limites, redução de seu tributo, em montante equivalente àquele que já foi pago no exterior.”⁶³⁶

O artigo 23 A da Convenção Modelo dispõe sobre o método de isenção, enquanto o artigo 23 B aborda o método de crédito. O primeiro estabelece que, sempre que o país da fonte puder tributar a renda **de acordo com as disposições da convenção**, o Estado de residência deverá isentar a mesma renda de tributação. O segundo artigo estabelece que quando o país de origem puder tributar a renda **de acordo com as disposições da convenção**, o país de residência concederá um crédito correspondente ao imposto pago na fonte.

A expressão em negrito no parágrafo anterior é a chave para a compreensão do *new approach*.⁶³⁷ De fato, a posição sustentada pela OCDE é que quando o país de fonte usa sua legislação doméstica para definir um termo do tratado, segundo o disposto no item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo e, conseqüentemente, tributa determinada renda, ele está exercendo seu poder tributário **de acordo com as disposições da convenção**, já que ela autoriza o “reenvio” ao direito interno.

Em 2017, com o objetivo de esclarecer como a expressão **de acordo com as disposições da convenção** deve ser interpretada, os artigos 23A e 23B da Convenção Modelo foram modificados para incluir a fra-

ou para seus tratados, como os Estados escandinavos e, mais recentemente, a França.” Klaus Vogel, *Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?*, *Bulletin for International Taxation*, p. 4 (Amsterdam: IBFD Jan 2002).

636 Luís Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, p. 215 (Rio de Janeiro: Forense 2005). See also: D. Juch, *General Report*, v. 66b., *IFA - Cahiers de Droit Fiscal International: Unilateral measures to prevent double taxation*, p. 18-20 (Deventer: Kluwer Law International 1981).

637 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2000*, p. C(23)-11 (Paris: OECD 2000), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital_9789264189409-en#page1 (acesso 29 Junho 2022). See also: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. C(23)-388 (Paris: OECD 2017).

se “exceto na medida em que essas disposições permitam a tributação por esse outro Estado apenas porque a renda também é renda derivada de um residente desse Estado ou porque o capital é também capital pertencente a um residente desse Estado.”⁶³⁸

De acordo com essa posição, ao aplicar o artigo 23, o país de residência deveria conceder uma isenção ou crédito, independentemente de concordar ou não com a qualificação do país da fonte. Este é o comentário da OCDE:

“A interpretação da expressão “pode ser tributada no outro Estado Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção”, utilizada em ambos os Artigos, é particularmente importante quando se trata de casos em que o Estado de residência e o Estado da fonte classificam o mesmo item de renda ou capital de forma diferente para efeitos das disposições da Convenção.

Nesse contexto, diferentes situações devem ser consideradas. Quando em razão das diferenças na legislação doméstica do Estado da fonte e do Estado de residência, a primeira aplicar, a um determinado item de renda ou capital, disposições da Convenção diferentes das que o Estado de residência teria aplicado ao mesmo item, a renda continuará a ser tributada de acordo com as disposições da Convenção, como interpretadas e aplicadas pelo Estado da fonte. Nesse caso, portanto, os dois Artigos determinam que a dupla tributação seja afastada pelo Estado de residência, a despeito do conflito de qualificações resultante dessas diferenças na legislação doméstica.”⁶³⁹

É importante ressaltar, no entanto, que o *new approach* da OCDE se aplica apenas aos casos de conflitos de qualificação, conforme descrito anteriormente, e não alcança divergências interpretativas ou de análise dos fatos. De acordo com os Comentários à Convenção Modelo da OCDE:

“Os artigos 23 A e 23 B, contudo, não determinam que o Estado de residência elimine a dupla tributação em todos os casos em que o Estado da renda tenha tributado um item de renda aplicando a ele uma disposição da Convenção diferente daquela que o Estado de residência considera aplicável. Por exemplo, se, no exemplo acima, para efeitos da aplicação do item 2 do artigo 13, o Estado ‘E’ considerar que a sociedade exerceu a sua atividade através de uma unidade fixa de negócios, mas o Estado ‘R’ considerar

638 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. M-42 (Paris: OECD 2017).

639 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. C(23)-388 [Paragraphs 32.2 & 32.3 of the Commentary on Articles 23A and 23B] (Paris: OECD 2017).

que o item 5 se aplica porque a *partnership* não tinha um estabelecimento fixo no Estado 'E', há na verdade um litígio sobre se o Estado 'E' tributou a renda de acordo com as disposições da Convenção. Pode-se dizer o mesmo se o Estado 'E', ao aplicar o item 2 do artigo 13, interpretar a expressão "fazendo parte do estabelecimento comercial" de modo a incluir certos ativos que não seriam abrangidos pelo significado dessa expressão de acordo com a interpretação que lhe foi dada pelo Estado 'R'. Tais conflitos, resultantes de diferentes interpretações de fatos ou de interpretações divergentes das disposições da Convenção, devem ser distinguidos dos conflitos de qualificação descritos no parágrafo anterior, quando a divergência não se baseia em diferentes interpretações das disposições da Convenção, mas em diferentes disposições da legislação doméstica. [...]."⁶⁴⁰

Se o *new approach* se presta a evitar a dupla tributação da renda, aparentemente não elimina a possibilidade de conflitos entre os Estados contratantes, principalmente se levarmos em conta a preferência dada pela OCDE ao "reenvio" dinâmico ao seu direito interno.

Além disso, como salienta Frank P. G. Pötgens, essa linha de entendimento tem sido criticada com base na leitura do item 2 do artigo 3º da Convenção Modelo, como a defendida por nós, de que ambos os Estados contratantes podem interpretar/aplicar a convenção fiscal.⁶⁴¹

Por outro lado, considerando o caráter não vinculante dos Comentários, principalmente em países não membros da organização, é possível que, mesmo em relação a conflitos de qualificação, o *new approach* enfrente resistências.

Essa discussão está relacionada aos debates sobre o alcance do termo "contexto" no artigo 3 (2) das Convenções Modelo. Se as discussões sobre a qualificação ocorrerem apenas nas situações em que houver um "reenvio" à legislação doméstica dos Estados contratantes, a menos que haja remissão, não haverá controvérsia quanto à qualificação.

640 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* 2000, p. C(23)-12 (Paris: OECD 2000). Ver, também: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017, p. 389 [Paragraph 32.5 of the Commentary on Articles 23A and 23B] (Paris: OECD 2017); Raffaele Russo, *O Tratamento Dispensado pela OCDE às Partnerships – Uma Análise Crítica* [Tradução Helena de Rezende Grabenweger & Luiz Fernando Mascaro], v. 4, *Revista de Direito Tributário Internacional*, p. 239 (São Paulo: Quartier Latin Out 2006).

641 Frank P. G. Pötgens, Article 15 (2) (b) of the *OECD Model: Problems Arising from the Residence Requirement for Certain Types of Employers*, *European Taxation*, p. 220 (Amsterdam: IBFD Jun-Jul 2002).

3. QUALIFICAÇÃO AUTÔNOMA

O professor Klaus Vogel sustenta que, para evitar os aspectos negativos dos mecanismos de solução de conflitos de qualificação, estes deveriam ser resolvidos por meio de uma qualificação autônoma, o que eliminaria a necessidade de “reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes. Eis sua lição:

“Dadas as falhas das três soluções possíveis acima, a **qualificação autônoma** parece ser a única solução sustentável. Isso implica o desenvolvimento e, onde já existente, o progresso contínuo em direção a uma **linguagem fiscal internacional** que substitua o uso linguístico nacional [...]. Na verdade, essa é a que melhor se adequa ao caráter do tratado como uma regra independente que se aplica a ambos os Estados, já que apenas a qualificação autônoma pode garantir a desejada **interpretação comum** dos termos do tratado.”⁶⁴²

Na opinião de Vogel, deve-se buscar, por meio de interpretação, uma qualificação autônoma mesmo nos casos em que o termo não esteja definido no tratado.⁶⁴³

No entanto, o próprio mestre alemão reconhece que, em alguns casos, o recurso ao direito interno dos Estados contratantes é inevitável,⁶⁴⁴ de modo que, para resolver conflitos de qualificação, “a **combinação de abordagens** pode funcionar melhor, sendo que a escolha do método depende do propósito da interpretação.”⁶⁴⁵

Assim, segundo Vogel, para as regras distributivas contidas nas convenções devem ser exauridas as possibilidades de uma qualificação autônoma, embora ele reconheça que “até que esse objetivo de desenvolvimento de uma **linguagem fiscal internacional** seja alcançado, será inevitável, pelo menos em alguns casos, recorrer ao direito do Estado que aplica o tratado (a *lex fori*) como última solução interpretativa”.⁶⁴⁶

⁶⁴² Klaus Vogel, *Introduction*, p. 58 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

⁶⁴³ Klaus Vogel, *Introduction*, p. 58 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

⁶⁴⁴ Klaus Vogel, *Introduction*, p. 59 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (Londres: Kluwer Law International 1997).

⁶⁴⁵ Klaus Vogel, *Introduction*, p. 59 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

⁶⁴⁶ Klaus Vogel, *Introduction*, p. 60 in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).

Partindo-se da noção de qualificação acima apresentada, deve-se dizer que a questão posta pelo Professor Vogel, como referente à qualificação autônoma no campo das convenções fiscais, nada tem a ver com a questão das qualificações, uma vez que, como aqui defendido, só se deve falar de conflitos de qualificação em situações que envolvam divergências entre os direitos internos dos Estados contratantes.

Em outras palavras, a solução proposta por Vogel é, na verdade, uma forma de se evitar os conflitos de qualificação, substituindo o “reenvio” ao direito interno dos Estados contratantes pela interpretação restrita da própria CDT.

Como afirma Alberto Xavier, “a qualificação autônoma, nada mais sendo do que uma ‘interpretação comum’, de conceitos formulados diversamente pelas ordens nacionais, à luz do contexto do tratado, não é uma solução para o problema da qualificação.”⁶⁴⁷

Assim, caso um dia seja alcançado o desiderato de se desenvolver uma linguagem fiscal internacional, as CDTs se tornarão suficientes como moldura textual, e o problema de qualificação e dos conflitos de qualificação será eliminado de uma vez por todas.

Michael Lang é um defensor da qualificação autônoma. Em sua opinião, o contexto no artigo 3 (2) das Convenções Modelo é basicamente equivalente à interpretação do termo considerando todos os cânones de interpretação. Sua posição é clara na seguinte passagem:

“O artigo 3º, item 2, da CM [*Convenção Modelo*] da OCDE confirma, assim, uma interpretação com base no contexto da convenção. Apenas quando essa interpretação falhar é que será admissível recorrer alternativamente ao direito nacional do Estado de aplicação. No entanto, a redação, o contexto das disposições, o objetivo e a finalidade, e a história da origem da convenção têm, sim, precedência. As disposições da convenção previstas no artigo 2º, item 2, da CM da OCDE priorizam esse “contexto” e, assim, confirmam a necessidade de uma interpretação semelhante à que também resulta dos princípios de interpretação do direito internacional. Tendo em conta o fato de não existir uma base jurídica segura para a aplicação direta do artigo 31 da CVDI, pode ser atribuído ao artigo 3º, item 2, da CM da OCDE o papel de eliminar essa lacuna.”⁶⁴⁸

647 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 168 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

648 Michael Lang, *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions*,

Com todo o respeito à posição de Michael Lang, ela basicamente deturpa o papel da CVDT na interpretação de tratados tributários e superestima a segurança jurídica conferida pela qualificação autônoma.

Sobre a aplicação da CVDT à interpretação de tratados tributários, a objeção de Lang é, em nossa visão, superficial. Depois de argumentar que os tratados celebrados antes da entrada em vigor da CVDT não deveriam vincular-se às suas disposições,⁶⁴⁹ ele aborda o fato de que a maioria dos internacionalistas atribui à CVDT o status de direito internacional consuetudinário.

Sua conclusão, então, é que, independentemente do que a CVDT estabelecer, o artigo 3 (2) das Convenções Modelo teria precedência. Segundo ele, “Mesmo com base nesse raciocínio, no entanto, ainda não é certo que as regras de interpretação da CVDT sejam relevantes para a interpretação das CDTs. Mesmo que as regras da CVDT fossem consideradas direito internacional consuetudinário, não seriam superiores a um tratado de direito internacional, como uma DTCDT. É indiscutível que os tratados de direito internacional podem regular de forma independente sua própria interpretação – mesmo em derrogação das disposições de interpretação da CVDT. Portanto, uma CDT específica e as disposições nela contidas podem ter precedência sobre outras regras de interpretação aplicáveis no direito internacional consuetudinário, assim como sobre outras regras de interpretação aplicáveis em um tratado de direito multilateral.”⁶⁵⁰

p. 187-188 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020). Também sustenta esta posição: Ramon Tomazela Santos, *Os Instrumentos Financeiros Híbridos à Luz dos Acordos de Bitributação*, p. 244-246 (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).

649 Michael Lang, *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions*, p. 177 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).

650 Michael Lang, *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions*, p. 179 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).

Há uma falha clara nesse argumento. Na verdade, ele se baseia em uma premissa que simplesmente não reflete a realidade, a de que as CDTs têm uma espécie de definição de “contexto” que difere da definição encontrada no CVDT. Isso simplesmente não é verdade.

De fato, as Convenções Modelo da OCDE e da ONU simplesmente não definem “contexto”. Pode-se até argumentar que, como um termo não definido, a própria palavra contexto precisaria receber uma definição de direito interno.

A única razão pela qual isso não é necessário é a CVDT. Ela atribui um significado especial à palavra “contexto”, que, a essa altura, é o direito internacional consuetudinário.

De qualquer forma, tentar estabelecer precedência entre a definição inexistente de “contexto” nas Convenções Modelo e a descrição de “contexto” na CVDT carece de justificativa teórica.

No entanto, a pior parte da teoria da qualificação autônoma é sua simplicidade exagerada. É quase ingênuo acreditar que intérpretes, considerando sua origem legal e cultural e adotando todos os cânones de interpretação, atribuiriam definições uniformes a termos convencionais de moldura aberta.

4. A TEORIA DO PROFESSOR ALBERTO XAVIER

Sobre a solução de conflitos de qualificação, o Professor Alberto Xavier afirma que “a correta interpretação dos tratados contra a dupla tributação conduz sempre à atribuição de uma *competência exclusiva* a um dos Estados, única solução que está de harmonia com o ‘objeto e finalidade’ desses tratados.”⁶⁵¹

Assim, Xavier argumenta, em termos muito próximos aos da teoria defendida por Avery Jones e consubstanciada no *new approach*, que o país da fonte dos rendimentos tem a competência qualificatória exclusiva no que tange aos “conceitos referentes ao *conceito-quadro*”,⁶⁵² de forma que, nesses casos, cabe ao país de residência acolher a qualifica-

651 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 170 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

652 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 171 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

ção feita pelo país da fonte e conceder alívio à bitributação conforme o artigo 23 da Convenção Modelo.⁶⁵³

Referindo-se aos pressupostos de aplicação das regras convencionais, Alberto Xavier defende a competência qualificatória exclusiva do Estado “com vocação *natural* para regular a situação, vocação essa que varia consoante o tipo de situação em causa (*lex situationis*).”⁶⁵⁴ Um exemplo apresentado pelo autor esclarece sua teoria.

Em um caso em que se discutisse a aplicação do tratado Brasil-Holanda a dois indivíduos que sustentassem ser residentes no Brasil e na Holanda, respectivamente, a legislação interna brasileira teria a vocação natural para determinar se o indivíduo era residente no Brasil, enquanto a holandesa seria responsável pela definição da residência na Holanda.⁶⁵⁵

Por fim, também haveria casos de competência qualificatória exclusiva do Estado de residência, no que diz respeito à aplicação do artigo 23 da Convenção Modelo. Nas palavras de Xavier:

“A nossa tese, ao invés, admite que o Estado da residência tem também, competência qualificatória exclusiva quanto às normas convencionais que lhe são especificamente dirigidas. E quais são essas normas? São precisamente aquelas que – inspiradas nos arts. 23 A e 23 B do Modelo OCDE – impõem ao Estado da residência a obrigação de adotar os “métodos” da isenção ou da imputação. Tenha-se presente que, nas hipóteses em que a convenção atribui competência tributária cumulativa ao Estado da residência e ao Estado da fonte, a este cabe a *tributação primária*, devendo o Estado da residência limitar-se a extrair as consequências dessa tributação, outorgando isenção ou crédito de imposto – *tributação secundária*.”⁶⁵⁶

Concordamos com o Professor Xavier que em algumas situações um dos Estados contratantes terá a essa **vocação natural** para aplicar o próprio direito interno. Da mesma forma, também parece correto afirmar que caberá ao país de residência interpretar/aplicar as regras contidas no artigo 23 da Convenção Modelo.

⁶⁵³ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 172 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

⁶⁵⁴ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 172-173 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

⁶⁵⁵ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 173 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

⁶⁵⁶ Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 175 (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).

Discordamos, todavia, como já assinalado anteriormente, da ideia de que o país da fonte tenha competência exclusiva para interpretar/aplicar os conceitos-quadro, e definir sua qualificação com base na sua legislação interna (quando ela for aplicável).

Por mais que se abra espaço para eventuais situações de dupla tributação ou dupla isenção, entendemos que, nesses casos, deve-se seguir a *lex fori* reconhecendo-se o direito de ambos os Estados contratantes de fazer o reenvio ao seu direito doméstico.

No caso da aplicação do direito doméstico do Estado da fonte levar a uma tributação distinta da esperada pelo país de residência, deverá o conflito ser resolvido por via do procedimento amigável.

Não podemos esquecer aqui do que já afirmamos no primeiro capítulo — há um princípio de não dupla tributação, e não uma **regra de não dupla tributação**. Por outras palavras, em algumas situações, a não dupla tributação pode revelar-se um objetivo inalcançável, o que torna inevitável a dupla incidência. Parece-nos, no entanto, que a dupla tributação não pode ser evitada por regimes que resultem em uma renúncia fiscal que não tenha sido acordada e entreguem ao país da fonte a possibilidade de alterar o que foi pactuado mediante alterações em sua legislação interna.

5. NOSSA POSIÇÃO SOBRE QUALIFICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Podemos resumir nossa posição sobre as qualificações nos tratados tributários da seguinte forma:

- Nosso ponto de partida é que o termo “contexto” nas CDTs deve ser interpretado conforme sua definição na CVDT. Portanto, o contexto é um termo restrito – como observado por Ian Sinclair – e designa o local onde o intérprete deve buscar a definição de um termo específico.
- Consequentemente, se o tratado não definir um termo, e uma definição não for encontrada em nenhum dos documentos do artigo 31 da CVDT, a remissão à legislação doméstica dos Estados contratantes será aplicada.
- Esse processo de “reenvio” não é equivalente à interpretação da disposição do tratado. Em outras palavras, o artigo 3 (2) das Convenções Modelo não é uma regra de interpretação.

- Finalmente, não há nada nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU que possa ser interpretado como a atribuição de uma competência qualificatória exclusiva a qualquer dos Estados contratantes. Em cada caso e em todos os casos, ambos os Estados contratantes poderão recorrer à sua legislação doméstica para definir termos não definidos no tratado.
- Entendemos que os Comentários da OCDE e da ONU às suas Convenções Modelo afirmam o contrário. No entanto, como não atribuímos efeito vinculante a tais documentos, não há razão para mudar essa posição em razão desses Comentários.
- Caso divergências nas definições internas dos Estados contratantes levem à dupla tributação, caberá aos mecanismos de solução de conflitos resolver a definição comum que será usada por eles.

6. CONCLUSÃO

À luz dos comentários anteriores, reiteramos que, neste trabalho, o vocábulo “qualificação” não é utilizado como sinônimo de subsunção do fato à norma; recusamos, portanto, a dissociação entre norma, fato e intérprete.

Assim, no campo do direito tributário internacional, entendemos que a qualificação ocorre exclusivamente nas situações em que haja o “reenvio” ao direito interno, conforme estabelecido no item 2 do artigo 3º das Convenções Modelo da OCDE e da ONU, ou seja, nas situações em que o tratado não contenha a definição de determinado termo, que deve, então, ser qualificado à luz do direito interno dos Estados contratantes.

Surge, então, o problema dos conflitos de qualificação, que ocorrem quando o direito interno das partes conduz a qualificações distintas.

Como sustentamos nas linhas acima, tais conflitos de qualificação devem ser solucionados amistosamente, por meio de procedimento amigável, e qualquer solução apriorística que conceda a um dos Estados contratantes competência qualificatória exclusiva deve ser rejeitada.

Em todo caso, é importante não confundir os conflitos de qualificação, decorrentes de divergências no direito interno dos Estados contratantes, com os conflitos de interpretação (relativos à interpretação de conceitos definidos na convenção) ou os relacionados à compreensão dos fatos envolvidos.

IX.

INTERPRETAÇÃO DO TRATADO TRIBUTÁRIO PÓS- BEPS E O AUMENTO DO MULTILATERALISMO

1. Introdução. 2. Interpretação de tratados multilaterais. 2.1. Aplicação da CVDT. 2.2. Elementos de interpretação. 2.2.1. Objetivos e princípios diferentes. 2.3. A não ser que o contexto exija outra interpretação. 3. A interpretação dos tratados bilaterais pós-BEPS. 4. A interação entre os tratados multilaterais e bilaterais. 5. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Existem duas tendências principais identificáveis na tributação internacional no século XXI: coordenação e multilateralismo. Esta é a era que os estudiosos das ciências sociais chamam de “sociedade de risco”.

O último meio século trouxe mudanças notáveis na dinâmica da vida das pessoas. De fato, pela primeira vez em nossa história, o desenvolvimento técnico-científico, bem como as adversidades do modelo socioeconômico vigente, coloca em risco a perpetuação de nosso modo de viver.

Por outro lado, como observou o estudioso espanhol Manuel Atienza, há um paradoxo: pela primeira vez na história, a humanidade possui conhecimentos e recursos para que todos tenham acesso a níveis básicos de educação, saúde, moradia e alimentação, sem ter atingido um estágio rudimentar de justiça social global.⁶⁵⁷ Como Anthony Giddens afirma:

“Ao prosseguir minha investigação sobre o caráter da modernidade, quero concentrar uma parte substancial da discussão em temas de *segurança versus perigo* e *confiança versus risco*. A modernidade, como todos que vivem nos últimos anos do século XX podem ver, é um fenômeno ambíguo. O desenvolvimento de instituições sociais modernas e sua disseminação mundial criaram oportunidades muito maiores para os seres humanos desfrutarem uma existência segura e gratificante do que qualquer tipo de sistema pré-moderno. Mas a modernidade também tem um lado sombrio, que se tornou muito aparente no século atual.”⁶⁵⁸

As transformações iniciadas no século passado e que continuam até agora trouxeram consigo o fenômeno conhecido como **modernização reflexiva**,⁶⁵⁹ que, nas palavras de Ulrich Beck, representa a “possibilidade de uma (auto) destruição criativa para toda uma época: a da sociedade industrial”. Como acrescenta o sociólogo alemão, “o ‘sujeito’

⁶⁵⁷ Manuel Atienza, *El Sentido del Derecho*, p. 20 (Barcelona: Ariel 2003).

⁶⁵⁸ Antony Giddens, *The Consequences of Modernity*, p. 7 (California: Stanford University Press 1990).

⁶⁵⁹ Como destacado por Eduardo C. B. Bittar, o nome desse momento histórico varia de autor para autor, sendo referido como modernidade reflexiva, pós-modernidade, supermodernidade etc. Ver: Eduardo C. B. Bittar, *O Direito na Pós-Modernidade*, p. 96-97 (Rio de Janeiro: Forense 2005).

dessa destruição criativa não é a revolução, não é a crise, mas a vitória da modernização ocidental.”⁶⁶⁰

Com a superação dos paradigmas da sociedade industrial por meio da modernização reflexiva, surge o conceito de **sociedade de risco**. Citando novamente Ulrich Beck, “designa um estágio da modernidade em que as ameaças produzidas até agora no caminho da sociedade industrial começam a predominar.”⁶⁶¹

Naturalmente, os riscos sempre estiveram presentes ao longo da história. No entanto, a sociedade de risco implica algo mais que o reconhecimento de que o ser humano se expõe a riscos naturais e sociais que ameaçam a continuidade de sua existência individual. A sociedade de risco traz consigo riscos que vão muito além da individualidade das pessoas, das comunidades locais e até dos países, devido à escala global dos riscos.

Por outro lado, os riscos presentes na sociedade de risco não são naturais, o que significa que resultam do desenvolvimento técnico, político, econômico etc., da própria humanidade e da forma como os seres humanos desempenham o papel de espécie predominante na Terra.

Conforme observado por Giddens, “um cético pode perguntar: há algo de novo aqui? A vida humana não foi sempre marcada pela contingência? O futuro não foi sempre aberto e problemático? A resposta é “sim” para cada uma dessas perguntas. Não é que nossas circunstâncias de vida hoje tenham se tornado menos previsíveis do que costumavam ser; ao contrário, as origens da imprevisibilidade mudaram. Muitas das incertezas que enfrentamos hoje foram criadas pelo próprio crescimento do conhecimento humano.”⁶⁶²

A sociedade industrial, desenvolvida sob a estrutura político-econômica do protoliberalismo, convivia com riscos sociais contro-

660 Ulrich Beck, *The Reinvention of Politics*, p. 2 in Ulrich Beck, Antony Giddens & Scott Lash (Eds.), *Reflexive Modernization* (California: Stanford University Press 1990). Ver, também: Antony Giddens, *The Consequences of Modernity*, p. 36-45 (California: Stanford University Press 1990).

661 Ulrich Beck, *The Reinvention of Politics*, p. 6 in Ulrich Beck, Antony Giddens & Scott Lash (Eds.), *Reflexive Modernization* (California: Stanford University Press 1990).

662 Anthony Giddens, *Risk, Trust, Reflexivity*, p. 185 in Ulrich Beck, Antony Giddens & Scott Lash (Eds.), *Reflexive Modernization* (California: Stanford University Press 1990).

láveis através da ação dos legisladores. Assim, a sociedade industrial encorajou a crença na infalibilidade dos legisladores na regulação das adversidades da vida.

A sociedade pós-moderna desafiou a crença nesse modelo. Em um primeiro momento, o surgimento de riscos financeiros que não podiam ser assumidos por pessoas físicas e precisavam ser compartilhados por toda a comunidade levou ao desenvolvimento do contrato de seguro, que tem como um de seus principais objetivos a assunção coletiva de perdas individuais que não podem ser suportadas pelos próprios indivíduos e empresas.

Na sociedade de risco, no entanto, os riscos coletivos transcendem os poderes de controle dos legisladores, ao mesmo tempo em que impedem que todos os indivíduos cubram seus custos por meio de contratos de seguro. Como destaca Willis Santiago Guerra Filho:

“O direito, assim como a ética, pode ser concebido como repositório de normas consagradas socialmente para orientação da conduta humana. Tal orientação, no entanto, pressupõe um conhecimento sobre as condições em que se dá a ação humana, conhecimento este que, em nossa sociedade, se espera que seja fornecido, basicamente, pela ciência. A crescente complexidade dessa sociedade, em ritmo vertiginoso, torna aqueles repositórios, assim como os conhecimentos acumulados no passado, em grande parte, obsoletos ou, no mínimo, insuficientes, na medida em que não oferecem soluções para os problemas radicalmente novos e complexos com os quais temos de lidar. São problemas desse tipo, aqueles decorrentes da intervenção do homem em seu meio natural, incluindo, aí, o próprio material genético que o constitui, dando ensejo ao surgimento de novas ramificações tanto da ciência, como do direito e da ética, a saber, a ecologia, o direito ambiental e a bioética.”⁶⁶³

Na sociedade de risco, estamos diante de riscos nucleares, o risco de depredação irreversível do meio ambiente, o risco de crises econômicas de proporções globais, como as que experimentamos em 2008, que levam ao empobrecimento global e à falência de Estados, o risco de drogas, o terrorismo e, infelizmente, o risco de pandemias globais.

O tema da sociedade de risco e seus efeitos é muito rico e apresenta diversos pontos de interseção com o direito e a regulamentação, entrelaçando-se com diversas áreas jurídicas, inclusive o direito tributário – nacional e internacional. Como aponta Ricardo Lobo Torres,

663 Willis Santiago Guerra Filho, *Epistemologia Sistemática para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global*, p. 587 in Heleno Taveira Torres (Ed.), *Direito Tributário Ambiental* (São Paulo: Malheiros 2005).

“A sociedade de risco é caracterizada por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.”⁶⁶⁴

Na minha opinião, o reconhecimento da natureza ambivalente da tributação é de grande importância.

De acordo com Zygmunt Bauman, “A ambivalência, a possibilidade de se atribuir a um objeto ou a um evento mais de uma categoria, é um distúrbio específico da linguagem: uma falha na função de nomeação (segregação) que a linguagem deve desempenhar. O principal sintoma do transtorno é o desconforto agudo que sentimos quando não conseguimos ler a situação corretamente e escolher entre ações alternativas.”⁶⁶⁵

Existem conexões relevantes entre a sociedade de risco e a tributação.

Em primeiro lugar, há uma estreita ligação entre a sociedade de risco pós-moderna e o financiamento público. Embora os países ocidentais tenham diferentes níveis de redes de proteção social, a essa altura é certo que o funcionamento de qualquer um desses países requer financiamento por meio da cobrança de tributos.⁶⁶⁶ Conforme observado por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein – que analisaram esse assunto de uma perspectiva americana:

“Os direitos dos americanos não são direitos divinos nem frutos da natureza; eles não são autoaplicáveis e não podem ser protegidos de forma confiável quando o governo está insolvente ou incapacitado; eles precisam não ser uma receita para o egoísmo irresponsável; eles não implicam que os indivíduos possam garantir a liberdade pessoal sem cooperação social; e não são reivindicações intransigentes.

Uma abordagem mais adequada dos direitos tem uma premissa desconcertantemente simples: as liberdades privadas têm custos públicos. Isso é verdade não apenas para o direito à Previdência Social, ao Medicare ou vale-refeição, mas também para o direito à propriedade privada, à liberdade de expressão, imunidade contra abuso policial, liberdade contratual, ao livre exercício da religião e, de fato, toda a gama de direitos característicos da tradição americana. Do ponto de vista das finanças públicas, todos os

664 Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, v. II, p. 177 (Rio de Janeiro: Renovar 2005).

665 Zygmunt Bauman, *Modernity and Ambivalence*, p. 1 (Cambridge: Polity Press 2007).

666 Tsilly Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, p. 17-19 (Cambridge: Cambridge University Press 2018).

direitos são licenças para os indivíduos buscarem seus propósitos conjuntos e separados, aproveitando-se de ativos coletivos que incluem uma parte desses ativos privados acumulados sob a proteção da comunidade.”⁶⁶⁷

A sociedade de risco requer uma nova abordagem do papel da tributação, que ainda é percebida por alguns autores como uma forma de expropriação ilegítima da propriedade privada, como se houvesse uma espécie de renda antes dos impostos, auferida em uma realidade paralela, sem Estado. No entanto, conforme observado por Liam Murphy e Thomas Nagel:

“Se há um tema dominante que permeia nossa discussão, é este: a propriedade privada é uma convenção legal, definida em parte pelo sistema tributário; portanto, o sistema tributário não pode ser avaliado olhando para seu impacto sobre a propriedade privada, concebida como algo que tenha existência e validade independentes. Os tributos devem ser avaliados como parte do sistema geral de direitos de propriedade que eles ajudaram a criar. Justiça ou injustiça na tributação só pode significar justiça ou injustiça no sistema de direitos e prerrogativas de propriedade que resultam de um regime tributário específico.

[...]

No caso dos tributos e da propriedade, a situação é mais complicada e pode ser até mais absurda. O sentimento de direito natural produzido por um senso irrefletido do que são de fato direitos de propriedade convencionalmente definidos pode encorajar a complacência sobre o status quo, como algo mais ou menos autojustificativo. Mas também pode dar origem a uma crítica ainda mais confusa ao sistema existente com base no fato de que ele viola os direitos de propriedade natural, quando, na verdade, esses direitos “naturais” são percepções errôneas das consequências legais do próprio sistema. **É ilegítimo apelar para uma linha de base de direitos de propriedade em, digamos, “renda antes dos impostos”, com o objetivo de avaliar as políticas tributárias, quando todos esses números são o produto de um sistema do qual os tributos são uma parte inextricável.** Não se pode justificar nem criticar um regime econômico tomando como norma independente algo que é, de fato, uma de suas consequências.”⁶⁶⁸ (destaque nosso)

Esses comentários de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, e Liam Murphy e Thomas Nagel destacam a ambivalência da tributação. Por

667 Stephen Holmes & Cass R. Sunstein, *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, p. 221 (New York: W. W. Norton & Company 1999) p. 221. Ver: Sergio André Rocha, *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*, p. 14-32 (3. Ed., Belo Horizonte: Casa do Direito 2024).

668 Liam Murphy & Thomas Nagel, *The Myth of Ownership*, p. 8-9 (Oxford: Oxford University Press 2002).

um lado, os tributos são fundamentais para o financiamento de qualquer Estado democrático. Como destacado por Ricardo Lobo Torres, os tributos são o preço da liberdade, no sentido de que os cidadãos pagam impostos para serem livres e fazerem suas escolhas de vida sem intervenção do governo. No entanto, os tributos também podem destruir a mesma liberdade que visam garantir.⁶⁶⁹

Isso significa que as crises fiscais não são apenas um problema econômico; elas põem em risco o próprio tecido da sociedade. O risco de falência do Estado prejudica a saúde, a educação, a cultura, a segurança social, entre outros bens. Além disso, prejudica a capacidade do Estado de proteger o meio ambiente, de regular a economia, criar empregos etc. Nenhum outro período como o presente provou que o Estado é a última linha de defesa das pessoas diante de situações terríveis e inesperadas, e como suas ações são financiadas principalmente por tributos.

Uma das ilusões que herdamos das gerações passadas é a noção de que os problemas que surgem na sociedade podem ser tratados e resolvidos por meio da promulgação de leis. No entanto, os problemas da sociedade de risco pós-moderna não podem ser resolvidos, eles só podem ser gerenciados.

Em outras palavras, é inútil imaginar que os problemas complexos do século XXI desaparecerão. Isso é tão verdadeiro para problemas como o terrorismo, o esgotamento ambiental e as pandemias quanto para questões como a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo.

Não se pode esperar um mundo livre de terrorismo, assim como um mundo livre de planejamento tributário é inimaginável. Por outro lado, a ambivalência da sociedade de risco põe em xeque certos objetivos. Por exemplo, a produção industrial chinesa é prejudicial ao meio ambiente e, ao mesmo tempo, é fundamental para manter os níveis atuais de desenvolvimento social e econômico em muitas nações, ou mesmo em todo o mundo. Quase não há tópicos difíceis unilaterais no mundo pós-moderno.

Como observado anteriormente, a mesma coisa pode-se afirmar sobre a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo.

669 Ver: Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação, Imunidades e Isonomia*, v. III, p. 1-6 (Rio de Janeiro: Renovar 1999).

No entanto, o planejamento fiscal agressivo, por exemplo, é um fenômeno ambíguo e ambivalente em si, pois parte dele é certamente consequência de uma concorrência fiscal prejudicial, o que é naturalmente paradoxal.

De fato, como apontam Hugh Ault, Wolfgang Schön e Stephen Shay, “o comportamento das MNE [empresas multinacionais] é apenas um lado da moeda”. A transferência internacional de lucros e a erosão da base tributável buscadas pelas grandes empresas seriam ineficazes sem os países que oferecem regras fiscais preferenciais, incluindo regimes fiscais baixos ou nulos para certos contribuintes ou categorias de rendimento e disposições benignas sobre a mensuração dos lucros.”⁶⁷⁰

A natureza ambígua dos problemas da sociedade de risco reforça a premissa de que só se pode pretender gerenciá-los, com o objetivo de reduzir suas externalidades negativas. No entanto, parece ingênuo, na melhor das hipóteses, imaginar que esses problemas simplesmente desaparecerão.

Uma das características dos problemas da sociedade de risco é que não podem ser totalmente gerenciados unilateralmente.

Em 26 de outubro de 2001, os Estados Unidos, a nação mais poderosa do mundo, promulgaram a Lei “Unindo e Fortalecendo a América, Fornecendo Ferramentas Apropriadas Necessárias para Interceptar e Obstruir o Terrorismo (“USA Patriot Act”) de 2001”. É uma lei de 132 páginas, elaborada em resposta aos ataques terroristas de 11 de setembro.

O “USA Patriot Act” suscitou várias questões e controvérsias quanto à violação das liberdades civis, internacionais e domésticas. Certamente não é nosso foco discutir os prós e contras dessa lei. No entanto, uma coisa é certa: ela não pôs fim ao terrorismo.

Nosso ponto aqui é que nenhuma nação, nem mesmo a mais poderosa do mundo, tem força para gerenciar sozinha os problemas complexos da sociedade de risco.

670 Hugh J. Ault, Wolfgang Schön & Stephen E. Shay, *Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform*, v. 68 (8), *Bulletin for International Taxation*, p. 276 (Amsterdam: IBFD 2014). Ver, também: Gemma Patón García, *Análisis de las Medidas Españolas Alineadas con el Plan de Acción BEPS: Desafíos en la Implementación e Incidencia en Latinoamérica*, p. 186 in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: Mexico 2015).

Provavelmente estamos vivendo um dos períodos mais tristes da história recente, testemunhando centenas de milhares de vidas perdidas. No entanto, não há país que possa promulgar uma lei para acabar com uma pandemia – seja ela atual ou futura.

Da mesma forma, a tributação de grandes empresas de tecnologia vem desafiando os países mais desenvolvidos do mundo há quase uma década. A única coisa que a ação unilateral conseguiu foi aumentar a incerteza e os conflitos.

Esses breves comentários levam a uma verdade simples: os problemas ultracomplexos da sociedade de risco **não podem ser totalmente gerenciados de forma unilateral.**

Esse fato acrescenta complexidade a problemas já complexos, uma vez que sua gestão requer elevada **transparência, cooperação e coordenação.**

No entanto, há um aspecto importante que deve ser destacado: nem todos os países têm o mesmo nível de exposição aos problemas da sociedade de risco.

De fato, os problemas da sociedade de risco não afetam todos os países da mesma forma. Claro que existem problemas que podem afetar a todos na Terra, como o esgotamento do meio ambiente e o aquecimento global. O mesmo raciocínio vale para as consequências de uma pandemia global. No entanto, mesmo nesses casos, os impactos atuais desses problemas não são percebidos da mesma forma em todos os lugares.

Há áreas em que o impacto desigual dos problemas sociais de risco é ainda mais evidente. Por exemplo, embora todos os seres humanos devam ser moralmente afetados pelo terrorismo, é difícil afirmar que todos os países enfrentam o mesmo problema. Um país como o Brasil, por exemplo, quase não tem problemas de terrorismo, tanto internacional quanto doméstico.

Este é um tópico muito relevante. Pode-se concordar que algum nível de multilateralismo e de coordenação é necessário na guerra contra o terror. No entanto, também há consenso provável de que as preocupações dos Estados Unidos, da Europa e de Israel com essa questão são muito mais importantes do que as do Brasil ou do Chile.

Considerando esses breves comentários, suponha que, como consequência de uma “iniciativa multilateral”, os Estados Unidos liderem uma reação global ao terrorismo que exija que todos os países invis-

tam na mesma infraestrutura para combater o terror, mesmo aqueles países onde o terrorismo nem sequer é um problema. Isso faria algum sentido?

O fato do terrorismo ser um problema típico da sociedade de risco não o torna universal nem uniformemente distribuído.

Parece que isso também ocorre com a erosão da base tributária e a transferência de lucros (BEPS). É provável que a maioria dos países tenha problemas com o BEPS. No entanto, é muito improvável que todos os países tenham o mesmo nível de problemas de BEPS. Da mesma forma, também é improvável que países desenvolvidos e emergentes tenham a mesma extensão de problemas de BEPS.

Assim como no exemplo da guerra ao terror, não seria razoável imaginar uma única solução para combater o BEPS aplicável a todos os países.

O mesmo argumento pode ser aplicado às implicações fiscais da digitalização da economia ou da criação de níveis mínimos de tributos. Não há indicação de que todos os países tenham o mesmo tipo de problemas fiscais devido à digitalização da economia, ou que todos precisem implementar o tipo de legislação do pilar 2.

Portanto, não se pode esperar que um multilateralismo único beneficie igualmente todos os países. Além disso, parece totalmente falso argumentar que todos os países precisam dedicar o mesmo nível de esforço para encontrar soluções globais para problemas que talvez nem existam.

Os problemas típicos da sociedade de risco exigem um esforço combinado dos países e das instituições internacionais – e nacionais – para buscar soluções. Em outras palavras, essa solução, na maioria das vezes, será um esforço multilateral, em vez de um esforço isolado. Como aponta Yariv Brauner, “os países, mesmo aqueles com as economias mais fortes, não são poderosos o suficiente para aplicar satisfatoriamente suas leis tributárias de acordo com o atual regime tributário.”⁶⁷¹

As reivindicações para a proteção da chamada “parcela justa de tributos” de cada país tornaram-se cada vez mais estridentes. Primeiro, houve um movimento decisivo em direção à transparência fiscal – principalmente por meio do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais – e, depois, à criação e desen-

⁶⁷¹ Yariv Brauner, *What the BEPS?*, v. 16 (2), *Florida Tax Review*, p. 59 (Florida: Florida Tax Review 2014).

volvimento do Projeto de Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros da OCDE/G-20 (BEPS).

Por se tratar de um problema típico da sociedade de risco, marcado pela ambivalência e pela complexidade,⁶⁷² é natural que a busca por uma solução global ampla só possa ser multilateral, o que exige uma mudança na perspectiva da tributação internacional.

De fato, embora o primeiro tratado internacional para evitar a dupla tributação tenha sido concluído em 1899 entre a Prússia e o Império Austro-Húngaro,⁶⁷³ foi somente após o fim da Primeira Guerra Mundial que esforços mais decisivos para o desenvolvimento da tributação internacional foram concebidos no âmbito da Liga das Nações. Isso resultou no primeiro modelo de convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda, publicado em 1928.⁶⁷⁴

O *International Tax Regime*⁶⁷⁵ inaugurado em 1928, tinha como características fundamentais o bilateralismo e a competição entre vários países. Esse regime prevaleceu, basicamente inalterado e incontestado, até o século XXI, quando a concorrência fiscal prejudicial e, especialmente, a economia digital o tornaram obsoleto.

A abordagem multilateral no campo do direito tributário internacional sempre foi considerada secundária em relação ao bilateralismo. No entanto, o cenário mudou recentemente, com a percepção de que alguns problemas da tributação internacional contemporânea só podem ser satisfatoriamente endereçados numa perspectiva multilate-

672 Ver: Sergio André Rocha, *Tributação Internacional*, p. 16-21 (São Paulo: Quartier Latin 2013).

673 Ver: Sunita Jogarajan, *Prelúdio da Rede Internacional de Tratados Tributários: 1815-1914 Primeiros Tratados Fiscais e as Condições de Ação*, p. 12 (Oxford: *Oxford Journal of Legal Studies* 2011); Christian Freiherr von Roenne, *O Começo - Os Primeiros Tratados Fiscais*, p. 24-26 em Thomas Ecker & Gernot Ressler (Eds.), *História dos Tratados Fiscais* (Wien: Linde 2011).

674 Sobre esse tema, ver: Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 1-4 (The Netherlands: Kluwer 2009).

675 Reuven Avi-Yonah sustenta que há um *International Tax Regime* que teria como consequência prática o fato de “que os países não são livres para adotar quaisquer regras tributárias internacionais que desejarem, mas operam no contexto do regime, que muda da mesma forma que o direito internacional muda ao longo do tempo.” Reuven Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, p. 1 (Cambridge: Cambridge University Press 2007).

ral.⁶⁷⁶ Note-se que isso não significa que a abordagem bilateral esteja ultrapassada. O que isso significa é que alguns dos problemas atuais na tributação internacional exigem uma abordagem mais colaborativa/multilateral.⁶⁷⁷

A primeira grande iniciativa multilateral no campo da tributação internacional insere-se no contexto da transparência e da troca de informações para fins fiscais: a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal. Tornou-se a pedra angular do sistema internacional de transparência e de algumas ações do Projeto BEPS.⁶⁷⁸ Essa tendência não foi negligenciada por Pasquale Pistone. De acordo com ele:

“Da perspectiva jurídica, o bilateralismo formal na assistência mútua em matéria tributária, conforme previsto pelos artigos 26 e 27 dos tratados tributários, está gradualmente se tornando obsoleto. Desde 2009, qualquer inconsistência com os padrões internacionalmente acordados de transparência fiscal expõe o Estado à oposição de uma parcela significativamente maior da comunidade global no contexto do fórum para a transparência fiscal. Com efeito, os Estados perderam o seu poder de negociar o conteúdo dessa parte dos seus tratados bilaterais. Nessas circunstâncias, já não faz sentido manter a assistência mútua regulada em nível bilateral através de tratados cujas cláusulas estão a tornar-se homogêneas quanto à sua re-

676 Ver: Juan Zornoza Pérez, *Multilateralism in international taxation*, p. 317 in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).

677 Como Allison Christians destaca, “O multilateralismo na tributação é difícil porque os países estão em posições econômicas diferentes, mas é exatamente por isso que chegar a uma solução baseada em princípios requer um processo trabalhoso que envolve ampla participação e contestação duradoura. Por um século, unilateralismo e bilateralismo tentaram facilitar os poderes tributários nacionais de uma maneira equitativa, eficiente ou administrável, e falharam. O resultado contemporâneo é a crescente desconfiança na governança tributária e o ceticismo sobre as motivações subjacentes dos formuladores de políticas tributárias. Evitar o multilateralismo, continuando a restringir o debate e a controlar o consenso, prolonga esse status quo e coloca em risco o poder de tributar com autonomia em todo o mundo.” Allison Christians, *BEPS and the Power to Tax*, p. 27 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017).

678 Ver: Sergio André Rocha, *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*, p. 113-115 (São Paulo: Quartier Latin 2015).

dação e escopo. Isso explica por que mais Estados aderem a instrumentos jurídicos multilaterais sobre assistência mútua [...].”⁶⁷⁹

O Projeto BEPS da OCDE/G-20 acentuou ainda mais a natureza multilateral da tributação internacional atual. Como já foi apontado, nenhum Estado pode superar unilateralmente os desafios relacionados à prevenção da evasão fiscal internacional e do planejamento tributário agressivo. Isso reforça a abordagem multilateral do direito tributário internacional – não em substituição ao bilateralismo, mas em adição a ele. Yariv Brauner apoia essa abordagem afirmando que “O cerne dessa percepção é o entendimento de que ações descoordenadas de direito interno nunca podem ter sucesso (exceto por acaso), independentemente de seu conteúdo. A interdependência entre os participantes do mercado global exige, por conseguinte, colaboração.”⁶⁸⁰

O princípio da cooperação é crucial.⁶⁸¹ Nas palavras de Heleno Taveira Tôrres, “a cooperação entre as administrações tributárias corresponde à estrutura das relações em nível internacional desenvolvidas não apenas para tornar mais eficaz a determinação das situações tributáveis, particularmente quanto às atividades transnacionais, mas também para outras diversas possibilidades, inclusive para efeito de cumprimento de decisões em matéria tributária, permitindo uma melhor compatibilidade e a redução de eventuais conflitos.”⁶⁸²

Embora os Estados disputem receitas fiscais, são forçados a cooperar para, de forma conjunta e coordenada, superar os desafios atuais da tributação internacional.

É importante destacar que, com base nos objetivos dos países no campo da tributação internacional, não há evidências de que medidas unilaterais não sejam mais possíveis, pelo menos em parte e em determinados tópicos.

679 Pasquale Pistone, *Coordinating the Action of Regional and Global Players During the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, v. 6, p. 3-4 (Amsterdam: IBFD 2014).

680 Yariv Brauner, *BEPS: An Interim Evaluation*, v. 6, p. 13 (Amsterdam: IBFD 2014).

681 Sergio André Rocha, *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*, p. 62-67 (São Paulo: Quartier Latin 2015). Ver, também: Maria Odete Batista de Oliveira, *O Intercâmbio de informação: Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, p. 94 (Coimbra: Almedina 2012).

682 Heleno Taveira Tôrres, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, p. 665 (2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).

De fato, a percepção de que aderir a uma só forma de multilateralismo é a única maneira de um país defender seus interesses econômicos e políticos parece tendenciosa. É provavelmente outro exemplo de exportação de problemas do Norte global, que são automaticamente considerados presentes em todo o mundo.

É importante ressaltar que “unilateral” não é igual a “isolado”. O que estou defendendo é que os países devem ter margem de manobra para adotar um multilateralismo *ad hoc* sempre que possível.

No entanto, é um fato que o multilateralismo e, consequentemente, os tratados multilaterais parecem ter vindo para ficar. Como refere Rita Calçada Pires, “o multilateralismo é um caminho para alcançar uma coordenação fiscal internacional mais ampla e permitir uma forma mais fácil e eficiente de melhorar os padrões fiscais internacionais por meio dos tratados fiscais bilaterais já existentes e das suas regras – nada mais.”⁶⁸³

Nesse contexto, a abordagem multilateral em discussão e o surgimento de convenções multilaterais levantam a questão de saber se esses tratados estão vinculados a uma teoria de interpretação distinta. A interpretação das convenções multilaterais difere daquela discutida nos capítulos anteriores?

2. INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS MULTILATERAIS

Não existe uma teoria específica de interpretação aplicável a tratados multilaterais. Portanto, podemos afirmar que a estrutura apresentada nos capítulos 4 e 5 desse livro se aplicará à interpretação das convenções multilaterais.

2.1. APLICAÇÃO DA CVDT

De acordo com o artigo 2º, item 1, “a” da CVDT, “‘tratado’ significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denomi-

683 Rita Calçada Pires, *Multilateralism, Multilateralism, Who is Sovereign After All? Tax Sovereignty after BEPS Multilateral Instrument*, p. 31 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

nação específica”. Não há diferença ontológica entre tratados bilaterais e multilaterais.

É verdade que a CVDT estabelece várias disposições específicas sobre tratados multilaterais (por exemplo, o artigo 40, que trata da alteração de tratados multilaterais; o artigo 41, que regula os acordos para modificar tratados multilaterais apenas entre algumas das partes; o artigo 55, que trata da redução do número de partes de um tratado multilateral abaixo do número necessário para sua entrada em vigor, entre outros).⁶⁸⁴

No entanto, os tratados multilaterais estão sujeitos às disposições da CVDT como qualquer outro tratado. Como aponta Natalie Bravo, “a Convenção de Viena não distingue entre tratados bilaterais ou multilaterais, nem estabelece hierarquia entre tratados bilaterais e multilaterais, nem diferencia entre tratados contratuais (geralmente associados a tratados bilaterais) e tratados legislativos (geralmente associados a tratados multilaterais). Por essa razão, os tratados bilaterais são simplesmente definidos como acordos celebrados entre dois Estados regidos pelo direito internacional, e os tratados multilaterais, como acordos celebrados entre três ou mais Estados regidos pelo direito internacional. Os tratados bilaterais e os multilaterais não se excluem; na verdade, muitas vezes coexistem em um único regime.”⁶⁸⁵

2.2. ELEMENTOS DE INTERPRETAÇÃO

De acordo com a posição da seção anterior, todos os cânones de interpretação aplicam-se à interpretação de convenções multilaterais. Da mesma forma, as disposições dos artigos 31 a 33 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados também se aplicam a elas. No entanto, se os cânones de interpretação são os mesmos em abstrato, não o são quando os tratados fiscais multilaterais são comparados aos tratados fiscais bilaterais. A principal diferença entre essas convenções tributárias internacionais está relacionada aos seus propósitos e aos princípios orientadores.

684 Sobre esse tema, ver: Vanessa Arruda Ferreira, *The Multilateral Convention from a Public International Law Perspective*, p. 65-70 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

685 Natalie Bravo, *Is the Multilateral Instrument Really Multilateral?*, p. 93 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

2.2.1. OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DIFERENTES

É correto supor que cada tipo de tratado tem objetivos e metas próprios. Como descrevemos no capítulo 2, as convenções fiscais bilaterais têm como um de seus principais objetivos a repartição, entre os países, do direito de tributar e a prevenção da dupla tributação. Esses podem não ser os objetivos de um tratado tributário multilateral.

Se tivermos em conta a **Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária**, por exemplo, verificaremos que seus objetivos se relacionam à evasão fiscal e ao planejamento fiscal agressivo, enquanto seu princípio orientador é o da cooperação. As seguintes passagens do preâmbulo desse tratado nos dão uma boa ideia de seus principais objetivos:

“Considerando que o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços – conquanto largamente benéfico em si mesmo – veio aumentar as possibilidades de elisão e evasão fiscal, exigindo assim uma cooperação crescente entre as autoridades tributárias; Congratulando-se com todos os esforços desenvolvidos ao longo dos últimos anos, em nível internacional, quer a título bilateral quer a título multilateral para combater a evasão e elisão fiscais;

Considerando a necessidade da coordenação de esforços entre os Estados no sentido de incentivar todas as formas de assistência administrativa em matéria de tributos de qualquer espécie, assegurando ao mesmo tempo a proteção adequada dos direitos dos contribuintes;

Reconhecendo que a cooperação internacional pode desempenhar um papel importante, na medida em que facilita a correta determinação das obrigações tributárias e contribui para que os direitos do contribuinte sejam respeitados;

Considerando que os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações, devem ser reconhecidos em todos os Estados como aplicáveis em matéria tributária, e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses dos contribuintes, inclusive quanto à proteção adequada contra a discriminação e a dupla tributação;

Convencidos, pois, de que os Estados devem tomar medidas ou prestar informações, tendo em conta a necessidade de proteger o sigilo das informações, e bem assim os instrumentos internacionais relativos à proteção da privacidade e ao fluxo de dados de caráter pessoal;

Considerando que surgiu um novo ambiente de cooperação e que é desejável dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número de Estados se beneficie do novo ambiente de cooperação e, ao mesmo tempo, implemente os padrões internacionais mais elevados de cooperação no campo tributário; [...].”

Como salienta Tulio Rosembuj, “a elisão e a evasão fiscais, tal como no direito comunitário, são o foco do acordo: a crescente cooperação entre as administrações fiscais para combater os atos fiscais lesivos, garantindo uma proteção adequada dos direitos dos contribuintes. Em especial, a proteção da privacidade e do fluxo de dados pessoais.”⁶⁸⁶

Portanto, o principal objetivo desse tratado é permitir que os Estados apliquem suas disposições tributárias domésticas em toda a extensão, considerando a proteção da confidencialidade das informações do contribuinte.

Destarte, a interpretação desse tratado tem pontos de partida distintos em relação a uma convenção bilateral. Embora a prevenção de abusos, a cooperação e a transparência também sejam relevantes nas convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, quando se trata da Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária, elas são o foco principal.

Outro tratado multilateral relevante em matéria fiscal internacional é a **Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Fiscais para Prevenir o BEPS**, também denominada Instrumento Multilateral (MLI),⁶⁸⁷ à qual 107 países já aderiram e que foi assinada pelo Brasil em 20 de outubro de 2025, embora ainda esteja pendente de ratificação pelo Congresso Nacional.⁶⁸⁸

686 Tulio Rosembuj, *Intercambio Internacional de Información Tributaria*, p. 38 (Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona 2004). Ver, também: Xavier Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters* (Cheltenham: Edward Elgar Publishing 2015); Sergio André Rocha, *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais* p. 113-119 (São Paulo: Quartier Latin 2015).

687 Para uma análise estrutural deste tratado multilateral, ver: Ramon Tomazela Santos, *The Framework of the Multilateral Instrument*, p. 143-165 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021). Para uma análise sobre a implementação deste tratado entre jurisdições, ver: Natalia Pushkareva, *A Cross-Jurisdictional Analysis of MLI Implementation to Date*, p. 207-240 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

688 Ver: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/outubro/brasil-adere-a-convencao-multilateral-da-ocde-para-prevenir-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros> (acesso em 27.10.2025) Para consultar a lista provisória de notificações e reservas do Brasil no momento da assinatura da MLI, ver: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-position-brazil.pdf> (acesso 27 Outubro 2025).

No início deste capítulo, apontamos que os problemas próprios da sociedade de risco dificilmente são resolvidos por medidas unilaterais ou bilaterais. Portanto, não é surpresa que a última ação do Projeto BEPS seja dedicada ao desenvolvimento de um instrumento multilateral para modificar tratados bilaterais.⁶⁸⁹

A premissa da Ação 15 – de que os tratados bilaterais não foram criados para neutralizar o BEPS – parece plenamente precisa. Com efeito, não é incomum que o uso de tratados fiscais seja a fonte de um planejamento tributário agressivo.⁶⁹⁰ Confiar na renegociação de milhares de tratados bilaterais e esperar um resultado razoavelmente uniforme dessa renegociação é o mesmo que permitir que o projeto fracasse.⁶⁹¹

De acordo com o relatório da Ação 15, as seguintes medidas são de natureza multilateral:

- Multilateral MAP
- Abordar estruturas de dupla residência
- Abordar as entidades transparentes no contexto de instrumentos híbridos assimétricos
- Abordar casos “triangulares” envolvendo EPs em terceiros países
- Lidar com o abuso de tratados.⁶⁹²

O preâmbulo da MLI nos dá mais informações sobre seus objetivos e princípios orientadores:

“Reconhecendo que os governos perdem receitas substanciais do imposto corporativo das pessoas jurídicas devido ao planejamento fiscal internacional agressivo que tem o efeito de transferir artificialmente os lucros para locais onde estão sujeitos a não tributação ou a tributação reduzida; Conscientes de que a erosão da base tributável e a transferência de lucros (a seguir designadas por “BEPS”) constituem uma questão premente não só para os países industrializados, mas também para as economias emergentes e os países em desenvolvimento;

689 Caio Takano, *Ação 15 do Projeto BEPS e os Desafios do Multilateralismo*, V. II, p. 275 in Marcus Lívio Gomes & Luís Eduardo Schoueri (Eds.), *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).

690 OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, p. 15 (Paris: OECD 2015).

691 Ver: Nathalie Bravo, *The Proposal for a Multilateral Tax instrument for Updating Tax Treaties*, p. 328-329 Michael Lang, et. al. (Eds.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposal to Revise the OECD Model Convention* (Wien: Linde 2016).

692 OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, p. 24-25 (Paris: OECD 2015).

Reconhecendo a importância de assegurar que os lucros sejam tributados onde são desenvolvidas as atividades econômicas substantivas que geram esses lucros e onde o valor é criado;

Acolhendo com satisfação o pacote de medidas desenvolvido no âmbito do projeto BEPS da OCDE/G20 (doravante denominado “pacote BEPS da OCDE/G20”);

Observando que o pacote BEPS da OCDE/G20 incluiu medidas relacionadas a tratados fiscais para lidar com certos instrumentos híbridos assimétricos, prevenir abusos de tratados, abordar a evasão artificial do status de estabelecimento estável e melhorar a resolução de disputas;

Conscientes da necessidade de assegurar uma aplicação rápida, coordenada e coerente das medidas BEPS relacionadas com tratados num contexto multilateral;

Observando a necessidade de assegurar que as convenções existentes para evitar a dupla tributação sobre a renda sejam interpretadas de forma a eliminar a dupla tributação com relação aos impostos abrangidos por essas convenções, sem criar oportunidades de não tributação ou de redução da tributação por meio de evasão ou elisão fiscal (inclusive por meio de acordos de *treaty-shopping* destinados a obter isenções previstas nessas convenções em benefício indireto de residentes em terceiras jurisdições);

Reconhecendo a necessidade de um mecanismo eficaz para implementar as alterações acordadas de forma sincronizada e eficiente em toda a rede de convenções para evitar a dupla tributação do rendimento existentes sem ter que renegociar bilateralmente cada uma dessas convenções; [...]”

Essa convenção também coloca no centro do cenário tributário internacional a luta contra o **planejamento tributário agressivo**.

Embora o conceito de planejamento fiscal agressivo seja fundamental para o projeto BEPS, nem o plano de ação BEPS, nem quaisquer dos resultados e projetos de discussão das ações BEPS fornecem uma definição de planejamento fiscal agressivo.

No glossário incluído em seu “Estudo sobre o Papel dos Intermediários Fiscais” de 2008, a OCDE apresentou uma definição um pouco mais clara de planejamento tributário agressivo.

“Planejamento tributário agressivo. Isso se refere a duas áreas de preocupação para os órgãos fiscais:

Planejamento envolvendo uma posição tributária sustentável, mas com consequências não intencionais e inesperadas na receita tributária. As preocupações dos órgãos fiscais se relacionam com o risco de a legislação fiscal ser utilizada de forma abusiva para alcançar resultados não previstos pelos legisladores. Isso é exacerbado pelo período geralmente longo entre a criação e venda dos esquemas e a descoberta pelos órgãos fiscais, e a promulgação da legislação corretiva.

Assumir uma posição fiscal favorável ao contribuinte sem revelar abertamente que há incerteza sobre a legalidade de elementos significativos na declaração de imposto. As preocupações dos órgãos fiscais estão relacionadas ao risco de os contribuintes não divulgarem sua opinião sobre a incerteza ou o risco assumido em relação às áreas cinzentas da lei (às vezes, nem os órgãos fiscais concordam que a lei está em dúvida).⁶⁹³ (Destaque nosso)

Ao revisar este relatório da OCDE, a autora Marta Caldas caracterizou o escopo do conceito de planejamento tributário “agressivo”, para incluir situações em que não são identificados vestígios de artificialidade ou abuso. Nas suas palavras, “No nível da OCDE, no Estudo sobre o Papel dos Intermediários Fiscais, um Relatório da OCDE de 2008, por exemplo, o planejamento fiscal agressivo é precisamente delimitado, por uma das suas linhas de pesquisa, como um planejamento que envolve uma situação fiscal legítima, mas com **consequências inesperadas** sobre as receitas fiscais, em que o acesso à informação é entendido como um instrumento fundamental para a boa governança fiscal, que não só permitirá às administrações fiscais reduzir os custos administrativos com as auditorias, mas **também permitirá que os legisladores fiscais corrijam incoerências nas regras fiscais geradas involuntariamente.**”⁶⁹⁴ (Destques no original)

Essa “definição” da OCDE foi criticada por Philip Baker, que argumentou que ela “sugere que o foco da preocupação da OCDE em relação ao planejamento tributário agressivo está relacionado a esquemas ou arranjos que alcançam um resultado não previsto pelos legisladores ou que dependem de uma posição tributária incerta. Francamente, essa não é uma abordagem particularmente útil para identificar o planejamento tributário agressivo. A primeira etapa baseia-se na compreensão do que foi e do que não foi previsto pelos legisladores: em muitos casos, o legislador não tem uma ideia clara do que deseja alcançar com a legislação tributária, nem deixa claras suas intenções de forma a fornecer uma orientação útil aos contribuintes. A segunda parte da definição não dá uma indicação clara do grau de incerteza na situação fiscal.”⁶⁹⁵

A crítica de Philip Baker à definição transcrita anteriormente vai direto ao ponto. Parece razoável afirmar que a OCDE não tem uma definição clara de planejamento fiscal agressivo. No entanto, é justo

⁶⁹³ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, p. 87 (Paris: OECD 2008).

⁶⁹⁴ Marta Caldas, *O Conceito de Planejamento Fiscal Agressivo*, p. 119 (Lisboa: Almedina 2015).

⁶⁹⁵ Philip Baker, *The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes*, v. 43 (1), *Intertax*, p. 86 (Amsterdam: Kluwer 2015).

dizer que ele inclui pelo menos duas situações: (i) o chamado planejamento tributário abusivo, em que o contribuinte utiliza uma estrutura ou transação artificial para alcançar um efeito tributário mais vantajoso; e (ii) situações em que não é identificada artificialidade, mas entende-se que o contribuinte recebe uma vantagem fiscal não intencional – no sentido de um efeito fiscal que não foi intencionalmente previsto pela lei.

É essa noção ampla de planejamento tributário agressivo e a necessidade de combatê-la que servem de objetivo principal da MLI.

Quando comentamos os objetivos dos tratados de dupla tributação no segundo capítulo, mencionamos que evitar a dupla não tributação não é um objetivo *em si* de tais tratados. No entanto, sobre esse tratado multilateral, podemos afirmar o contrário. Evitar a dupla não tributação é definitivamente um dos seus objetivos.

Com esses comentários em mente, nossa posição é de que os tratados multilaterais estão sujeitos à mesma teoria e aos mesmos padrões de interpretação comentados nos capítulos 5 e 7. No entanto, naturalmente, têm seus próprios objetivos e princípios, que deverão ser levados em consideração pelo intérprete.

2.3. A NÃO SER QUE O CONTEXTO EXIJA OUTRA INTERPRETAÇÃO

É interessante notar que tanto a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária quanto a MLI incluem uma redação semelhante à do artigo 3 (2) das Convenções-Modelo da OCDE e da ONU, como segue:

Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária

“Artigo 3 (2). Para efeitos da aplicação da Convenção por uma Parte, qualquer expressão não definida na Convenção terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído pela legislação dessa Parte relativa aos tributos a que a Convenção se aplica.”

Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Fiscais para Prevenir o BEPS (MLI)

“Artigo 2 (2). No que diz respeito à aplicação da presente Convenção a qualquer momento por uma Parte, qualquer termo não definido na presente Convenção terá, a não ser que o contexto exija outra interpretação, o significado que lhe for atribuído naquele momento no Acordo sobre Impostos Abrangidos.”

O uso do critério “a menos que o contexto exija outra interpretação” nessas convenções deixa claro que esse é o padrão para a definição dos termos que não estão definidos no tratado.

Há uma diferença relevante entre as remissões previstas em cada um desses tratados. Enquanto, na Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, o “reenvio” é para a lei interna do país que aplica a convenção, na MLI faz-se referência ao “acordo sobre impostos abrangidos”, definido como “um acordo para evitar a dupla tributação da renda”.

É interessante imaginar qual seria a solução em um caso em que o termo também não esteja definido no “acordo sobre impostos abrangidos”. Nessa situação, aplicar-se-ia o artigo 3 (2) dessa Convenção e, por conseguinte, teríamos uma remissão dentro de uma remissão? Essa parece ser a melhor interpretação dessa disposição.

Como mencionamos anteriormente, citando Richard Resch, nos casos em que se aplica o artigo 3 (2), o significado da legislação doméstica torna-se uma definição autorizada pelo tratado, uma vez que seu uso é estabelecido pelo próprio tratado. Portanto, essa disposição da MLI pode suscitar discussões interessantes sobre o “reenvio” ao direito interno. Se um termo não estiver definido, a remissão será feita ao “acordo sobre impostos abrangidos”. No entanto, se esta última convenção também não incluir a definição, mas contiver o artigo 3 (2), a definição será procurada na legislação doméstica dos Estados contratantes, a menos que o contexto exija outra interpretação ou haja uma definição no MAP.

Essa posição foi também defendida por Vanessa Arruda Ferreira da seguinte forma:

“[...] Isso significa que, se o termo não estiver definido na Convenção Multilateral, deve-se verificar o significado do termo no acordo de impostos relevante e manter esse significado na Convenção Multilateral, a menos que o contexto exija outra interpretação. No entanto, se o tratado sobre impostos abrangidos não contiver uma definição, mas contiver o termo, o significado a utilizar é o da legislação nacional aplicável, em resultado do artigo 3 (2), do tratado sobre impostos abrangidos, salvo se o contexto exigir interpretação diferente. Se o termo em questão não for utilizado no tratado sobre impostos abrangidos, não pode haver qualquer referência à

legislação interna e, em vez disso, o significado deve ser determinado com base nas regras gerais de interpretação da Convenção de Viena.”⁶⁹⁶

Esse é um caso interessante de “reenvio” dentro de outro “reenvio”. Se o intérprete for até o nível da legislação doméstica dos Estados contratantes e ainda não houver definição, então, como dito no capítulo 7, será o caso de uma definição autônoma.

De qualquer forma, nossa posição em relação à interpretação dessa expressão nesses tratados é a mesma que apresentamos sobre o artigo 3 (2) da OCDE e as Convenções Modelo da ONU. O termo contexto tem um significado especial, estabelecido na CVDT.

696 Vanessa Arruda Ferreira, *The Multilateral Convention from a Public International Law Perspective*, p. 82 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021). Esta posição se encontra no relatório da OCDE *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, como se segue: “37. Este parágrafo [parágrafo 2 do artigo 2] estabelece uma regra geral de interpretação para os termos usados na Convenção, mas não definidos por ela. Qualquer termo não definido na Convenção terá, a menos que o contexto exija outra interpretação, o significado que tem sob o relevante Acordo sobre Impostos Abrangidos no momento em que a Convenção estiver sendo aplicada. 38. No que diz respeito a um termo não explicitamente definido na Convenção ou no relevante Acordo sobre Impostos Abrangidos, os Acordos sobre Impostos Abrangidos geralmente preveem que qualquer termo não definido deve, a menos que o contexto exija outra interpretação, ter o significado que tem no momento em que o Acordo sobre Impostos Abrangidos está sendo aplicado de acordo com a legislação doméstica da Jurisdição Contratante que aplica o Acordo sobre Impostos Abrangidos, o significado dado a esse termo de acordo com a legislação tributária dessa Jurisdição Contratante prevalecendo sobre o significado dado ao termo de acordo com outras leis dessa Jurisdição Contratante. Quando esta regra estiver presente em um Acordo sobre Impostos Abrangidos, ela se aplicará para fins de determinação do significado de termos não definidos na Convenção, a menos que o contexto exija uma interpretação alternativa. Para este efeito, o contexto incluiria o objetivo da Convenção, conforme descrito nos parágrafos 1 a 14 acima, e do Acordo sobre Impostos Abrangidos, conforme refletido no preâmbulo modificado pelo Artigo 6 (ver parágrafos 21 a 23 acima, relacionados ao preâmbulo da Convenção, e parágrafo 76 abaixo, relacionado ao Artigo 6).” OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, p. 11 (Paris: OECD 2016). Disponível em <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beeps.pdf>. (acesso 01 Julho 2022).

3. A INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS BILATERAIS PÓS-BEPS

Já comentamos, nos capítulos anteriores, sobre as mudanças na interpretação das convenções de dupla tributação em um mundo pós-BEPS.

De fato, o que devemos destacar aqui é que os objetivos dos tratados multilaterais mencionados anteriormente, em certa medida, migraram para o âmbito das convenções bilaterais.

Vale ressaltar que a Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Fiscais para Prevenir o BEPS propôs a inclusão de nova redação no preâmbulo dos tratados para evitar a dupla tributação, como se segue:

“Com a intenção de eliminar a dupla tributação com relação aos impostos abrangidos por este acordo sem criar oportunidades de não tributação ou tributação reduzida por meio de evasão ou elisão fiscal (inclusive por meio de acordos de *treaty-shopping* destinados a obter as isenções previstas neste acordo para o benefício indireto de residentes em terceiras jurisdições).”

[...]

“Desejando desenvolver ainda mais suas relações econômicas e aumentar sua cooperação em questões tributárias.”

A lógica subjacente à inclusão desses parágrafos no preâmbulo dos tratados bilaterais é destacar a relevância de prevenir o uso indevido de convenções tributárias, que, por sua vez, torna-se um dos objetivos e princípios mais relevantes desses tratados.

Em um artigo dedicado a esse tópico, Luc de Broe concluiu que o novo preâmbulo teria pouco impacto na interpretação das disposições anti-abuso em tratados fiscais, nos seguintes termos:

“Na era pós-BEPS, a interpretação dos tratados fiscais para evitar seu abuso não é a mesma de antes. Essa posição não se explica pelo novo título e preâmbulo das convenções fiscais, mas pelo fato de o modelo da OCDE e as convenções fiscais bilaterais, alteradas pelo MLI, estarem agora repletas de medidas antielisão. O novo preâmbulo é de pouca ou nenhuma ajuda na interpretação da linguagem do PPT. O preâmbulo também não é útil para ajudar a determinar os objetivos subjacentes às disposições do tratado, de que o arranjo do contribuinte alegadamente abusa, ou seja, a segunda ponta do PPT. Uma vez que as convenções fiscais têm vários objetivos e a eliminação da dupla tributação é o seu objetivo principal, uma interpretação baseada no fato de que o abuso dos tratados deve ser evitado, mas que resulta numa dupla tributação não resolvida, não pode ser apoiada pelos termos do preâmbulo nem pela redação do artigo 31 da Convenção de Viena (1969). Apenas os casos de dupla não tributação que resultam de fraude ou evasão fiscal estruturada, incluindo o *treaty-shopping*, devem

ser considerados capturados pelo preâmbulo. Na ausência de um acordo abusivo, a negação dos benefícios do tratado por haver uma dupla não tributação anularia os termos claros do tratado e violaria o artigo 31 da Convenção de Viena (1969).⁶⁹⁷

Uma posição nesse sentido também foi defendida por Jonathan Schwarz:

“A exposição de motivos do MLI indica que o preâmbulo da Convenção Multilateral, que reproduz a linguagem do artigo 6 (1), visa ‘clarificar’ a intenção das partes contratantes de assegurar que os CTAs [Acordos sobre Impostos Abrangidos] sejam interpretados em conformidade com o texto do artigo 6 (1). Embora o novo preâmbulo não possa ser ignorado, seu impacto real na interpretação da grande maioria das disposições do tratado provavelmente será limitado. Uma consequência é que, na aplicação do PPT, a exclusão (quando a concessão de um benefício específico do tratado estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições relevantes do tratado) pode não ser suficientemente informada pelo novo preâmbulo. Uma segunda consequência é que a abordagem obtusa para expressar a aplicação do MLI aos CTAs provavelmente dará origem a disputas, pois as administrações fiscais procuram negar os benefícios do tratado com ou sem referência ao PPT. Se for desejável uma repartição diferente dos direitos de tributar, a solução é uma expressão clara da forma como esses direitos devem ser repartidos. Se uma regra especial de interpretação de tratados de dupla tributação é desejável, o preâmbulo não é o lugar para isso.”⁶⁹⁸

Concordamos com as opiniões desses autores de que o preâmbulo é de pouca ajuda na interpretação de cláusulas de textura aberta, como o PPT. No entanto, em nossa opinião, a relevância do novo preâmbulo para afirmar a existência de um princípio anti-abuso não pode ser subestimada. Esse princípio irradiará sua influência na interpretação de toda e qualquer disposição do tratado.

Como argumentamos anteriormente neste trabalho, há uma interconexão entre o princípio anti-abuso e o princípio da boa-fé, com seu subprincípio do efeito útil dos tratados.

697 Luc de Broe, *Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse*, v. 74 4/5, *Bulletin for International Taxation*, p. 173 (Amsterdam: IBFD Apr.-May 2020). Ver, também: Robert Danon & Wolfgang Schön, *Foreword: Tax Treaty Interpretation after BEPS*, v. 74 4/5, *Bulletin for International Taxation*, p. 159-162 (Amsterdam: IBFD Apr.-May 2020).

698 Jonathan Schwarz, *The Impact of the New Preamble on the Interpretation of Old and New Treaties and on the Policy of Abuse Prevention*, v. 74 4/5, *Bulletin for International Taxation*, p. 177-178 (Amsterdam: IBFD Apr.-May 2020).

De acordo com esses princípios, pode-se sustentar que uma interpretação de qualquer disposição que permita espaço para planejamento tributário agressivo não constitui interpretação de boa-fé.

Naturalmente, essa posição será mais forte nos casos em que a convenção fiscal incluir o novo preâmbulo. Não obstante, mesmo que ainda não seja esse o caso, a menos que haja provas claras de que o Estado não subscreve o combate ao planejamento fiscal agressivo, há bons argumentos para sustentar que o princípio anti-abuso será relevante para a interpretação da convenção fiscal.

4. A INTERAÇÃO ENTRE OS TRATADOS MULTILATERAIS E BILATERAIS

Os tratados multilaterais não estão necessariamente vinculados a nenhuma convenção tributária bilateral. A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, por exemplo, não pretende modificar nenhum tratado bilateral. Assim, ainda que suas regras possam se sobrepor ou substituir as estabelecidas no artigo 26 de determinada convenção, não há relação obrigatória entre ambas.

Por outro lado, é possível que uma convenção multilateral esteja diretamente vinculada a um tratado bilateral. É o que acontece com a MLI, concebida para alterar os tratados bilaterais.

A relação entre tratados multilaterais e bilaterais suscita questões intrigantes. Como apontado por César García Novoa, os conflitos entre tratados bilaterais e uma convenção multilateral não podem ser resolvidos pelos métodos usuais de superação de conflitos normativos – hierarquia, cronologia e especialidade.⁶⁹⁹ Portanto, esse tópico terá de ser resolvido no próprio instrumento multilateral.

A OCDE trabalhou sob o pressuposto de que a convenção multilateral, por ser *lex posterior*, altera automaticamente a rede de tratados bilaterais.⁷⁰⁰ No entanto, essa disciplina só se aplicaria se todas as partes

699 César García Novoa, *La Influencia de las BEPS en el Poder Tributario Internacional*, p. 504 in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: México 2015).

700 De acordo com o Relatório: “18. No silêncio do tratado multilateral, a regra consuetudinária aplicável, codificada no artigo 30(3) da CVDI,⁴ é que, quando duas regras se aplicam à mesma matéria, prevalece a mais tardia (*lex posterior derogat legi priori*). Consequentemente, os tratados bilaterais anteriores (ou seja, concluídos

dos tratados bilaterais fossem signatárias da convenção multilateral.⁷⁰¹ Além disso, essa é claramente uma área interpretativa.⁷⁰² Portanto, é provável que surjam conflitos.

Não é nosso objetivo discutir aqui, em particular, os desafios da aplicação desse tratado multilateral. Dado o escopo deste capítulo, é importante destacar que os tratados multilaterais podem ser relevantes para fins de interpretação além de sua interação direta com tratados bilaterais.

Concordamos com Ricardo García Antón quando ele argumenta que “os padrões mínimos do MLI, juntamente com os padrões mínimos monitorados pela Estrutura Inclusiva do BEPS, aspiram a se tornar direito internacional consuetudinário.”⁷⁰³

5. CONCLUSÃO

Este capítulo não é sobre nenhum tratado tributário multilateral em particular, nem pretende ser um aprofundamento do multilateralismo *per se*. Nosso foco aqui é o impacto que a ascensão do multilateralismo pode causar na interpretação dos tratados.

Concluimos que os tratados fiscais multilaterais estão sujeitos à mesma teoria de interpretação aplicável às convenções bilaterais. No entanto, embora os cânones de interpretação sejam os mesmos, natu-

anteriormente) continuariam a ser aplicados apenas na medida em que suas disposições fossem compatíveis com as do tratado multilateral posterior.

19. No entanto, a fim de preservar a clareza e a transparência, seria importante definir explicitamente a relação entre o instrumento multilateral e a rede existente de tratados bilaterais. Isso pode ser feito através da inclusão de cláusulas de compatibilidade no instrumento multilateral.” OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, p. 31-32 (Paris: OECD 2015).

701 Luís Eduardo Schoueri & Ricardo André Galendi Júnior, Interpretative and Policy Challenges Following the OECD Multilateral Instrument from a Brazilian Perspective, V. 71 (6), *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD 2017).

702 Ver: Álvaro Juan Ledesma, *La Vertebración de un Acuerdo Multilateral en la Vigente Red de Convenios: ¿Un Nuevo Frente de Conflictos Interpretativos en la Fiscalidad Internacional?*, p. 1008 in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: México 2015).

703 Ricardo García Antón, *From Bilateralism to Multilateralism: Is This Shift Beneficial for Developing Countries? A Focus on 7 (1) MLI*, p. 334 in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

ralmente, sua aplicação a tratados multilaterais levará o intérprete a considerar objetivos e princípios distintos.

Além disso, devido à natureza dos tratados multilaterais e à sua “aspiração”, como observou Ricardo García Antón, de se tornarem direito internacional consuetudinário, essas convenções multilaterais também estabelecem padrões que serão considerados na interpretação dos tratados bilaterais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A interpretação de textos normativos é um assunto complexo. Durante séculos, os teóricos do direito tentaram encapsular os esforços hermenêuticos dos intérpretes sem sucesso. São vários os elementos e aspectos que o intérprete levará em consideração ao atribuir significado a um texto normativo, que, na maioria das vezes, é de textura aberta, admitindo a elaboração de mais de uma norma igualmente legítima.

O objetivo de qualquer estudo sobre a interpretação de dispositivos legais não é verificar se o processo hermenêutico levará à criação de uma única regra correta fundada num determinado texto normativo – ou mais de um. O objetivo de obras como este livro é lançar luz sobre os diversos argumentos que os intérpretes levam em consideração ao atribuir significado às disposições legais.

Portanto, não tivemos, nas páginas anteriores, a intenção de fornecer ao leitor uma metodologia para a interpretação de tratados fiscais. Nosso objetivo não poderia estar mais longe de um objetivo tão presunçoso. Pretendíamos apenas, num primeiro momento, desconstruir a ideia de correção na interpretação dos tratados fiscais; e, num segundo momento, esclarecer quais elementos são relevantes para a interpretação das disposições desses tratados.

A interpretação de dispositivos legais no ordenamento jurídico de um país tem como fator estabilizador central as decisões interpretativas proferidas pelos órgãos aplicadores da lei. A incerteza e a ambivalência, características típicas das sociedades pós-modernas, são, em certa medida, mitigadas pelo trabalho de órgãos administrativos e judiciais que repetidamente interpretam e aplicam disposições legais.

A relevância dos órgãos de aplicação da lei no processo de construção de um ordenamento jurídico evidencia o quão difícil é, em geral, a

interpretação dos tratados internacionais e, em particular, dos tratados tributários. A ausência de órgãos de aplicação da lei com poder para estabelecer interpretações vinculantes ou não de tratados tributários internacionais torna essas interpretações ainda mais complexas.

Às vezes, esse estado de coisas leva os estudiosos tributários internacionais a desenvolver teorias que, de forma abstrata, reduzem a complexidade e os desafios da interpretação dos tratados tributários, com o objetivo de evitar conflitos de interpretação ou de simplificar o processo hermenêutico.

Nossos comentários neste livro levam a uma direção diferente. Não devemos disfarçar o fato de que a divergência, a ambiguidade, e o conflito são lugares comuns quando se está discutindo a interpretação de tratados fiscais. Portanto, aceitar esse estado de coisas é o primeiro passo para desenvolver uma teoria que possa ser útil a intérpretes que lidam com o mundo como ele é, não como desejamos que ele seja.

Portanto, não existe uma teoria de interpretação capaz de superar as dificuldades envolvidas na interpretação de tratados tributários. Com efeito, divergências nesse campo não são atípicas, nem exceções, nem indicam que os Estados estejam agindo de má-fé. Elas são um recurso comum na interpretação de tratados.

Como dito anteriormente, uma das armadilhas da tributação internacional é a ausência de um órgão de aplicação da lei. É por isso que, como apontado em outro estudo, desde que surgiu a tributação internacional, tem havido debates sobre a criação de um tribunal tributário internacional.⁷⁰⁴

Este trabalho termina destacando o tema mais relevante no desenvolvimento de um ambiente de segurança jurídica no âmbito da tributação internacional: os mecanismos de solução de conflitos.

O procedimento amigável tem sido acusado de ser ineficaz como instrumento para a formação de consenso no campo da tributação internacional. Além disso, sua natureza como negociação entre Estados contratantes o torna de pouca relevância para o desenvolvimento de um suporte interpretativo nessa área.

A OCDE defende a arbitragem tributária internacional como um mecanismo preferencial para resolver disputas no âmbito tributário in-

704 Sergio André Rocha, *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*, p. 193-194 (The Netherlands: Kluwer 2009).

ternacional. No entanto, a arbitragem parece não ser tão diferente do procedimento amigável a esse respeito.

O que podemos notar é que há essa tensão no direito tributário internacional entre a visão de que os tratados são instrumentos bilaterais, semelhantes a contratos entre Estados, e a visão de que são instrumentos normativos que permitem a criação de uma linguagem tributária internacional e a definição autônoma dos termos dos tratados.

Portanto, as discussões sobre a interpretação dos tratados tributários necessariamente realçam a importância de melhorias nos mecanismos de solução de conflitos para além do procedimento amigável e da ainda incipiente arbitragem internacional.

É verdade que os Estados também contribuem para as controvérsias. É incrível que, após anos de debates sobre o significado e a extensão da expressão “a menos que o contexto exija outra interpretação”, ela ainda esteja lá. É ainda mais surpreendente que os negociadores de tratados não incluam, nas convenções, definições de termos relevantes, deixando o assunto nas complexidades do artigo 3 (2) das Convenções Modelo.

Uma teoria da interpretação é tão boa quanto os órgãos que aplicam a lei. Isso remonta à crítica de Cass Sunstein e Adrian Vermeule à teoria institucional da interpretação.⁷⁰⁵ Uma teoria da interpretação separada de um órgão de aplicação da lei pode ser muito sofisticada no papel e, na prática, irrelevante.

Em nossa opinião, é tempo de uma verdadeira reforma dos mecanismos de solução de conflitos na tributação internacional. Além disso, o prazo para mudanças no artigo 3 (2) das Convenções Modelo já se passou há muito tempo.

705 Cass R. Sunstein & Adrian Vermuele, *Interpretation and Institutions*, v. 156, John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper, p. 1-55 (Chicago: The Law School of the University of Chicago 2002).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- A. Castanheira Neves. *Metodologia Jurídica: Problemas Fundamentais* (Coimbra: Coimbra Editora 1993).
- . *O Atual Problema Metodológico da Interpretação Jurídica – I* (Coimbra: Coimbra Editora 2003).
- A. Ferrer Correia. *Lições de Direito Internacional Privado* - v. I. (Coimbra: Almedina 2000).
- Adilson Rodrigues Pires. *O Processo de Inclusão Social sob a Ótica do Direito Tributário* in Adilson Rodrigues Pires & Heleno Taveira Tôres (Eds.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Rio de Janeiro: Renovar 2006).
- . *Práticas Abusivas no Comércio Internacional* (Rio de Janeiro: Forense 2001).
- Adolfo Atchabahian. *Derecho Tributario Internacional* in Horacio García Belsunce (Ed.), *Tratado de Tributación* (Buenos Aires: Astrea 2003).
- Agostinho Toffoli Tavalaro. *O Brasil ainda Precisa de Tratados de Dupla Tributação?* in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa* (São Paulo: Quartier Latin 2004).
- Alastair Munro. *Tolley's Double Taxation Relief* (6th ed., London: LexisNexis 2003).
- Albert Casamiglia. *Postpositivismo*, v. 21, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho* (Alicante: Universidad de Alicante 1998).
- Albert Hensel. *Derecho Tributario*, Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas (Rosario: Nova Tesis 2004).
- Alberto Vega. *The Legal Status and Effects of Reservations, Observations and Positions to the OECD Model* in Guglielmo Maisto (Ed.), *Departures from the OECD Model and Commentaries* (The Netherlands: IBFD 2014).
- Alberto Xavier. [Brazilian Report], v. 89a, *IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Double Non-taxation* (Deventer: Kluwer Law International 2004).
- . *Direito Tributário Internacional do Brasil* (8. ed., Rio de Janeiro: Forense 2015).
- Alegria Borrás. *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 1974).

- Alessandra Okuma. *As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia* in Heleno Taveira Tórres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. IV* (São Paulo: Quartier Latin 2007).
- . *Não Discriminação no Direito Tributário Internacional* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2020).
- Alex J. Easson. *Do We Still Need Tax Treaties?*, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Dec 2000).
- . *Taxation of Foreign Direct Investment: An Introduction* (The Netherlands: Kluwer 1999).
- . *Tax Incentives for Foreign Direct Investment* (The Netherlands: Kluwer 2004).
- Alexander Rust. *The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Feb 2003).
- Alexandre Alkmim Teixeira. *Compliance e Informação Fiscal* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).
- . *Dupla Não-Tributação: Entre o Poder de Tributar e as Convenções Internacionais em Matéria Fiscal* in Heleno Taveira Tórres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado - v. IV* (São Paulo: Quartier Latin 2007).
- . *Tributação Internacional e Incentivos Fiscais* (Belo Horizonte: Editora D'Plácido 2017).
- Alfonso García Figueroa. *Principios y Positivismo Jurídico* (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales 1998).
- Alfred Verdross. *Derecho Internacional Publico*, Traducción por Antonio Truyol y Serra (Madrid: Aguilar 1955).
- Aline Frimm Krieger. *O Impacto do Tax Shaming nos Planejamentos Tributários Internacionais* in Marciano Seabra de Godoi; Sergio André Rocha (Eds.), *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos* (Belo Horizonte: Editora D'Plácido 2018).
- Allison Christians. *BEPS and the Power to Tax* in Sergio André Rocha; Allison Christians (Eds.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017).
- ; Laurens van Apeldoorn. *Tax Cooperation in an Unjust World* (Oxford: Oxford University Press 2021).
- Álvaro Juan Ledesma, *La Vertebración de un Acuerdo Multilateral en la Vigente Red de Convenios: ¿Un Nuevo Frente de Conflictos Interpretativos en la Fiscalidad Internacional?* in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: México 2015).
- Ana Paula Dourado. *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, v. 43(1), *Intertax* (Amsterdam: Kluwer 2015).

- ; Georg Kofler; Ekkehart Reimer; Alexander Rust. *Article 3: General Definitions - v. I* in Ekkehart Reimer; Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions* (4. ed., The Netherlands: Kluwer 2015).
- . *Article 26. Exchange of Information* in Ekkehart Reimer & Alexander Rust (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions - v. I* (4. ed., The Netherlands: Kluwer 2015).
- . *Governança Fiscal Global* (2 ed., Coimbra: Almedina 2018).
- . *International Standards, Base Erosion and Developing Countries* in Geerten M. M. Michielse & Victor Thuronyi (Eds.), *Tax Design Issues Worldwide* (The Netherlands: Kluwer 2015).
- . *Justiça Tributária Internacional*, v. 41, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA* (São Paulo: IBDT 2019).
- Ana Paula Saunders, O Pilar 2 e a Relevância do Imposto Mínimo Global nos Cenários Internacional e Brasileiro (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023).
- André Gonçalves Pereira; Fausto de Quadros. *Manual de Direito Internacional Público* (3. ed., Coimbra: Almedina 2002).
- André Lipp Pinto Basto Lupi, *Interpretação de Tratados* in Aziz Tuffi Saliba (Ed.), *Direito dos Tratados: Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969)* (Belo Horizonte: Arraes 2011).
- André Martins de Andrade. *A Tributação Universal da Renda Empresarial: Uma Proposta de Sistematização e uma Alternativa Inovadora* (Belo Horizonte: Editora Fórum 2008).
- Andressa Pergoraro, *A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda* (São Paulo: IBDT, 2021).
- Angel Schindel; Adolfo Atchabahian. *General Report*, v. 90a, *IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Source and Residence: new configuration of their principles* (Deventer: Kluwer Law International 2005).
- Angharad Miller. *Taxing Cross-Border Services: Current Worldwide Practices and the Need for Change* (Amsterdam: IBFD 2015).
- ; Lynne Oats. *Principles of International Taxation* (West Sussex: Bloomsbury Professional 2012).
- Anna Miraulo. *Doppia Imposizione Internazionale* (Milano: Giuffrè 1990).
- Antônio Augusto Cançado Trindade. *Direito Internacional em um Mundo em Transformação* (Rio de Janeiro: Renovar 2002).
- Antonio Cavalcanti Maia; Cláudio Pereira. *Os Princípios e as Perspectivas de Perelman, Dworkin e Alexy* in Manoel Messias Peixinho; Isabella Franco Guerra; Firly Nascimento Filho (Eds.), *Os Princípios da Constituição de 1998* (2. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris 2006).
- Antônio Manuel Hespanha. *Cultura Jurídica Europeia: Síntese de um Milénio* (Mem Martins: Europa-América 2003).
- Antônio de Moura Borges. *Convenções sobre a Dupla Tributação da Renda* (Teresina: EDUFPI 1992).

- Anthony Giddens. *Risk, Trust, Reflexivity* in Ulrich Beck, Antony Giddens; Scott Lash (Eds.), *Reflexive Modernization* (California: Stanford University Press 1990).
- . *The Consequences of Modernity* (California: Stanford University Press 1990).
- Arthur Kaufmann. *Filosofia del Derecho*, Traducción Luis Villar Borda (Bogotá: Universidad Externado de Colombia 1999).
- Arvid Aage Skaar. [Norwegian Report], v. LXXVIIIa., IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions* (Deventer: Kluwer Law International 1993).
- . *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (The Netherlands: Kluwer 1991).
- Aurélío Pitanga Seixas Filho. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias* (2. ed., Rio de Janeiro: Forense 1999).
- Aurora Ribes Ribes. *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje* (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas 2003).
- Benedito Ferreira. *A História da Tributação no Brasil: Causas e Efeitos* (Brasília: Senado Federal 1986).
- Bernard Castagnède. *Précis from Fiscalité Internationale* (3. ed., Paris: Presses Universitaires de France 2010).
- Boaventura de Sousa Santos. *Epistemologies of the South: Justice against Epistemicide* (London: Routledge 2016).
- Brasil. *Programa de Ação Econômica do Governo – PAEG* (Brasil: Ministério do Planejamento e Coordenação Econômica 1964).
- Brian J. Arnold; Michael J. McIntyre. *International Tax Primer* (2. ed., The Hague: Kluwer Law International 2002).
- Bruna Camargo Ferrari. *BEPS no Brasil: Negócios Híbridos, Normas CFC e Competitividade Internacional* (São Paulo: Quartier Latin 2019).
- Bruno Gangemi. *General Report*, v. 75b, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: International mutual assistance through exchange of information* (Deventer: Kluwer Law International 1990).
- Bruno Gouthière. *Les Impôts dans les Affaires Internationales* (Paris: Editions Francis Lefebvre 1989).
- Caio Takano, *Ação 15 do Projeto BEPS e os Desafios do Multilateralismo*, V. II in Marcus Lívio Gomes; Luís Eduardo Schoueri (Eds.), *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).
- Carlo Garbarino. *Manuale di Tassazione Internazionale* (Milano: IPSOA 2005).
- Carlos Araújo Leonetti. *Breve Histórico da Tributação da Renda in Ubaldo Cesar Balthazar* (Ed.), *O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização* (Florianópolis: Fundação Boiteux 2006).

- Carlos Fernández de Casadevanate Romaní. *Interpretación de las Normas Internacionales* (Pamplona: Aranzadi 1996).
- Carlos María López Espadafor. *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 2005).
- . *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional* (Barcelona: Marcial Pons 2010).
- Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e Aplicação do Direito* (18. ed., Rio de Janeiro: Forense 1999).
- Carlos Otávio Ferreira de Almeida. *Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica* (São Paulo: Quartier Latin 2014).
- Caroline Docclo. *Exchange of Information, European Taxation* (Amsterdam: IBFD Aug 1999).
- Cass R. Sunstein; Adrian Vermuele. *Interpretation and Institutions*, v. 156, *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper* (Chicago: The Law School of the University of Chicago 2002).
- Cassius Vinicius Carvalho; Elidie Palma Bifano. *Anotações sobre a Tributação Internacional da Renda* in Eurico Diniz de Santi; Fernando Aurelio Zilveti; Roberto Quiroga Mosquera (Eds.), *Tributação Internacional e dos Mercados Financeiro e de Capitais* (São Paulo: Quartier Latin 2005).
- Celso Cláudio de Hildebrand e Grisi Filho. *Uma Perspectiva Econômica sobre a Negociação das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla-Tributação*, v. 4, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin, Oct 2006).
- Celso D. de Albuquerque Mello. *Curso de Direito Internacional Público – v.1* (15. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2004).
- . *Direito Constitucional Internacional - v. I.* (15. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2000).
- César García Novoa. *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus Implicaciones en América Latina*, in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).
- . *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional* in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006).
- . *La Influencia de las BEPS en el Poder Tributario Internacional* in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: México 2015).
- . *Sobre la Posibilidad de un Tratado Multilateral en el Marco de la Acción 15 de BEPS*, in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: México 2015).
- Chaïm Perelman. *Ética e Direito*, Tradução Maria Ermantina Galvão (São Paulo: Martins Fontes 2002).
- . *Lógica Jurídica* (São Paulo: Martins Fontes 2000).

- ; Lucie Olbrechts-Tyteca. *Tratado da Argumentação*, Tradução Maria Ermantina Galvão (São Paulo: Martins Fontes 2000).
- Charles Adams. *For Good and Evil: The Impact of Taxes in the Course of Civilization* (Maryland: Madison Books 2001).
- Charles de Visscher. *Problèmes D'interprétation Judiciaire en Droit International Public* (Paris: Éditions A. Pedone 1963).
- Charles Rousseau. *Droit International Public* (Paris: Librairie du Recueil Sirey 1953).
- Christian Freiherr von Roenne, *The Very Beginning – The First Tax Treaties* in Michael Lang (Ed.), *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Wien: Linde 2011).
- Christophe Heckly. *Fiscalité Et Mondialisation* (Paris: L.G.D.J. 1996).
- Claudio Sacchetto. [Italian Report], v. 78b, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Non-discrimination rules in international taxation* (Deventer: Kluwer Law International 1993).
- . *Direito Internacional Tributário*, v. 5, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin 2007).
- . *Ética e Tributação*, v. 20, *Revista Direito Tributário Atual – RDTA* (São Paulo: Dialética 2006).
- Claus-Wilhelm Canaris. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Introdução e Tradução de A. Menezes Cordeiro (2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1996).
- Clotilde Celorico Palma. *A Tributação da Economia Digital e a Evolução Recente na União Europeia* in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018).
- Clóvis Bevilacqua. *Princípios Elementares de Direito Internacional Privado* (Campinas: Red Livros 2002).
- Cristóvão Barcelos da Nóbrega. *História do Imposto de Renda, um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)* (Brasília: Receita Federal 2014).
- D. Juch. *General Report*, v. 66b, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Unilateral measures to prevent double taxation* (Deventer: Kluwer Law International 1981).
- Daniel Gutmann. *Tax Treaty Interpretation in France* in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000).
- Daniel N. Shaviro, *Fixing U.S. International Taxation* (New York: Oxford University Press 2014).
- Daniel Sandler. *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation* (2. ed., London: Kluwer Law International 1998).
- Daniel Sarmento. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2004).
- Daniel Vitor Bellan. *Individual's Income under Double Taxation Conventions* (The Netherlands: Kluwer 2010).

- . *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária* in Helene Taveira Tôres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* - v. III. (São Paulo: Quartier Latin 2005).
- David E. Linge. *Introduction to Gadamer's Philosophical Hermeneutics* in Hans-Georg Gadamer, *Philosophical Hermeneutics*, Translation by David E. Linge (Berkeley: University of California Press 1997).
- David R. Davies. *Principles of International Double Taxation* (London: Sweet & Maxwell 1985).
- Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot 1996).
- . *Hermenêutica no Direito Tributário* in Bernardo Ribeiro de Moraes et. al., *Interpretação no Direito Tributário* (São Paulo: Saraiva 1975).
- Dionisio Anzilotti. *Corso di Diritto Internazionale* - v. I (4. ed. Padova: CEDAM 1964).
- Edison Carlos Fernandes. *Considerações sobre Planejamento Tributário Internacional* in Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade (Eds.), *Planejamento Tributário* (São Paulo: MP Editora 2007).
- Eduardo C. B. Bittar, *O Direito na Pós-Modernidade* (Rio de Janeiro: Forense 2005).
- Eduardo Jobim. *A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional* in Helene Taveira Tôres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* - v. IV (São Paulo: Quartier Latin 2007).
- Edwin R. A. Seligman. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation* (New York: The MacMillan Company 1928).
- . *The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of the Income Taxation at Home and Abroad* (New Jersey: The Lawbook Exchange 1914).
- Edwin van der Bruggen. *Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship Between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, European Taxation (Amsterdam: IBFD May 2003).
- Ekkehart Reimer. *Interpretation of Tax Treaties, European Taxation* (Amsterdam: IBFD 1999).
- . *Tax Treaty Interpretation in Germany* in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000).
- Eliane Lamarca Simões Peres. *O Preço de Transferência e a Harmonização Tributária no MERCOSUL* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2002).
- Elidie Palma Bifano. *O Planejamento Tributário Internacional e as Boas Práticas de Governança Corporativa nas Empresas*, v. 5, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin 2007).
- Elisabeth Zoller. *La Bonne Foi en Droit International Public* (Paris: Éditions A. Pedone 1977).
- Emilio Betti. *Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos*, Translation by José Luis de los Mozos (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado 1975).

- Erik Pinetz. *Use of a Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse in* Michael Lang et. al. (Eds.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposal to Revise the OECD Model Convention* (Wien: Linde 2016).
- Ernst Bernhart. *Encyclopedia of Public International Law - v. II* (Amsterdam: North-Holland 1995), apud Ekkehart Reimer, *Interpretation of Tax Treaties, European Taxation* (Amsterdam: IBFD Dec 1999).
- Eros Roberto Grau. *Por Que Tenho Medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)* (9. ed., São Paulo: Malheiros 2018).
- Ethan B. Kapstein. *A terceira via e a ordem internacional* in Anthony Giddens (Ed.), *O Debate Global sobre a Terceira Via*, Tradução Roger Maioli dos Santos (São Paulo: Editora UNESP 2007).
- Eusebio Gonzáles. *Interpretación de las Normas Tributarias*, v. 76, *Revista de Direito Tributário* (São Paulo: Malheiros 1999).
- Eva Escribano López. *An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*, v. 43 (1), *Intertax* (Amsterdam: Kluwer 2015).
- Ezio Vanoni. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias* (Rio de Janeiro: Edições Financeiras).
- Fabien Martel et. al. *The Relationship Between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment* in Michael Lang et. al. (Eds.), *Tax Treaties: Building Bridges Between Law and Economics* (Amsterdam: IBFD 2010).
- Fabrizio Amatucci. *El Tratamiento Discriminatorio en el Modelo OCDE (art. 24)* in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. II.*, Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis 2003).
- Federico Maria Giuliani. *La Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre las Rentas* in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. I* (Bogotá: Themis 2003).
- Félix Alberto Vega Borrego. *Limitation of Benefits Clauses in Double Taxation Conventions* (The Netherlands: Kluwer 2006).
- Ferdinand H. M. Grapperhaus. *Tax Tales from the Second Millennium* (Amsterdam: IBFD 2009).
- Fernando Serrano Antón (Ed.). *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001).
- . *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación* in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001).
- . *Los Retos de la Fiscalidad Internacional Latinoamericana en el Contexto Actual. ¿Hacia una Convivencia de un Convenio Multilateral BEPS con Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional?* in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: Mexico 2015).

- Fernando Aurelio Zilveti; Carlos Eduardo Costa M. A. Toro; Bianca Maia de Brito. *Interpretação de Tratados Internacionais* in Eurico Marcos Diniz De Santi & Fernando Aurelio Zilveti & Roberto Quiroga Mosquera (Eds.), *Tributação Internacional* (São Paulo: Saraiva 2007).
- Fernando Osorio de Almeida Júnior. *Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário* (São Paulo: Dialética 2002).
- Fernando Pérez Royo. *Derecho Financiero y Tributario* (10. ed., Madrid: Civitas 2000).
- Fernando Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho* - v. I. (Madrid: Instituto de Estudios Políticos 1975).
- . *Notas de Derecho Financiero* - t. 1., v. 3., (Madrid: UCM 1975).
- . *Sistema de Derecho Financiero I* - v. II (Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense 1985).
- Flávio Galdino. *Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2005).
- Flávio Rubinstein. *Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o Papel da Boa-fé Objetiva*, v. 3, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin 2006).
- Francisco Lisboa Moreira. *O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões* in Sergio André Rocha & Heleno Taveira Tôres (Eds.), *Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier* (São Paulo: Quartier Latin 2016).
- . *A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados e o Modelo de Digital Services Tax* (São Paulo: IBDT, 2023).
- Francisco Neves Dornelles. *Acordos Para Eliminar a Dupla Tributação da Renda*, v. 3, *Revista de Direito Tributário* (São Paulo: Malheiros Jan.-Mar 1978).
- . *O Modelo da ONU para Eliminar a Dupla Tributação da Renda e os Países em Desenvolvimento* in Agostinho Toffoli Tavoraro et.al. (Eds.), *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto* (Rio de Janeiro: Forense 1988).
- Franco Roccagliata. *Proposte di semplificazione delle procedure applicative delle Convenzione per evitare le doppie imposizioni* in Victor Uckmar; Carlo Garbarino (Eds.), *Aspetti Fiscali delle Operazioni Internazionali* (Milano: EGEA 1995).
- François Gény. *Método de Interpretación y Fuentes em Derecho Privado Positivo* (Madrid: Editorial Réus 1925).
- Frank A. Engelen. *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: IBFD 2004).
- ; Frank P. G. Pötgens. *Report on “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships” and the Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation* (Amsterdam: IBFD Jul 2000).

- Frank P. G. Pötgens. *Article 15 (2) (b) of the OECD Model: Problems Arising from the Residence Requirement for Certain Types of Employers, European Taxation* (Amsterdam: IBFD Jun-Jul 2002).
- Friedrich Carl von Savigny. *Sistema del Derecho Romano Actual - t. 1*, Traducción por Jacinto Mesía y Manuel Poley (2. ed., Madrid: Centro Editorial de Góngora 2004).
- Friedrich Müller. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional* (3. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2005).
- G. E. do. Nascimento e Silva. *Conferência de Viena sobre o Direito dos Tratados* (Brasília: Ministério das Relações Exteriores 1971).
- Gabriel Francisco Leonardos. *Tributação da Transferência de Tecnologia* (Rio de Janeiro: Forense 2001).
- Gemma Patón García. *Análisis de las Medidas Españolas Alineadas con el Plan de Acción BEPS: Desafíos en la Implementación e Incidencia en Latinoamérica* in ILADT, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (ILADT: Mexico 2015).
- George Pavlakos. (Ed.), *Law, Rights and Discourse: The Legal Philosophy of Robert Alexy* (Oxford: Hart Publishing 2007).
- Gerard Coulombe. *O Sistema Tributário Canadense e a Eliminação da Bitributação da Renda*, p. 234 in Agostinho Toffoli Tavoraro; Brandão Machado; Ives Gandra da Silva Martins (Eds.), *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto* (Rio de Janeiro: Forense 1988).
- Gerd Willi Rothmann. *Bitributação Internacional* in Antonio Roberto Sampaio Dória; Gerd W. Rothmann (Eds.), *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual* (Belém: CEJUP 1983).
- . *Interpretação e Aplicação de Acordos Internacionais contra a Bitributação* [Tese Doutorado] (São Paulo: Universidade de São Paulo 1978).
- . *Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma Nova Modalidade do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital?* in Valdir de Oliveira Rocha, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 10º Volume* (São Paulo: Dialética 2006).
- Gianluigi Bizioli. *Tax Treaty Interpretation in Italy* in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000).
- Gilberto de Castro Moreira Júnior. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão* (São Paulo: Aduaneiras 2003).
- . *Elisão Fiscal Objetiva no Âmbito Internacional* in Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade (Eds.), *Planejamento Tributário* (São Paulo: MP Editora 2007).
- Giovanni B. Galli; Anna Miraulo. [Italian Report], v. LXXVIIIa, *IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions* (Deventer: Kluwer Law International 1993).
- Gisele Barra Bossa. *Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente*

- Virtual, in Ana Paula Saunders et. al. (Eds.), *Estudos de Tributação Internacional: Edição Especial* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).
- Gregorio Robles. *Introducción a la Teoría del Derecho* (9. ed., Barcelona: Debate 2003).
- Günter Schmolders. *The Psychology of Money and Public Finance* Translation by Iain Grant & Karen Green (New York: Palgrave Macmillan 2006).
- Gustav Radbruch. *Filosofia do Direito*, Translation by L. Cabral de Moncada (6th. ed., Coimbra: Arménio Amado 1997).
- Gustavo Amaral. *Direito, Escassez & Escolha: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas* (Rio de Janeiro: Renovar 2001).
- Gustavo Brigagão. *Projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) e os Desafios da Tributação Eletrônica Internacional* in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).
- Guy Gest. *France* in Hugh J. Ault & Brian J. Arnold (Eds.), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (2nd ed., The Netherlands: Kluwer Law International 2004).
- Hans Kelsen. *O Problema da Justiça*, Tradução João Baptista Machado (São Paulo: Martins Fontes 1998).
- . *Pure Theory of Law*, Translation by Max Knight (New Jersey: The Law Book Exchange 2009).
- . *Teoria Geral do Direito e do Estado*, Tradução Luís Carlos Borges (São Paulo: Martins Fontes 2000).
- Hans Pijl. *Os Comentários da OCDE como Fonte do Direito Internacional e o Papel do Poder Judiciário* [Tradução Luiz Carlos de Andrade Jr. & Clóvis Panzarini Filho], v. 4, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin Out 2006).
- . *The Theory of the Interpretation of Tax Treaties, with Reference to Dutch Practice*, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Dec 1997).
- Hans. J. Morgenthau. *A Política entre as Nações: A luta pelo poder e pela paz*, Tradução Oswaldo Biato (Brasília: UNB 2003).
- Hans-Georg Gadamer. *Arte y Verdad de la Palabra* [*La Diversidade de las Lenguas y la Comprensión del Mundo*], Traducción por José Francisco Zuñiga García (Barcelona: Paidós 1998).
- . *El Giro Hermenéutico* [*La hermenéutica y la escuela de Dilthey*], Traducción por Arturo Parada (Madrid: Ediciones Cátedra 1995).
- . *Gadamer in Conversation*, Translation by Richard Palmer (New Haven/London: Yale University Press 2001).
- . *Philosophical Hermeneutics*, Translation by David E. Linge (Berkeley: University of California Press 1997).
- . *Truth and Method*, Translation by Joel Weinsheimer & Donald G. Marshall (London: Bloomsbury 2013).

- . *Verdade e Método I: Traços de uma hermenêutica filosófica*, Tradução Flávio Paulo Meurer (5. ed., Petrópolis: Vozes, 2003).
- . *Verdade e Método II* (2. ed., Petrópolis: Vozes 2004).
- Haroldo Valladão. *Direito Internacional Privado - v. I.* (5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos 1980).
- Héctor B. Villegas. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7. ed., Buenos Aires: Depalma 1999).
- Helena Taveira Tórres. *A Convenção Brasil-Alemanha e sua Aplicação em Face do Direito Brasileiro*, v. 83, *Revista de Direito Tributário* (São Paulo: Malheiros 2002).
- . *Capital estrangeiro e o princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais*, v. 87, *Revista Dialética de Direito Tributário* (São Paulo: Dialética Dez 2002).
- . *Direito Tributário e Direito Privado* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2003).
- . *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).
- . *El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Internas*, in Pasquale Pistone; Helena Taveira Tórres (Eds.), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma 2005).
- . *Operações com Países de Tributação Favorecida – Algumas Reflexões* in Valdir de Oliveira Rocha (Ed.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 13o Volume* (São Paulo: Dialética 2009).
- . *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas* (2 ed, São Paulo: Revista dos Tribunais 2001).
- . *Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-Residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento* in Helena Taveira Tórres (Ed.), *Direito Tributário Internacional Aplicado* (São Paulo: Quartier Latin 2003).
- Herbert L. Hart. A. *Essays in Jurisprudence and Philosophy* (New York: Oxford University Press 2001).
- . *The Concept of Law* (2nd. ed., New York: Oxford University Press 1997).
- Hermes Marcelo Huck. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário* (São Paulo: Saraiva 1997).
- Hildebrando Accioly. *Tratado de Direito Internacional Público - v. I.* (2 ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional 1956)
- ; G. E do. Nascimento e Silva. *Manual de Direito Internacional Público* (14. ed., São Paulo: Saraiva 2000).
- Hugh J. Ault. *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax*, (Amsterdam: Kluwer Apr 1994).

- ; Wolfgang Schön; Stephen E. Shay. *Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap to Reform*, v. 68 (8), *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD 2014).
- Humberto Ávila. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico* in Ricardo Lobo Torres (Ed.), *Temas de Interpretação do Direito Tributário* (Rio de Janeiro: Renovar 2003).
- . *Teoria dos Princípios* (21 ed., São Paulo: Malheiros 2022).
- . *Teoria dos Princípios* (14. ed., São Paulo: Malheiros 2013).
- . *Theory of Legal Principles* (The Netherlands: Springer 2007).
- Ian Brownlie. *Princípios de Direito Internacional Público*, Tradução Maria Manuela Farrajota et.al. (Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).
- Ian M. Sinclair. *Panel Discussion of Seminar B at IFA Congress in London held on 11 September 1985. Interpretation of Tax Treaties*, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD 1986).
- . *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (Manchester: University of Manchester University Press 1973).
- Ian Roxan. *Sobreposição Judicial de Tratados para Evitar a Dupla Tributação: o Caso de um Estabelecimento Permanente*, v. 19, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA* (São Paulo: Dialética 2005).
- . *United Kingdom* in Guglielmo Maisto (Ed.), *Tax Treaties and Domestic Law* (Amsterdam: IBFD 2006).
- International Court of Justice, *Statute of the International Court of Justice* (San Francisco: UN 1945), <https://www.icj-cij.org/en/statute> (acesso 22 Junho 2022).
- Igor Mauler Santiago. *Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos* (São Paulo: Quartier Latin 2006).
- Ines Hofbauer. *Tax Treaty Interpretation in Austria* in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000).
- Irineu Strenger. *Direito Internacional Privado* (6. ed., São Paulo: Ltr. 2005).
- Isabel de Magalhães Collaço. *Da Qualificação em Direito Internacional Privado* (Lisboa: 1964).
- J. David B. Oliver. *The OECD Model and Non-Member Countries, Intertax* (Amsterdam: Kluwer 1997).
- J. Francisco Rezek. *Direito Internacional Público* (8. ed., São Paulo: Saraiva 2000).
- J. J. Gomes Canotilho. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (3. ed., Coimbra: Almedina 1999).
- Jacob Dolinger. *Direito Internacional Privado* (6. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2001).
- Jacques Grosclaude; Philippe Marchessou. *Droit Fiscal Général* (Paris: Dalloz 2003).
- Jacques Malherbe. *Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union* in Paul Kirchhof et al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Netherlands: Kluwer 2002).

- Jacques Sasseville. *The Role and Evolution of Reservations, Observations, Positions and Alternative Provisions in the OECD Model* in Guglielmo Maisto (Ed.), *Departures from the OECD Model and Commentaries* (The Netherlands: IBFD 2014).
- James Alm, *Um Sistema Tributário Transparente Desencorajaria o 'Planejamento Tributário Agressivo'?* in Eurico Marcos Diniz de Santi (Ed.), *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho* (São Paulo: Editora FISCOsoft 2013).
- James Coffield. *A Popular History of Taxation: From Ancient to Modern Times* (London: Longman 1970).
- James S. Henry. *Let's Tax Anonymous Wealth!* in Thomas Pogge; Krishen Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness* (Oxford: Oxford University Press 2016).
- Jan H. Christiaan. *Recentes Progressos no Direito Tributário Internacional* in Agostinho Toffoli Tavoraro; Brandão Machado; Ives Gandra da Silva Martins (Eds.), *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Uhlôa Canto* (Rio de Janeiro: Forense 1988).
- Jan Wouters; Maarten Vidal. *The International Law Perspective* in Guglielmo Maisto (Ed.), *Tax Treaties and Domestic Law* (Amsterdam: IBFD 2006).
- Jasmin Kollmann; Latira Turcan. *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges* in Michael Lang; Jeffrey Owens (Eds.), *International Arbitration in Tax Matters* (Amsterdam: IBFD 2015).
- Jean Combacau; SUR, Serge Sur. *Droit International Public* (6. ed., Paris: Montchrestien 2004).
- Jean Schaffner. *The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships, Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD May 2000).
- Jean-Louis Bergel. *Teoria Geral do Direito*, Tradução Maria Ermantina Galvão (São Paulo: Martins Fontes 2001).
- Jean-Marc Rivier. *Le Droit Fiscal International* (Neuchâtel: Ides et Calendes 1983).
- Jennifer Hermann. *Reformas, Endividamento Externo e o 'Milagre' Econômico* in Fabio Giambiagi et. al. (Eds.), *Economia Brasileira Contemporânea* (2. ed., Rio de Janeiro: Elsevier 2011).
- Jens Wittendorff. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law* (The Netherlands: Kluwer, 2010).
- Jesús Sol Gil. *La Doble Imposición Internacional* in Pasquale Pistone & Heleno Taveira Tôres (Ed.), *Estudios de Derecho Tributario Constitucional Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma 2005).
- João Baptista Machado. *Âmbito de Eficácia e Âmbito de Competência das Leis* (Coimbra: Almedina 1970).
- Joaquim Lang. *General Rules of Statute Interpretation in Germany* in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (The Hague: Kluwer Law International 1998).

- Joaquín de Arespacochaga. *Planificación Fiscal Internacional* (2. ed., Madrid: Marcial Pons 2002).
- Johannes Heinrich; Helmut Moritz. *Interpretation of Tax Treaties*, v. 40, *European Taxation* (Amsterdam: IBFD Apr 2000).
- John F Avery Jones. [British Report], v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions* (Deventer: Kluwer Law International 1993).
- . *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD May 2003).
- . *Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom* in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000).
- . The “One True Meaning of a Tax Treaty”, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Jun 2001).
- . *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, v. 56, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Mar 2002).
- ; Maarten J. Ellis; Guglielmo Maisto et. al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model* (Amsterdam: IBFD 2006).
- John Rawls. *A Theory of Justice* (Cambridge: Harvard University Press 2001).
- Joint Council of Europe/OECD. *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf (acesso 26 Junho 2022).
- Jonathan Schwartz. *The Impact of the New Preamble on the Interpretation of Old and New Treaties and on the Policy of Abuse Prevention*, v. 74 4/5, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Apr.-May 2020).
- . *Schwarz on Tax Treaties* (London: CCH 2011).
- Jorge Bacelar Gouveia. *Manual de Direito Internacional Público* (Rio de Janeiro: Renovar 2005).
- Jorge Miranda. *Curso de Direito Internacional Público* (Cascais: Principia 2002).
- José Augusto Fontoura Costa. *Normas de Direito Internacional: Aplicação Uniforme do Direito Uniforme* (São Paulo: Atlas 2000).
- José Casalta Nabais. *A Tributação das Empresas pelo Rendimento Real*, v. 41, *Revista Direito Tributário Atual – RDTA* (São Paulo: IBDT Jan-Jul 2019).
- . *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: Almedina 1998).
- José de Oliveira Ascensão. *Introdução à Ciência do Direito* (Rio de Janeiro: Renovar 2005).
- José Manuel Almudí Cid, *El Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 2005).
- José M. Calderón Carrero. *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España* (A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004), apud César

- García Novoa, *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional* in Juan Pablo Godoy F., *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición* (Bogotá: LEGIS 2006).
- . *El Artículo 26 MC OECD 2000: La Cláusula de Intercambio de Información* in José Ramón Ruiz García; José Manuel Calderón Carrero (Eds.), *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España* (A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza 2004).
- ; M. Dolores Piña. *Interpretation of Tax Treaties*, v. 39, *European Taxation* (Amsterdam: IBFD Oct 1999).
- José Vicente Troya Jaramillo. *Interpretación y Aplicación de los Tratados en Materia Tributaria* in Pasquale Pistone; Heleno Taveira Tôrres, *Estudios de Derecho Tributario e Internacional – Homenaje Latinoamericana a Victor Uckmar* (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma 2005).
- José Xavier de Basto. [Conferência] in Eduardo Paz Ferreira et. al. (Eds.), *Conferência Crise, Justiça Social e Finanças Públicas* (Coimbra: Almedina 2010).
- Josef Bleicher. *Hermenêutica Contemporânea*, Tradução Maria Georgina Segurado (Lisboa: Edições 70).
- Joseph Isenbergh. *International Taxation* (New York: Foundation Press 2005).
- Juan Antonio García Amado. *Tópica, Derecho y método jurídico*, v. 4, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho* (Alicante: Universidad de Alicante 1987).
- Juan M. Albacete; Nicolás Juan. *Fuente y Domicilio: Nueva Configuración de sus Principios*, v. 187, *Revista Tributaria* (Montevideo: ILADT 2005).
- Juan Manuel Barquero Estevan. *La Función del Tributo en el Estado Democrático de Derecho* (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales 2002).
- Juan Zornoza Pérez, *Multilateralism in international taxation* in Yaviv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).
- Juliana de Toledo Romero, *Tributação Global na Era Digital* (São Paulo: Dialética, 2023).
- Julio Diena. *Derecho Internacional Público*, Traducción por J. M. Trias de Bes (Barcelona: Bosch 1946).
- Karl Larenz. *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*, Traducción por Luis Díez-Picazo (Madrid: Civitas 1985).
- . *El Derecho Justo*, Traducción por Luis Díez-Picazo (Madrid: Civitas 2001).
- . *La Filosofía Contemporánea del Derecho y del Estado*, Traducción por E. Galán Gutiérrez & A. Truyol Serra (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado 1942).
- . *Metodologia da Ciência do Direito*, Tradução José Lamego (3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1997).
- Kees van Raad. *Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação* [Tradução Helena de Rezende Grabenweger], v. 1, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin Out 2005).

- . *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application* in Paul Kirchhof, Moris Lehner; Kees van Raad et.al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Hague: Kluwer Law International 2002).
- . *Não-discriminação na Tributação de Operações Transnacionais: Escopo e Questões Conceituais* [Translation by Flávio Rubinstein], v. 19, *Revista Direito Tributário Atual – RDTA* (São Paulo: Dialética 2005).
- . *Nondiscrimination in International Tax Law* (Amsterdam: Kluwer 1986).
- Kevin Holmes. *International Tax Policy and Double Tax Treaties* (The Netherlands: IBFD 2007).
- Klaus Günther. *Teoria da Argumentação no Direito e na Moral: Justificação e Aplicação*, Tradução Cláudio Molz (São Paulo: Landy 2004).
- Klaus Tipke; Douglas Yamashita. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva* (São Paulo: Malheiros 2002).
- Klaus Vogel (Ed.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Translation by John Marin & Bruce Elvin. (3. ed., London: Kluwer Law International 1998).
- . *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Feb 2003).
- . *Derecho Tributario Internacional - t. I.* in Andrea Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario* (Bogotá: Themis 2001).
- . *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application* in Paul Kirchhof, Moris Lehner; Kees van Raad et.al. (Eds.), *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel* (The Hague: Kluwer Law International 2002).
- . *Introduction* in Klaus Vogel (Ed.), *On Double Taxation Conventions* (London: Kluwer Law International 1997).
- . *Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação*, Translation by Luís Eduardo Schoueri, in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa – Vol. II* (São Paulo: Quartier Latin 2003).
- . *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, v. 54, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Dec 2000).
- . *Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?*, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Jan 2002).
- ; Rainer G. Prokisch. *General Report – Interpretation of Double Taxation Conventions*, v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International* (The Netherlands: IFA 1993).
- L. Oppenheim. *International Law: A Treatise - v.I.* (7. ed., London: Longmans, Green and Co 1952).
- Lee Corrick. *The Taxation of Multinational Enterprises* in Thomas Pogge; Krishen Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness* (Oxford: Oxford University Press 2016).

- Lenio Luiz Streck. *A hermenêutica filosófica e as possibilidades de superação do positivismo pelo (neo)constitucionalismo* in Lenio Luiz Streck; Leonel Severo da Rocha (Eds.), *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica* (Porto Alegre: Livraria do Advogado 2005).
- . *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma Nova Crítica do Direito* (2. ed., Rio de Janeiro: Forense 2004).
- . *O Efeito Vinculante das Súmulas e o Mito da Efetividade: Uma Crítica Hermenêutica* in Lenio Luiz Streck, *Crítica à Dogmática: Dos Bancos Acadêmicos à Prática dos Tribunais* (Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica 2005).
- Liam Murphy; Thomas Nagel. *The Myth of Ownership* (Oxford: Oxford University Press 2002).
- Louis Trobatas; Jean-Marie Cotteret. *Droit Fiscal* (Paris: Dalloz 1997).
- Luc de Broe. *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam: IBFD 2008).
- ; Joris Luts. *BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*, v. 43 (2), *Intertax* (Amsterdam: Kluwer 2015).
- . *Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse*, v. 74 4/5, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Apr.-May 2020).
- Ludmila Monteiro de Oliveira. *Direito Tributário, Globalização e Competição* (Belo Horizonte: Arraes 2016).
- Luís Afonso Heck. *Regras, Princípios Jurídicos e sua Estrutura no Pensamento de Robert Alexy* in George Salomão Leite (Ed.), *Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição* (São Paulo: Malheiros 2003).
- Luís Eduardo Schoueri. *Arm's Length como Princípio ou como Standard Jurídico* in Luís Eduardo Schoueri; João Francisco Bianco (Eds.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann* (São Paulo: Quartier Latin 2016).
- . *Brazil in Yariv Brauner; Pasquale Pistone (Eds.), BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* (The Netherlands: IBFD 2015).
- . *Considerações sobre o Princípio Arm's Length e os Secret Comparables* in Luís Eduardo Schoueri (Ed.), *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (São Paulo: Quartier Latin 2008).
- . *Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira*, v. 22, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA* (Rio de Janeiro: Dialética 2002).
- . *Direito Tributário Internacional – Qualificação e Substituição – Tributação, no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha*, v. 54, *Revista Dialética de Direito Tributário* (São Paulo: Dialética Mar 2000).
- . *Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade.*

- Efeitos do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 – Parecer*, v. 16, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA* (São Paulo: Dialética 2001).
- . *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica* (Rio de Janeiro: Forense 2005).
- . *O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar* in Marcus Lívio Gomes; Luís Eduardo Schoueri (Eds.), *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS - v. I*. (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).
- . *Planejamento Fiscal Através dos Acordos de Bitributação: Treaty Shopping* (São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 1995).
- . *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro* (2. ed., São Paulo: Dialética 2006).
- . *Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade* in Roberto Ferraz (Ed.), *Princípios e Limites da Tributação* (São Paulo: Quartier Latin 2005).
- . *Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação*, v. 17, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA* (São Paulo: Dialética 2003).
- . *Tributação e Cooperação Internacional*, v. 16, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA* (São Paulo: Dialética 2004).
- ; Ricardo André Galendi Júnior. *Interpretative and Policy Challenges Following the OECD Multilateral Instrument from a Brazilian Perspective*, v. 71 (6), *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD 2017).
- Luís Flávio Neto. *Direito Tributário Internacional: 'Contextos' para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação* (São Paulo: Quartier Latin 2018).
- Luís Ivani de Amorim Araújo. *Curso de Direito Internacional Privado* (Rio de Janeiro: PROCAM 1998).
- Luís Roberto Barroso. *Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)* in Luís Roberto Barroso (Ed.), *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas* (Rio de Janeiro: Renovar 2003).
- ; Ana Paula de Barcellos. *O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro* in Luís Roberto Barroso (Ed.), *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas* (Rio de Janeiro: Renovar 2003).
- Luís Alberto Warat. *Introdução Geral ao Direito – v. I* (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor 1994).
- Luiz Aranha Correa do Lago. *A Retomada do Crescimento e as Distorções do 'Milagre', 1967-1974* in Marcelo de Paiva Abreu (Ed.), *A Ordem do Progresso: Dois Séculos de Política Econômica no Brasil* (Rio de Janeiro: Elsevier 2014).
- Luiz Cezar Ramos Pereira, *Costume Internacional* (Rio de Janeiro: Renovar 2002).
- Maarten Floris de Wilde. *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market* (The Netherlands: IBFD 2017).

- Manuel Atienza. *As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica*, Tradução Maria Cristina Guimarães Cupertino (São Paulo: Landy 2002).
- . *El Sentido del Derecho* (Barcelona: Ariel 2003).
- Manuel Pires. [Portuguese Report], v. LXXVIIIa, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Interpretation of Double Taxation Conventions* (Deventer: Kluwer Law International 1993).
- . *International Juridical Double Taxation of Income* (Deventer: Kluwer Academic Publishers 1989).
- Marciano Seabra de Godoi. *Comentários Acerca do Impostos sobre Transações Digitais Incluído na Proposta de Diretiva da União Europeia 2018/0073* in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018).
- ; Sergio André Rocha (Eds.), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Belo Horizonte: D'Plácido 2017).
- Marco Aurélio Greco. *Crise do Imposto de Renda na sua Feição Tradicional* in Condorcet Rezende (Ed.), *Estudos Tributários* (Rio de Janeiro: Renovar 1999).
- . *Planejamento Tributário* (4. ed., São Paulo: Quartier Latin 2019).
- . *Troca Internacional de Informações Fiscais* in Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho; Vasco Branco Guimarães (Eds.), *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves* (Belo Horizonte: Fórum 2011).
- Marcos Aurélio Pereira Valadão. *O Sistema Tributário Internacional Contemporâneo sob a Perspectiva dos Países em Desenvolvimento: Análise Crítica*, v. 37, *Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC* (Ceará: Jan-Jun 2017).
- Marcos Hideo Moura Matsunaga. *Cooperação Mútua Internacional na Era Pós-BEPS*, v. 39, *Revista Direito Tributário Atual – RDTA* (São Paulo: IBDT 2018).
- Marcus Abraham. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado* (São Paulo: Quartier Latin 2007).
- Marcus Livio Gomes. *The Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2021).
- . *A Reação ao Abuso nos Tratados Brasileiros contra a Dupla Tributação* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024).
- Maria Margarida Lacombe Camargo. *Eficácia Constitucional: Uma Questão Hermenêutica* in Carlos E. de Abreu Boucault; José Rodrigo Rodriguez (Eds.), *Hermenêutica Plural* (São Paulo: Martins Fontes 2002).
- . *Hermenêutica Jurídica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito* (Rio de Janeiro: Renovar 2001).
- Maria Odete Batista de Oliveira. *O Intercâmbio de Informação Tributária* (Coimbra: Almedina 2012).
- Maria Teresa Soler Roch; Aurora Ribes Ribes. *Tax Treaty Interpretation in Spain, 2000* in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (The Hague: Kluwer Law International 2000).

- Mario Züger. *Arbitration under Tax Treaties – Improving Legal Protection in International Tax Law* (Amsterdam: IBFD 2001).
- Marta Caldas, *O Conceito de Planejamento Fiscal Agressivo* (Lisboa: Almedina 2015).
- Martin Hearson. *Imposing Standards: The North-South Dimension to Global Tax Politics* (New York: Cornell University Press 2021).
- Massimo Severo Giannini. *Scritti – v. I* (Milano: Giuffrè 2000).
- Mateus Calicchio Barbosa. *O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros* (São Paulo: Quartier Latin 2018).
- Mercedes Peláez Marques. *El Convenio Hispano-Argentino* (Buenos Aires: Quorum 1998).
- Michael J. Graetz. *Foundations of International Income Taxation* (New York: The Foundation Press 2003).
- Michael Lang. *Can law regulate its own interpretation? Relevance and meaning of Articles 31-33 of The Vienna Convention of the Law of Treaties (VCLT) and Article 3 para. 2 of the Model Convention of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD MC) for the interpretation of double taxation conventions in Yariv Brauner (Ed.), Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).
- . *General Report, v. 89a, IFA. Cahiers de Droit Fiscal International: Double Non-taxation* (Deventer: Kluwer Law International 2004).
- . *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Wien: Linde 2010).
- . *Os trabalhos da OECE e da OCDE para a criação das vedações de discriminação, v. 3, Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin Jun 2006).
- . *Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, v. 74 (11), Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Nov 2020).
- Michael Lennard. *International Tax Arbitration and Developing Countries in Michael Lang & Jeffrey Owens (Eds.), International Arbitration in Tax Matters* (Amsterdam: IBFD 2015).
- Michell B. Carrol. *Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress under the League of Nations* (Geneva: League of Nations 1939).
- Moris Lehner. *Interpretation of Tax Treaties According to German Theory and Practice in VOGEL, Klaus (Ed.), Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (The Hague: Kluwer Law International 1998).
- Myret Zaki. *Le Secret Bancaire est Mort* (Lausanne: Favre 2010).
- Natalia Pushkareva, *A Cross-Jurisdictional Analysis of MLI Implementation to Date in Sergio André Rocha; Allison Christians (Eds.), A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).
- Nathalie Bravo, *Is the Multilateral Instrument Really Multilateral? in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

- Neil MacCormick. *Legal Reasoning and Legal Theory* (New York: Oxford University Press 1994).
- Néstor Carmona Fernández. *No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de Informaciones* in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros 2001).
- Nguyen Quoc Dinh; Patrick Daillier; Alain Pellet. *Direito Internacional Público*, Translation by Vítor Marques Coelho (2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 2003).
- Nicholas Shaxson; John Christensen. *Tax Competitiveness – a Dangerous Obsession* in Thomas Pogge; Krishen Mehta (Eds.), *Global Tax Fairness* (Oxford: Oxford University Press 2016).
- Noel Struchiner. *Direito e Linguagem: Uma Análise da Textura Aberta da Linguagem e sua Aplicação ao Direito* (Rio de Janeiro: Renovar 2002).
- Norberto Bobbio. *El Futuro de la Democracia*, Traducción por José F. Fernandez Santillan (Mexico: Fondo de Cultura Económica 1986).
- Odete Medauar. *O Direito Administrativo em Evolução* (2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 2003).
- OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD 2013), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1 (acesso 26 Junho 2022).
- . *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note* (Paris: OECD 2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (acesso 30 Outubro 2019).
- . *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (acesso 27 Dezembro 2015).
- . *Annexes - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/annexes-mutual-administrative-assistance-tax-matters.htm> (acesso 26 Junho 2022).
- . *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* (Paris: OECD 2015).
- . *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD 2016), <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. (acesso 01 Julho 2022).
- . *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD 1998).
- . *List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD*, <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.htm> (acesso 20 Junho 2022).
- . *List of the 144 jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (acesso 26 Junho 2022).

- . *Model Tax Convention on Income and on Capital 2000*, p. C(23)-11-12 (Paris: OECD 2000), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital_9789264189409-en#page1 (acesso 29 Junho 2022).
- . *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* (Paris: OECD 2017) https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1 (acesso 26 Junho 2022).
- . *Newsroom: International tax reform: Multilateral Convention to implement Pillar One on track for delivery by mid-2023*, <https://www.oecd.org/newsroom/international-tax-reform-multilateral-convention-to-implement-pillar-one-on-track-for-delivery-by-mid-2023.htm>. (acesso 14 Julho 2022).
- . *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* (Paris: OECD 2015), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1 (acesso 29 Junho 2022).
- . *Public consultation document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One* (Paris: OECD 2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (acesso 30 Outubro 2019).
- . *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (Paris: OECD, 2021), <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. (acesso 01 Maio 2022).
- . *Study into the Role of Tax Intermediaries* (Paris: OECD 2008).
- . *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships in OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000. - v. II.* (Paris: OECD 2000), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital_9789264189409-en#page1 (acesso 26 Junho 2022).
- . *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (Paris: OECD 1979), https://read.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en#page1 (acesso 29 Junho 2022).
- . *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (acesso 20 Junho 2022)
- Oscar Tenório. *Direito Internacional Privado - v. I.* (11. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos 1976).
- Ottmar Bühler. *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Traducción por Fernando Cervera Torrejon (Madrid: Editorial de Derecho Financiero 1968).

- Pablo Chico de la Cámara. *Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional* in Fernando Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centros de Estudios Financieros 2001).
- Paolo Arginelli. *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory* (Amsterdam: IBFD 2015).
- Pasquale Pistone. *Coordinating the Action of Regional and Global Players During the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, v. 6 (Amsterdam: IBFD 2014).
- . *General Report* in Pasquale Pistone et. al. (Eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (Cambridge: Cambridge University Press 2012).
- . *General Report* in Michael Lang et. al. (Eds.), *Trends and Players in Tax Policy* (Amsterdam: IBFD 2016).
- . *El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal* in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. II*, Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis 2003).
- Paul Reuter. *Introducción al Derecho de los Tratados*, Traducción por Eduardo L. Suárez (México: Fondo de Cultura Económica 1999).
- Paul Ricoeur. *Hermeneutics & the Human Sciences*, Translation by John B. Thompson (Cambridge: Cambridge University Press 1998).
- Paula Rosado Pereira. *Princípios de Direito Fiscal Internacional* (Coimbra: Almedina 2010).
- Paulo Ayres Barreto; Caio Augusto Takano. *The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective*, v. 43 (12), *Intertax* (Amsterdam: Kluwer 2015).
- Paulo Bonavides. *Curso de Direito Constitucional* (13. ed., São Paulo: Malheiros 2003).
- Paulo Caliendo. *Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2005).
- Paulo César Teixeira Duarte Filho. *Acordos para Evitar a Dupla Tributação — Considerações sobre as Políticas Brasileiras* in Ana Paula Saunders; Eduardo Santos Gomes et. al. (Eds.), *Estudos de Tributação Internacional* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).
- . *Double Tax Treaties Policies of Brazil* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2018).
- Paulo de Barros Carvalho. *O art. 3º da Lei Complementar no 118/2005, princípio da irretroatividade e lei interpretativa* in Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôrres (Eds.), *Princípios de Direito Financeiros e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Rio de Janeiro: Renovar 2006).
- Paulo Roberto Soares de Mendonça. *A Tópica e o Supremo Tribunal Federal* (Rio de Janeiro: Renovar 2003).
- Paulo Rosenblatt. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries* (The Netherlands: Kluwer 2015).

- . *Norma Geral Antielisiva e o Principle Purpose Test (Ação 6 do BEPS) na Política Internacional Brasileira* in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).
- Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis. *Ação nº 6 do BEPS e a Prevenção de “Abusos”: Análise Crítica*, Marcus Lívio Gomes; Luís Eduardo Schoueri (Eds.), *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS - v. II* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).
- Peter Häberle. *Hermenêutica Constitucional: A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*, Tradução Gilmar Ferreira Mendes (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor 1997).
- Peter J. Wattel; Otto Marres. *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation* (Amsterdam: IBFD Jul-Aug 2003).
- Philip Baker. *A Tributação Internacional no Século XXI* [Translation by Elise M. Sakane], v. 19, *Revista Direito Tributário Atual - RDTA* (São Paulo: Dialética 2005).
- . *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell 2006).
- . *The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes*, v. 43 (1), *Intertax* (Amsterdam: Kluwer 2015).
- Pietro Adonnino. *General Report*, v. 78b, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International: Non-discrimination rules in international taxation* (Deventer: Kluwer Law International 1993).
- Raewyn Connell. *Southern Theory* (Cambridge: Polity Press 2009).
- Rafael de Asis Roig. *Deberes y Obligaciones en la Constitución* (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales 1991).
- Raffaele Petruzzi, *The Arm’s Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality*, in Michael Lang et. al. (Eds.), *Transfer Pricing in a Post-BEPS World* (The Netherlands: Kluwer 2016).
- Raffaele Russo. *O Tratamento Dispensado pela OCDE às Partnerships – Uma Análise Crítica* [Tradução Helena de Rezende Grabenweger & Luiz Fernando Mascaro], v. 4, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin Out 2006).
- . *The OECD Approach to Partnerships – Some Critical Remarks, European Taxation* (Amsterdam: IBFD Apr 2003).
- Rainer Prokisch. *Does it Make Sense if we Speak of an “International Tax Language”?* in Klaus Vogel (Ed.), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany* (The Hague: Kluwer Law International 1998).
- Ramón Falcón y Tella; Elvira Flea War. *Derecho Fiscal Internacional* (Madrid: Marcial Pons 2010).
- Ramon Tomazela Santos. *A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda – entre o Combate*

- à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes in *Estudos de Direito Tributário Internacional* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).
- . *A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação* (São Paulo: IBDT 2021).
- . *Estudos de Direito Tributário Internacional [A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda – entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes]* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).
- . *Os Instrumentos Financeiros Híbridos à Luz dos Acordos de Bitributação* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).
- . *The Framework of the Multilateral Instrument* in Sergio André Rocha; Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).
- Ramón Valdés Costa. *Instituciones de Derecho Tributario* (2. ed., Buenos Aires: Depalma 2004).
- . *Problemas Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (Montevideo: Instituto Uruguayo de Derecho Tributario 1970).
- Renata Foz; Doris Canen. *O Conceito de Estabelecimento Permanente e a Presença Digital Relevante: Websites como Sujeitos Passivos* in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018).
- Reuven Avi-Yonah. *Advanced Introduction to International Tax Law* (Massachusetts: Elgar Publishing 2015).
- . *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, v. 113, *Harvard Law Review* (Massachusetts 2000).
- . *International tax as international law*, [Research Paper no. 41], http://www.ssrn.com/abstract_id=516382 (acesso 5 Janeiro 2008) [University of Michigan].
- . *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge: Cambridge University Press 2007).
- Ricardo André Galendi Júnior, *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules* (Amsterdam: IBFD, 2025).
- Ricardo García Antón. *From Bilateralism to Multilateralism: Is This Shift Beneficial for Developing Countries? A Focus on 7 (1) MLI* in Sergio André Rocha & Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).
- Riccardo Guastini. *Das Fontes às Normas*, Tradução Edson Bini (São Paulo: Quartier Latin 2005).
- . *Teoria e Dogmatica delle Fonti* (Milano: Dott. A. Giuffrè Editore 1998).
- Ricardo Henriques da Palma Borges; Raquel Maria Maymone Resende. *Tax Treaty Interpretation in Portugal* in Michael Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (London: Kluwer Law International 2000).

- Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (10. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2003).
- . *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, (5. ed., Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024).
- . *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário* (4. ed., Rio de Janeiro: Renovar 2006).
- . *O Princípio da Transparência Fiscal*, v. 79, *Revista de Direito Tributário* (São Paulo: Malheiros 2001).
- . *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários* (Rio de Janeiro: Renovar, 2005).
- . *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários - v. II.* (Rio de Janeiro: Renovar 2005).
- . *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação, Imunidades e Isonomia – v. III* (Rio de Janeiro: Renovar 1999).
- Ricardo Lodi Ribeiro. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2019).
- Ricardo Marozzi Gregorio. *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade* (São Paulo: Quartier Latin 2011).
- Riccardo Monaco. *Manuali di Diritto Internazionale Pubblico e Privato* (Torino: Editrice Torinese 1949).
- Richard L. Doernberg et. al. *Federal Income Taxation of Corporations and Partnerships* (The Netherlands: Wolters Kluwer 2009).
- Richard Palmer. *Hermeneutics* (Evanston: Northwestern University Press 1969).
- Richard Xenophon Resch. *Tax Treaty Interpretation: A Response to Michael Lang*, issue 5, *British Tax Review* (London: Sweet & Maxwell 2021).
- . *Tax Treaty Interpretation: The Meaning and Application of Article 3 (2)* (Hamburg: Tredition 2020).
- Rita Calçada Pires. *Manual de Direito Internacional Fiscal* (Coimbra: Almedina 2018).
- . *Multilateralism, Multilateralism, Who is Sovereign After All? Tax Sovereignty after BEPS Multilateral Instrument* in Sergio André Rocha; Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).
- Robert Alexy. *Derecho y Razón Práctica* (Mexico: Fontamara 1998).
- . *A Theory of Legal Argumentation*, Translation by Ruth Adler and Neil MacCormick (Oxford: Oxford University Press 2011).
- . *A Theory of Constitutional Rights*, Translation by Julian Rivers (Oxford: Oxford University Press 2010).
- . *Direito, Razão, Discurso: Estudos para a filosofia do Direito*, Tradução Luís Afonso Heck (Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 2010).
- . *Ponderação, Jurisdição Constitucional e Representação Popular*, Tradução Thomas da Rosa de Bustamante in Cláudio Pereira de Souza Neto;

- Daniel Sarmento (Eds.), *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2007).
- . *Teoria da Argumentação Jurídica: A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica*, Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva (São Paulo: Landy 2001).
- . *Teoria dos Direitos Fundamentais*, Tradução Virgílio Afonso da Silva (São Paulo: Malheiros 2008).
- . *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Traducción por Ernesto Garzón Valdes (Madrid: Centre of Estudios Politicians y Constitutional 2001).
- Robert Danon; Wolfgang Schön. *Foreword: Tax Treaty Interpretation after BEPS*, v. 74 4/5, *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Apr.-May 2020).
- Roberto Codorniz Leite Pereira, *Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações* (São Paulo: IBDT 2020).
- Roberto França de Vasconcellos. *Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, v. 1, *Revista de Direito Tributário Internacional* (São Paulo: Quartier Latin Out 2005).
- Rodolfo Luis Vigo. *Perspectivas Iusfilosóficas Contemporâneas* (2. ed., Buenos Aires: LexisNexis 2006).
- Rodrigo Maitto da Silveira. *Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures* (São Paulo: Quartier Latin 2006).
- Rodrigo Souza de Castelo Branco. *The History and Relevance of Model Tax Conventions* in Thomas Ecker; Gernot Ressler (Eds.), *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Wien: Linde 2011).
- Ronald Dworkin. *Justice in Robes* (Cambridge: Harvard University Press 2006).
- . *Taking Rights Seriously* (Cambridge: Harvard University Press 1999).
- Roy Rohatgi. *Basic International Taxation - v. I*. (2. ed., Richmond: Richmond 2005).
- Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário* (13. ed., São Paulo: Saraiva 1994).
- Salem Hikmat Nasser. *Direito Internacional do Meio Ambiente, Direito Transformado, Jus Cogens e Soft Law* in Salem Hikmat Nasser; Fernando Baldy dos Reis (Eds.), *Direito Internacional do Meio Ambiente: Estudos em Homenagem ao Prof. Guido Fernando Silva Soares* (São Paulo: Atlas 2006).
- . *Fontes e Normas do Direito Internacional: Um Estudo sobre a Soft Law* (2 ed. São Paulo: Atlas 2006).
- Sergio André Rocha. *A Tributação na Sociedade de Risco* in Heleno Taveira Tórreres; Adilson Rodrigues Pires (Eds.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Rio de Janeiro: Renovar 2006).
- . *Brazil's International Tax Policy* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2017).
- . *Countries' Aggressive Tax Treaty Planning: Brazil's Case*, v. 44 (4), *Intertax* (Amsterdam: Kluwer 2016).

- . *Ética da Administração Fazendária e Processo Administrativo Fiscal* in Sergio André Rocha, *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho* (São Paulo: Quartier Latin 2007).
- . *Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo* in André Elali et. al. (Eds.), *Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado* (São Paulo: Quartier Latin 2011).
- . *Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective*, v. 70 (9), *Bulletin for International Taxation* (Amsterdam: IBFD Sept 2016).
- . *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro* (Belo Horizonte: Casa do Direito 2020).
- . *General Report*, v. 102, IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International* (The Netherlands: IFA 2017).
- . *Imperial Taxation: The Awkward Protection for States Against the Taxpayers in Contemporary International Taxation* in *Estudos de Direito Tributário Internacional* (Rio de Janeiro: Lumen Juris 2016).
- . *International Taxation, Epistemologies of the South, and Institutional Capacities: Transfer Pricing and the Universalization of the OECD Standards*, <http://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/> (acesso 19 Maio 2019) [Kluwer International Tax Blog].
- . *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda* (2. ed., São Paulo: Quartier Latin 2013).
- . *Interpretation of Double Tax Conventions: General Theory and Brazilian Perspective* (Amsterdam: Kluwer 2009).
- . *Old Bottles or New Bottles: Time to Break the Bottle! In Favor of Broader Source Country Taxing Rights*, <http://kluwertaxblog.com/2018/06/20/old-bottles-new-bottles-time-break-bottle-favor-broader-source-country-taxing-rights/> (acesso 25 Julho 2019). [Kluwer International Tax Blog]
- . *Risk Society and International Tax Multilateralism* in Sergio André Rocha; Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax* (The Netherlands: Kluwer 2021).
- . *The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International Tax Imperialism'* in Sergio André Rocha & Allison Christians, *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (The Netherlands: Kluwer 2017).
- . *Tributação Internacional* (São Paulo: Quartier Latin 2013).
- . *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais* (São Paulo: Quartier Latin 2015).
- . *Tributação Internacional e Digitalização da Economia* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022).
- . *Termos não Definidos em Tratados Internacionais* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024).

- . *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*, p. 14-32 (3. Ed., Belo Horizonte: Casa do Direito 2024).
- ; Diana Rodrigues Prado de Castro. *Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OECD* in Tathiane Piscitelli (Ed.), *Tributação da Economia Digital* (São Paulo: Revista dos Tribunais 2018).
- ; Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax* (The Netherlands: Kluwer 2021).
- Shabtai Rosene, *Practice and Methods of International Law* (New York: Oceana Publications Inc. 1984).
- Silvania Conceição Tognetti; Thiago Belani Ribeiro. *BEPS e os Desafios da Economia Digital: Propostas e a Experiência Brasileira* in Alexandre Alkmim Teixeira (Ed.), *Plano BEPS* (Belo Horizonte: Fórum 2019).
- Stephen Holmes; Cass R. Sunstein. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes* (New York: W. W. Norton & Company 1999).
- Stephen Toulmin. *Os Usos do Argumento*, Tradução Reinaldo Guarany (São Paulo: Martins Fontes 2001).
- Stef van Weeghel; Anna Gunn. *A General Anti-Abuse Principle of International Law: Can it be Applied in Tax Cases?* in Guglielmo Maisto et. al. (Eds.), *Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward* (Amsterdam: IBFD 2013).
- Sunita Jogarajan. *Double Taxation and the League of Nations* (Cambridge: Cambridge University Press 2018).
- . *Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action* (London: Oxford Journal of Legal Studies 2011).
- Susan Haack. *Deviant Logic. Fuzzy Logic* (Chicago: The University of Chicago Press 1996).
- Tarcísio Diniz Magalhães. *Governança Tributária Global: Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de não Tributar) na Pós-Modernidade* (Belo Horizonte: Arraes 2016).
- . *International Taxation Without International Representation? Legality and Legitimacy in Global Tax Governance* in Bruno Peeters; Hans Gribnau; Jo Badisco (Eds.), *Building Trust in Taxation* (Cambridge: Intersentia 2017).
- . *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional* (Belo Horizonte: Casa do Direito 2020).
- Tercio Sampaio Ferraz Júnior. *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 289 (3. ed., São Paulo: Atlas 2001).
- . *Por que ler Kelsen, hoje* in Fábio Ulhoa Coelho (Ed.), *Para Entender Kelsen* (São Paulo: Saraiva 2001).
- Theodor Viehweg. *Tópica e Jurisprudência*, Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Brasília: Departamento de Imprensa Nacional 1979).
- . *Tópica y Filosofía del Derecho*, Traducción por Jorge M. Seña (Barcelona: Gedisa 1997).

- Thomas da Rosa de Bustamante. *Tópica e argumentação jurídica*, v. 163, *Revista de Informação Legislativa* (Brasília: Senado Federal Jul-Set 2004).
- Thomas Piketty. *O Capital no Século XXI*, Tradução Monica Baumgarten de Bolle (Rio de Janeiro: Intrínseca 2014).
- . *Capital in the Twenty-First Century*, Translation by Arthur Goldhammer (Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press 2014).
- Tsilly Dagan. *Competition vs. Cooperation in International Taxation* in Yariv Brauner (Ed.), *Research Handbook on International Taxation* (Northampton: Edward Elgar Publishing 2020).
- . *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation* (New York: Cambridge University Press 2018).
- Tulio Rosembuj. *Derecho Fiscal Internacional* (Barcelona: El Fisco 2001).
- . *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Marcial Pons 1998).
- . “Treaty Shopping”: *El Abuso do Tratado* in Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional - v. II*, Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Temis 2003).
- . *Intercambio Internacional de Información Tributaria* (Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona 2004).
- Ulrich Beck, *The Reinvention of Politics* in Ulrich Beck, Antony Giddens; Scott Lash (Eds.), *Reflexive Modernization* (California: Stanford University Press 1990).
- UNITED NATIONS. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries 2019* (New York: UN 2019),
- . *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries* (New York: UN 2003), <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/Manual%20for%20the%20Negotiation%20of%20Bilateral%20Tax%20Treaties%20between%20Developed%20and%20Developing%20Countries.pdf> (acesso 26 Junho 2022).
- . *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021* (United Nations: New York 2021), https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (acesso 26 Junho 2022).
- . *Vienna Convention on the Law of Treaties* (New York: United Nations 1970), https://treaties.un.org/doc/Treaties/1980/01/19800127%2000-52%20AM/Ch_XXIII_01.pdf (acesso 22 Junho 2022).
- Valerio de Oliveira Mazzuoli. *Tratados Internacionais* (2. ed., São Paulo: Editora Juarez de Oliveira 2004).
- Vanessa Arruda Ferreira. *The Improper Use of Tax Treaties by Contracting States: Tax Treaty Dodging* (Amsterdam: IBFD 2021).
- . *The Multilateral Convention from a Public International Law Perspective* in Sergio André Rocha; Allison Christians (Eds.), *A Multilateral Convention for Tax: From Theory to Implementation* (The Netherlands: Kluwer 2021).

- Veronika Daurer. *Tax Treaties and Developing Countries* (The Netherlands: Kluwer 2014).
- Victor Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional* - v. I & II., Traducción por Cristian J. Billardi & Juan O. Zanotti Aichino (Bogotá: Themis 2003).
- . *Tratados Internacionales en Materia Tributaria* in Andrea Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario* - t. I. (Bogotá: Themis 2001).
- Virgílio Afonso da Silva. *A Constitucionalização do Direito: Os Direitos Fundamentais nas Relações entre Particulares* (São Paulo: Malheiros 2005).
- Wallace Paiva Martins Júnior. *Transparência Administrativa: Publicidade, motivação e participação popular* (São Paulo: Saraiva 2004).
- Wangko Ngantung. *Tax Treaties and Developing Countries* in Raffaele Petruzzi; Karoline Spies (Eds.), *Tax Policy Challenges in the 21th Century* (Wien: Linde 2014).
- William D. Samson. *History of Taxation* in Andrew Lymer; John Hasseldine (Eds.), *The International Tax System* (New York: Springer Science+Business Media 2002).
- Willis Santiago Guerra Filho, *Epistemologia Sistemica para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global* in Heleno Taveira Torres (Ed.), *Direito Tributário Ambiental* (São Paulo: Malheiros 2005).
- Wolfgang Schön. *Germany* in Hugh J. Ault; Brian J Arnold. (Eds.), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (2. ed., The Netherlands: Kluwer Law International 2004).
- Xavier Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters* (Cheltenham: Edward Elgar Publishing 2015).
- Yariv Brauner. *BEPS: An Interim Evaluation*, v. 6 (Amsterdam: IBFD 2014).
- . *What the BEPS?*, n. 16 (2), *Florida Tax Review* (Florida: University of Florida Levin College of Law 2014).
- ; Pasquale Pistone. *The BRICS and the Future of International Taxation* in Yariv Brauner; Pasquale Pistone, *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination* (The Netherlands: IBFD 2015).
- Zvi Altman. *Dispute Resolution Under Tax Treaties* (Amsterdam: IBFD 2005).
- Zygmunt Bauman, *Modernity and Ambivalence* (Cambridge: Polity Press 2007).

 editoraletramento
 editoraletramento.com.br
 editoraletramento
 company/grupoeditorialletramento
 grupoletramento
 contato@editoraletramento.com.br
 editoraletramento

 casadodireito
 editoracasadodireito.com.br
 casadodireitoed
 casadodireito@editoraletramento.com.br

