

A INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: UMA VISÃO ATRAVÉS DO GIRO ONTOLÓGICO-LINGUÍSTICO

INTERPRETATION OF DOUBLE TAXATION CONVENTIONS: A LOOK THROUGH THE ONTOLOGICAL-LINGUISTIC TURN

Carlos Yury Araújo de Moraes¹

Doutorando em Direito – UNICEUB

ÁREA(S) DO DIREITO: direito tributário; direito tributário internacional; hermenêutica.

RESUMO: O objetivo deste trabalho é o de analisar a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional à luz do paradigma da viragem ontológico-linguística, com vistas a fundamentar uma crítica sobre o dogmatismo da visão tradicional sobre a interpretação no Direito. Para realizar essa tarefa, serão confrontadas as distintas visões das teorias interpretativas: a tradicional e a proposta pela hermenêutica filosófica. Após a breve descrição dos fundamentos de cada uma delas, serão analisados os fundamentos da interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional

tanto sob o aspecto tradicional quanto sob o aspecto dos novos paradigmas propostos pela teoria contemporânea. Nessa ótica, será examinado se a atual forma de compreender a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional é adequada à concretização de direitos fundamentais do contribuinte, em contraposição ao exercício das competências tributárias dos Estados.

PARAVRAS-CHAVE: tributação internacional; interpretação; hermenêutica filosófica.

ABSTRACT: *The objective of this paper is to analyse the interpretation of double taxation agreements under the linguistic turn theory, in order to justify a review of*

¹ Mestre em Direito pela UNISINOS, Advogado Especialista em Direito Processual Civil, Professor do programa de pós-graduação em Direito Tributário da FACID - DeVry. E-mail: consultoria@carlojury.adv.br. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/9976644443137083>.

the dogmatism of traditional view on the interpretation of the law. To accomplish this, the distinct views of interpretive theories will be confronted: the traditional view and the analysis proposed by philosophical hermeneutics. After a brief description of the each one background, it will be considered the fundamentals of interpretation of double taxation agreements under both the traditional look, as under the aspect of new paradigms proposed by contemporary theory. Under this perspective, it will be examined whether the current way of interpreting the double taxation agreements is appropriate to the realization of the fundamental rights of the taxpayer, as opposed to the exercise of the taxing power of the State.

KEYWORDS: *international taxation; interpretation; philosophical hermeneutics.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 O giro linguístico e a interpretação; 2 A visão tradicional na interpretação dos tratados contra dupla tributação internacional; Conclusão; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 The linguistic turn and the interpretation; 2 The traditional approach regarding the interpretation of double taxation conventions; Conclusion; References.*

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é o de analisar a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional à luz do paradigma da viragem ontológico-linguística, com vistas a fundamentar uma crítica sobre o dogmatismo da visão tradicional sobre a interpretação no Direito.

Para realizar essa tarefa, serão confrontadas as distintas visões das teorias interpretativas: a tradicional e a proposta pela hermenêutica filosófica. A primeira, de fundo mais dogmático, defende a prevalência do método interpretativo como forma de aplicar a lei. A segunda, de cunho contemporâneo, defende a interpretação como compreensão, não havendo cisão entre interpretação e aplicação da lei.

Após a breve descrição dos fundamentos de cada uma delas, serão analisados os fundamentos da interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional tanto sob o aspecto tradicional quanto sob o aspecto dos novos paradigmas propostos pela teoria contemporânea.

Nessa ótica, será examinado se a atual forma de compreender a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional é adequada à concretização de direitos fundamentais do contribuinte, em contraposição ao exercício das competências tributárias dos Estados.

1 O GIRO LINGUÍSTICO E A INTERPRETAÇÃO

1.1 A VISÃO FORMALISTA DA INTERPRETAÇÃO

A linguagem é um processo comunicacional. Se escrita ou falada, é defeituosa, podendo ser ambígua, vaga e imprecisa. Uma mensagem pode ser emitida de uma forma e compreendida de outra graças à complexidade do ato comunicacional. A interpretação é o ato de extrair o significado de uma mensagem, esclarecendo seu significado. Se as afirmações anteriores são verdadeiras para todo o processo comunicacional, também o é para os textos jurídicos a comunicação do direito. Os textos jurídicos são igualmente interpretados não só com o objetivo de se obter o significado da mensagem, mas também com o objetivo de identificar ou determinar a sua significação, especificamente o significado da norma jurídica nele contido².

O processo de interpretação dos textos jurídicos ganha maior relevância a partir do momento em que se observa que este encerra em si uma norma, cujo objetivo é o de impor uma determinada obrigação, estabelecer uma permissão ou uma proibição. A interpretação jurídica está relacionada, assim, ao desvelamento da norma a ser aplicada a um caso concreto, real ou fictício³, tudo em razão da função ordenadora do Direito. Em outras palavras: a finalidade última da interpretação jurídica é a extração da norma, a qual ordenará a atuação do indivíduo em sociedade.

A visão formalista da interpretação das normas jurídicas está relacionada a uma colocação do método interpretativo em primeiro plano, acima, inclusive, do próprio conteúdo da interpretação. Pode-se dizer que a visão positivista do direito, a qual busca dar ao Direito o caráter de uma ciência com método e objeto definidos, um espaço com regras e procedimentos científicos, teve larga influência na formação desta concepção tradicional.

Muito dessa visão tradicional deve-se aos trabalhos de Savigny, para quem a interpretação é a “reconstrução do pensamento (claro ou obscuro, é o mesmo) expresso na lei, enquanto seja possível conhecê-lo na lei”⁴, significando a reconstrução do sentido da vontade desta. Em termos gerais, Savigny aponta que ao juiz cabe a única ação de estabelecer uma “interpretação puramente

² GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 25.

³ *Ibid.*, p. 29.

⁴ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 10.

lógica”⁵. O método savignyano consistia em avaliar o texto da lei, dentro de um período histórico, de modo a avaliar o sentido individual de cada conceito empregado, porém empregando-o no seio de um sistema:

A legislação apenas expressa um todo. A interpretação do particular também deve ser tal que, para poder compreender o particular, este se deve amoldar ao todo. A exposição do todo não pertence a este ponto propriamente, mas ao sistema. Porém, desde que cada parte não é inteligível sem o todo, deve ser concebida em relação com o todo, tarefa semelhante àquela que existe no sistema, mas com objetivos opostos.

Larenz esclarece que o método savignyano utiliza os critérios literal (gramatical), contextual, da intenção do legislador, das ideias normativas e teleológico-objetivos para permitir a interpretação do texto, sendo que todos esses critérios se interpenetram, sempre com o objetivo precípua de trazer à compreensão o sentido de um texto que se torna problemático para o intérprete⁶. O próprio Larenz, em sua obra, procura melhorar a noção dos critérios savignyanos de interpretação, sempre com vistas a sanar as lacunas do Direito através dos métodos próprios⁷.

Na visão de Maximiliano, talvez o maior expoente da corrente tradicional-positivista da interpretação dos textos jurídicos no Brasil, a interpretação

⁵ SAVIGNY, Friederich Karl von. *Metodologia jurídica*. Trad. para o português: Hebe A. M. Caletti Marengo. Campinas: Edicamp, 2001. p. 4.

⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 439.

⁷ *Ibid.*, p. 520. “A interpretação da lei e o desenvolvimento judicial do Direito não devem ver-se como essencialmente diferentes, mas só como distintos graus do mesmo processo de pensamento. Isto quer dizer que já a simples interpretação da lei por um tribunal, desde que seja a primeira ou se afaste de uma interpretação anterior representa um desenvolvimento do Direito, mesmo que o próprio tribunal não tenha disso consciência; assim como, por outro lado, o desenvolvimento judicial do Direito que ultrapasse os limites da interpretação lança mão constantemente de métodos ‘interpretativos’ em sentido amplo. Assinalamos como limite da interpretação em sentido estrito o sentido literal possível. Um desenvolvimento do Direito conduzido metodicamente para além deste limite, mas ainda no quadro do plano originário, da teleologia da lei em si, é preenchimento de lacunas, desenvolvimento do Direito *imanente à lei*; o desenvolvimento do Direito que esteja já para além deste limite, mas dentro do quadro e dos princípios directivos do ordenamento jurídico no seu conjunto é desenvolvimento do direito *superador da lei*. Para cada um destes três graus são típicos determinados métodos; se bem que não possam traçar-se com limites rigorosos entre eles, é aconselhável, por isso mesmo, distingui-los. [...]”.

é vista como sendo uma arte, porém “guiada cientificamente”⁸. Observa-se a existência de um método interpretativo narrado pelo autor, o qual inicia com o processo gramatical (análise dos vocábulos empregados no texto), passando pelo processo lógico (simples estudo das normas em si por meio de raciocínio dedutivo) e finalmente o processo sistemático (comparação dos dispositivos sujeitos a exegese com o mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto)⁹, embora não seja identificada nenhuma hierarquia entre tais processos.

Não sem motivo, verifica-se a existência de um ponto comum entre os autores narrados, na tentativa de adotar um método científico para a ação de interpretar: são elas fruto da modernidade e do racionalismo típico que a acompanha. Leal, repassando o panorama histórico da Ciência do Direito, lembra que, entre os séculos XV a XVII, a ciência jurídica foi amplamente influenciada pelos sistemas racionais, enaltecendo e refinando o método da interpretação dos textos já iniciado pelos romanos¹⁰. No século XIX, porém, há um aperfeiçoamento no padrão romano de interpretação, agregando-se à Ciência do Direito qualidade de “sistema que se constrói a partir de premissas, cuja validade repousa na sua generalidade racional, indicadora dos padrões éticos eleitos”¹¹.

A visão tradicional da interpretação dos textos jurídicos, portanto, está assentada em uma base comum, na qual a ação interpretativa resume-se a uma atividade dotada de um método próprio, científico, cujo objetivo é o de descobrir, desvelar, extrair a norma inserida no texto. Opera-se com o descobrimento do significado da norma escondida no texto jurídico.

Warat¹² observa que essa visão formalista está ligada ao postulado da racionalidade, o qual pressupõe um “direito positivo coerente, preciso, completo, não redundante, ‘decidível’ e logicamente derivável”. Há uma clara tendência de tornar o Direito ciência metafísica, isto é, algo lógico, racional e despido de quaisquer valores, implicando a perda do ideal de justiça primitivo. Aqui, a lei é a única fonte do Direito e a interpretação corresponde a uma atividade mecânica

⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 9.

⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 87-106.

¹⁰ LEAL, Rogério Gesta. *Hermenêutica e direito*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 1999. p. 28.

¹¹ *Ibid.*, p. 30.

¹² WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. p. 52.

de cálculo lógico¹³. Na visão tradicional, a linguagem é uma mera ferramenta, um suporte através do qual se exprime a norma logicamente extraída do texto.

1.2 CRÍTICA AO FORMALISMO, O GIRO ONTOLÓGICO-LINGUÍSTICO E A NOVA FORMA DE INTERPRETAÇÃO

O formalismo jurídico exposto no item anterior estava calçado na ideia da cientificidade e lógica do processo de interpretação das leis, a fim de encontrar a norma jurídica concreta aplicável ao caso. O Direito tinha um método, e tal quais as ciências naturais, dele não poderia se afastar para ser considerado autêntica ciência.

O formalismo, entretanto, passou a se defrontar com várias críticas. As principais delas foram feitas pelas tendências realistas do Direito. As tendências realistas partiam do entendimento da interpretação como um ato de vontade do juiz, quem construía sua decisão a partir das próprias experiências. Ao contrário da tendência formalista, a tendência realista defendia que a atividade científica do jurista residiria na atividade exclusivamente linguística: afastou-se o caráter lógico preponderante da atividade interpretativa de extração da norma para se defender a teorização da norma através de uma condição semântica de sentido¹⁴.

O maior mérito das tendências realistas foi o de proporcionar o levantamento do “véu da ignorância” que marcava o formalismo, demonstrando os equívocos das teses que o marcavam. Nas palavras de Warat¹⁵:

Certo é que a posição epistemológica do realismo brevemente exposta (talvez de algum modo distorcida por minha interpretação valorativa dela) serviu para desnudar a mensagem ideológica do formalismo, destruir o mito da segurança jurídica e alertar-nos sobre as propriedades da linguagem em que as normas são formuladas, revelando a função prescritiva não manifesta das correntes doutrinárias e dos tribunais. Serviu, também, para mostrar-nos, ao sublinhar e [sic] flexibilidade significativa da linguagem jurídica, a necessidade de contrapor à segurança do valor equidade. Tal valor, muitas vezes, não pode ser satisfeito

¹³ Ibid., p. 55.

¹⁴ WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. p. 58.

¹⁵ Ibid., p. 59.

quando se acredita que a ordem positiva proporciona uma segurança absoluta e aqui já enunciamos uma conclusão que pode ser extraída mediante uma leitura conotativa das premissas do realismo.

O perigo contido nas teses realistas, porém, é o de substituir a “ditadura das leis” pela “ditadura dos juízes”, pois tais teses erigem o culto do julgador, colocando a questão da condição semântica para a análise da linguagem em um segundo plano¹⁶. Aqui, o juiz é o único intérprete autorizado a atuar como tal, conforme sua consciência, sua experiência, seus credos e sua (de)formação humanista, podendo estabelecer a interpretação da lei consoante sua vontade, inclusive a afastando.

Tendo as correntes realistas rompido com o paradigma formalista em determinados pontos, porém trocando um problema por outro, outras correntes tidas como intermediárias se formaram ao longo dos séculos XIX e XX. A teoria pura de Kelsen é um demonstrativo da corrente intermediária: se por um lado pretende ser “[...] uma filosofia do método e dos conceitos fundamentais da nominada ciência jurídica”, encarando o Direito como “objeto independente que pertence à esfera do normativo”, uma disciplina autônoma com objeto próprio¹⁷, também considera que o processo de interpretação e aplicação do Direito se dá através de um método próprio centrado na figura do juiz, que deverá demonstrar fundamentos argumentativos para sua forma de decidir:

A tensão entre a segurança e a equidade dilui-se argumentativamente na medida em que se preserva uma aparente segurança, na medida em que se mostra retoricamente que as soluções de equidade, as divergências decisórias, são produtos derivados e controlados pelo próprio sistema. Os componentes irracionais das decisões não criam insegurança enquanto não podem ser ideologicamente sentidos como racionais.¹⁸

Em outras palavras, interpretar – no contexto das tendências intermediárias – passou a ser a demonstração argumentativa de um processo de aplicação do Direito. Neste caso, o intérprete deve demonstrar – através dos métodos

¹⁶ Ibid., p. 59.

¹⁷ LEAL, Rogério Gesta. *Hermenêutica e direito*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 1999. p. 57.

¹⁸ WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994. p. 63.

próprios - como chegou à conclusão no momento da aplicação da norma ao caso concreto, como meio de legitimar sua decisão. Há uma amálgama entre descobrimento do sentido do texto, a racionalidade do método para justificação e a possibilidade de decidir além da lógica da lei, de acordo com elementos externos a ela. A interpretação, entretanto, permanece como meio para se chegar a um fim: a resposta possível ao determinado caso.

A forma de encarar a interpretação, e o relevante papel dela para o direito, foi modificada com a viragem cultural para a linguagem. Essa virada para a linguagem ocorreu quando os filósofos¹⁹ passaram a contar que todos os fenômenos e problemas culturais traduzem fundamentalmente problemas de linguagem, e, como tais, “não só exigem uma específica análise linguística como por essa análise se resolveriam ou mesmo a ela se reduziriam”²⁰. Conceber a linguagem como o centro da problemática científica do conhecimento acabou por impor a legitimação do discurso ético, valorativo, em contraposição ao discurso meramente positivista-normativista²¹.

A compreensão do Direito passou por profundas transformações a partir da virada linguística: se antes se via a linguagem como uma ferramenta, um terceiro elemento, tal qual um suporte entre a percepção do agente e o ato de interpretar, a partir das teorias heideggerianas sobre o *Dasein*²², essa percepção mudou: o ato de interpretar não pode se afastar da linguagem, consistindo em um ato de manifestação própria *através* da linguagem. Não é mais, ela, um terceiro, um suporte, mas o próprio ambiente em que se dá a interpretação. O objetivo da interpretação, na perspectiva da viragem linguística, passa então a ser a atribuição de sentido, a “determinação do sentido normativo-jurídico em concreta função judicativa”²³.

¹⁹ Destacando-se, entre outros, os trabalhos de Schleiermacher, Betti, Heideger e Gadamer, como apontado por ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 200-210.

²⁰ CASTANHEIRA NEVES, Antonio. *O actual problema metodológico da interpretação juridical* - I. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. p. 117.

²¹ *Ibid.*, p. 128.

²² ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 211. “Embora não se saiba expressamente, a diferença entre o ser e o ente está no *Dasein* e em sua existência. Nesse contexto, ‘existência significa, de certa maneira, *ser na efetivação dessa diferença*’”.

²³ *Ibid.*, p. 340-341.

Constatada essa mudança no modo de entender o processo de manifestação do ser, a hermenêutica filosófica passou a ocupar um lugar de destaque na compreensão do direito. Neste sentido, Streck²⁴:

O Direito passa a ser compreendido a partir desse novo lugar destinado à linguagem, nessa “terceira” etapa da história do conhecimento: na metafísica clássica, a preocupação era com coisas; na metafísica moderna, com a mente, a consciência; já no paradigma exurgente da invasão da filosofia pela linguagem, a preocupação é com a palavra, a linguagem. Não há essências. Tampouco definimos a realidade a partir de nossa consciência assujeitadora do mundo. O mundo não é um conjunto de objetificações. Daí o alerta de Heidegger: a pedra não tem o mundo, o animal é pobre em mundo, e o homem é formador de mundo. Neste novo paradigma, a linguagem constitui mundo; é condição de possibilidade. Desse modo, a linguagem não está à disposição do sujeito. Antes disto, é o sujeito que depende da linguagem. O mensageiro já vem com a mensagem. No conto está o contador.

A virada linguística leva a uma nova forma de compreender o direito e supera a mera análise e elaboração do método interpretativo, isto é, rompe com o formalismo anterior de considerar a interpretação apenas um método para se extrair a norma do texto legal e aplicá-la ao caso analisado. O giro ontológico-linguístico trabalha não na perspectiva metafísica de diferenciar “norma” e “texto”, mas sim de enxergar a norma como resultado de um processo de atribuição de sentido (compreensão) ao texto²⁵. Atribuição de sentido, diga-se, que não é realizada de qualquer forma, escolhendo qualquer sentido, mas sim observando o sentido hermeneuticamente adequado de acordo com a construção

²⁴ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 277-278.

²⁵ ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 222. “A compreensão, iluminada pela pré-compreensão, projeta várias possibilidades. E o interessante é que Heidegger refere que à interpretação cabe justamente elaborar as diversas formas que são apresentadas pela compreensão. Neste sentido, geralmente a interpretação é apresentada como aquele momento em que houve a compreensão. Heidegger dirá que não. A interpretação representa uma elaboração de formas e sentidos projetados pela compreensão e já inseridos desde sempre na estrutura da pré-compreensão”.

histórica (tradição)²⁶ de sentido do vocábulo analisado, conjugando-a com a realidade (saber pragmático). Os sentidos de um texto, afirma Streck²⁷, “são atribuíveis a partir da facticidade em que está inserido o intérprete e respeitando os conteúdos de base do texto, que devem nos dizer algo”.

Portanto, e à guisa de conclusão parcial, rompe-se com o sentido comum de interpretar. Não se trata mais de colocar o método como o centro da atividade hermenêutica, focando-se o “desvelar” do sentido. Ao contrário, a interpretação deve ser tida como momento de atribuição de sentido, da compreensão, a qual se dá dentro do círculo hermenêutico.

2 A VISÃO TRADICIONAL NA INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Os tratados ou convenções contra a dupla tributação internacional são instrumentos utilizados pelo Estados para evitar a dupla tributação jurídica sobre a renda e o capital²⁸. Tais tratados não possuem o condão de instituir novas obrigações tributárias, limitando-se a distribuir a competência entre os Estados signatários, a fim de que estes possam coordenar a imposição tributária.

Embora parte da doutrina afirme que as regras dos tratados para evitar a dupla tributação internacional encerrem “normas de conflito” – isto é, regras necessárias para estabelecer previamente qual a legislação aplicável a cada caso específico, quando o fato tributável envolver a mesma renda, mesmo contribuinte e dois Estados distintos visando a aplicar a sua legislação tributária²⁹ –, o fato é que a posição majoritária entende os tratados como encerrando “normas de competência”. Estas, por sua vez, podem ser compreendidas como regras distributivas de potestade tributária entre os Estados signatários. Assim, os

²⁶ ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 236. “[...] Gadamer entende que o verdadeiro sentido de um texto também será denominado pela situação histórica (a sua tradição) do intérprete”.

²⁷ STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 338.

²⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando. Los principios básicos de lá fiscalidad internacional y los convênios para evitar lá doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estrutura y aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Org.). *Fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: CEF, 2007. p. 236. Existem dois tipos de dupla tributação internacional: a jurídica e a econômica. A jurídica é definida como a tributação decorrente de impostos comparáveis (mesma hipótese de incidência) sobre a mesma renda de um mesmo contribuinte em dois ou mais Estados por idênticos períodos. A econômica é definida por exclusão, correspondendo à dupla tributação que difere em um dos três pontos anteriormente mencionados.

²⁹ UCKMAR, Victor et al. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 44.

tratados para evitar a dupla tributação internacional não “decidem” de antemão sobre a aplicação do direito estrangeiro, mas sim asseguram que a vontade comum dos Estados signatários afasta a aplicação da legislação local no ponto já indicado no tratado, excluindo a possibilidade de aplicação da lei interna ao caso específico ou vice-versa. Assim, através de um princípio de especificidade, seria correto falar em *Grenznormen* (regras de limitação da competência), como se verifica na opinião de Vogel³⁰:

Where it otherwise would apply, or by obliging one or both States to allow a credit against their domestic tax for taxes paid in the other State. Within the scope of a treaty, therefore, a tax obligation exists only if and to the extent that, in addition to the requirements of domestic law, the treaty requirements also are satisfied. Consequently, rules of double taxation are not conflict rules (Kollisionsnormen) similar to those in private international law. Rather, they are “rules of limitation of law” (Grenznormen) comparable to those of an “international administrative law” (Internationales Verwaltungsrecht), as it has been described and analysed by Karl Neumeyer. Ordinarily, however, such rules of limitation are embodied in, or closely related to, the substantive rules of the domestic law of the State in question [...].

A interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional deve ter em conta a natureza de limitação de competência para ser efetiva. Considerado um conjunto de regras de distribuição da competência, o tratado deverá ser interpretado apenas em relação ao alcance e aplicação da legislação interna sobre um determinado fato. Neste caso, verificar-se-ão se as definições contidas no texto do tratado afastam a competência do Estado em relação ao caso específico analisado na forma das regras analisadas, a fim de resolver qualquer dúvida sobre o entendimento deste por parte dos intérpretes. A operação interpretativa dos tratados para evitar a dupla tributação internacional é assim narrada por Campo Azpiazu³¹:

³⁰ VOGEL, Klaus et al. *On double taxation conventions*. Londres: Kluwer Law, 1997. p. 20.

³¹ CAMPO AZPIAZU, Carolina Del. Modelos, fines, estructura e interpretación y calificación de los convenios de doble imposición. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). *Manual de fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, v. I, 2007. p. 559.

El Convenio define las rentas que se incluyen en cada artículo, por lo que será necesario comprobar, de acuerdo con las definiciones que plantea el Convenio, cuál es el artículo aplicable al caso concreto. No hay que olvidar que se está analizando sólo el Convenio y, aunque probablemente la renta tendrá la misma naturaleza en la legislación interna, se pretende determinar la potestad tributaria según el Convenio. A continuación el Convenio determinará la potestad para gravar esa renta. Como se ha mencionado en líneas anteriores, el Convenio puede determinar que la tributación sea exclusiva de uno de los Estados o que sea compartida y ambos Estados puedan gravar. Si la potestad es compartida el Estado de la fuente podrá aplicar su legislación interna con los límites que establezca el Convenio.

Em outras palavras: ao definir o que é “renda tributável”, o próprio tratado para evitar a dupla tributação internacional traz em seu bojo a definição do termo “renda” para fins de tributação; mais adiante, afirma qual será o Estado contratante competente para tributar a “renda” conceituada. Tome-se como exemplo o tratado Brasil-Canadá para evitar a dupla tributação sobre a renda, introduzida no ordenamento brasileiro pelo Decreto nº 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Ali se lê que o tratado é aplicável em relação “aos impostos sobre a renda cobrados por cada um dos Estados Contratantes, seja qual for o sistema usado para sua cobrança” (art. II)³². No mesmo tratado, o art. III traz definições-base a serem consideradas pelos Estados contratantes, como “Brasil” e “Canadá” em seus sentidos físicos³³, a fim de limitar a competência territorial.

³² BRASIL. Decreto nº 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/canada/decreto-no-92-318-de-23-de-janeiro-de-1986>>. Acesso em 16 maio 2016.

³³ Id., *ibid.*, “a) o termo ‘Brasil’ designa o território da República Federativa do Brasil, isto é, a terra firme continental e insular e respectivo espaço aéreo, bem como o mar territorial e o leito e subsolo desse mar, dentro do qual, em conformidade com o Direito Internacional e com as leis brasileiras, o Brasil possa exercer seus direitos; b) o termo ‘Canadá’, empregado em sentido geográfico, designa o território do Canadá, incluindo qualquer área além dos mares territoriais do Canadá que, segundo as leis do Canadá, seja uma área sobre a qual o Canadá possa exercer direitos com respeito ao fundo do mar e subsolo e seus recursos naturais; [...]”.

Outra definição contida no tratado são “pessoa”³⁴, “nacional”³⁵ e “sociedade”³⁶, a fim de estipular a identidade subjetiva dos contribuintes a serem alcançados pela exação e assim por diante.

Ao trazer suas próprias definições, o tratado para evitar a dupla tributação busca esclarecer os elementos básicos para distribuição da competência entre os Estados contratantes para fins de tributação. Todavia, considerando os defeitos comuns da linguagem, o próprio tratado traz disposição específica buscando integrar aspectos não previstos em seu texto. Daí a existência do art. III, segunda alínea, cuja redação é a seguinte³⁷:

Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Há, portanto, um sistema interpretativo organizado no bojo do próprio tratado: além de termos previamente definidos, consta de regra uma cláusula geral de interpretação para sanar quaisquer dúvidas ou entendimentos conflitantes. Em qualquer caso, a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional não deve fugir do contexto em que foi elaborada, devendo tomar em conta o “conteúdo semântico da Convenção” para produzir a norma concreta individual em cada caso³⁸.

³⁴ Id., “d) o termo ‘pessoa’ compreende uma pessoa física, uma sociedade ou qualquer outro grupo de pessoas; [...]”.

³⁵ Id., “e) o termo ‘nacionais’ designa: i) todas as pessoas físicas, que possuam a nacionalidade de um dos Estados Contratantes; ii) todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com as leis em vigor num Estado Contratante”.

³⁶ Id., “f) o termo ‘sociedade’ designa qualquer pessoa jurídica ou qualquer entidade que, para fins tributários, seja considerada como pessoa jurídica; [...]”.

³⁷ BRASIL. Decreto nº 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/canada/decreto-no-92-318-de-23-de-janeiro-de-1986>>. Acesso em: 16 maio 2016.

³⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2002. p. 643.

Há, entretanto, um problema para se chegar à conclusão comum sobre o contexto do tratado. Xavier³⁹, seguindo a doutrina tradicional, esclarece o significado de “contexto”:

O *contexto* compreende, além do texto (incluindo preâmbulo e anexos), qualquer acordo relacionado com o tratado que tiver sido celebrado pelas partes em conexão com a conclusão do tratado, bem como qualquer instrumento elaborado por uma ou mais partes em conexão com a conclusão do tratado e aceite pelas outras partes como instrumento relacionado com o tratado.

Uckmar⁴⁰, reforçando esse entendimento, aponta que os princípios gerais de interpretação dos tratados internacionais hauridos da Convenção de Viena⁴¹ seguem, de maneira geral, princípios de boa-fé. Neste sentido, como os tratados para evitar a dupla tributação devem seguir as regras gerais naquilo que não dispuserem de maneira distinta, eles devem ser interpretados também em consonância com tais regras. Logo, o significado corrente das palavras e das expressões definidas e não definidas deve ser extraído à luz do contexto, do objeto e do escopo do próprio tratado.

Em suma, a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação, dentro da acepção clássica, deve levar em consideração os métodos gramatical (“o sentido comum atribuível aos termos do tratado”), sistemático (“em seu contexto”), teleológico (“à luz de seu objetivo e finalidade”) e histórico (“qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições”). A visão tradicional da interpretação dos tratados em geral, e dos tratados para evitar a dupla tributação em particular, ainda segue a linha savignyana, estabelecendo o método de estabelecimento do contexto e dos termos do tratado como razão última do processo de interpretação.

³⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 135.

⁴⁰ UCKMAR, Victor et al. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 46.

⁴¹ São eles: interpretação autêntica contida no texto dos tratados, no protocolo final, ou em textos anexos; a interpretação consensual das duas Administrações para a solução de casos específicos; a interpretação sistemática de acordo com os princípios do tratado, os princípios do direito tributário internacional e as normas internas dos dois Estados.

Importa destacar que a visão tradicional observa interpretação e aplicação como dois fenômenos distintos, seguindo a afirmação de Xavier⁴²:

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.

Torres⁴³, complementando a exposição acima, separa – ainda que didaticamente – a interpretação da aplicação, considerando a existência de um processo onde há uma “sucessão de prioridades”: primeiro, a busca do significado ordinário no texto do tratado; segundo, se a expressão não for clara, recorrer ao contexto do próprio tratado ou o reenvio às normas internas do Estado. Tudo, ressalta-se, com o objetivo de formar a “norma individual e concreta de direito interno aplicável ao fato-evento como elemento de estraneidade. Esta é a concepção que a doutrina tradicional do direito internacional tributário estabelece”.

Ao considerar interpretação e aplicação problemas apartados, a visão tradicional empurra a interpretação do tratado para evitar a dupla tributação para um segundo plano: ela se torna um meio para se chegar a um resultado, isto é, a concretização do direito estatal de tributar determinada renda.

De já, devemos esclarecer que a manutenção deste paradigma, em tempos de viragem ontológica para a linguagem, não pode ser mantida. Isto se dá porque o processo de interpretação passa necessariamente pela compreensão do texto fundamentalmente em sua historicidade, a fim de que se possa atribuir a ele o significado, a norma orientadora do caso concreto, como já afirmado.

2.1 NOVOS PARADIGMAS PARA A INTERPRETAÇÃO DOS TRATADOS CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Como visto no tópico anterior, a doutrina clássica parte do entendimento sobre interpretação e aplicabilidade do tratado para evitar a dupla tributação

⁴² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 141.

⁴³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 640-641.

internacional como operações distintas, porém interdependentes. Interpreta-se para aplicar ao caso concreto, em operações de simples qualificação dentro do contexto do próprio tratado. Conforme Torres⁴⁴:

A tarefa do intérprete, portanto, é a de buscar compor a “significação” que os enunciados denotam no seu “contexto”, para, no quaro das possíveis relações com os “residentes” de um ou do outro Estado contratante, obter a efetiva representação do comportamento regulado.

Em assim sendo, continua Torres⁴⁵, a interpretação do tratado para evitar a dupla tributação resume-se à formulação de uma norma jurídica individual e concreta “formulada no interior de cada um dos Estados contratantes” no momento em que o tratado é aplicado ao caso concreto, tomando em conta o “conteúdo semântico” do tratado.

Inicialmente, a primeira crítica a ser feita à visão tradicional refere-se às operações apartadas de interpretação e aplicação do tratado. Já foi esclarecido, na primeira parte deste trabalho, que o ato de interpretar implica necessariamente a compreensão prévia como condição para atribuição de sentido. A interpretação deve ser vista como o “momento discursivo-argumentativo em que falamos dos entes (processo, Direito etc.) pela compreensão que temos de seu ser”⁴⁶. A interpretação depende da compreensão; esta, por sua vez, funda-se em sentidos prévios já constituídos através da linguagem, a qual representa a historicidade do ser, isto é, a estrutura prévia de sentido⁴⁷. O fato analisado é compreendido a partir do sentido histórico atribuído aos termos do tratado para evitar a dupla tributação. Somente se interpretará adequadamente se houver já uma gama de sentidos prévios postos para que a norma seja construída corretamente e, assim, resolva a questão da competência tributária dos Estados signatários. A visão tradicional peca ao apartar as duas operações (interpretação e aplicação),

⁴⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001. p. 642.

⁴⁵ Id., *ibid.*, p. 643.

⁴⁶ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 241.

⁴⁷ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 243.

olvidando o compreender como aspecto essencial da interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional.

Uma segunda questão a ser analisada refere-se à pré-compreensão dos termos usados nos tratados para evitar a dupla tributação internacional, a sua historicidade. A doutrina tradicional aponta a dificuldade no estabelecimento de conceitos unívocos em um modelo de tratado para evitar a dupla tributação em face dos ordenamentos jurídicos distintos, com legislações e línguas distintas dificultando o processo.

Todavia, tal afirmação parece incorreta. Historicamente, como aponta Serrano Antón⁴⁸, a utilização de tratados para evitar a dupla tributação vem ocorrendo desde o século XIX: inicialmente utilizados para isentar a renda dos representantes diplomáticos, a partir do final da Primeira Guerra Mundial, com o incremento do comércio entre países aliados e o crescimento industrial, houve o aumento da rede de tratados para evitar a dupla tributação com a finalidade de evitar a imposição desmedida sobre o comércio mundial. Se até 1921 cada país utilizava sua soberania para tratar dos acordos de maneira individualizada, em 1928 a Sociedade das Nações reuniu informações e coordenou a criação de um modelo-base a ser seguido pelo Países-membros. Não tendo tal modelo sido amplamente recepcionado, a Organização Europeia para Cooperação Econômica (OECE, depois modificada para Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE) lançou seu modelo de tratado para evitar a dupla tributação internacional em 1963, tornando-se, então, o *standard* de quaisquer negociações⁴⁹. De lá para cá, foi estabelecida uma rede de aproximadamente 2.000 tratados bilaterais para evitar a dupla tributação, estabelecendo-se uma rede de tratados semelhantes, com conceitos comuns e mesmos princípios orientadores⁵⁰.

Avery Jones⁵¹, inclusive, percebe a existência de uma relação de circularidade: os conceitos utilizados no modelo da OCDE não só sofrem influência dos ordenamentos internos, como também os influencia em uma relação

⁴⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando. Los principios básicos de lá fiscalidad internacional y los convênios para evitar lá doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Org.). *Fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: CEF, 2007. p. 244.

⁴⁹ Id., *ibid.*, p. 246.

⁵⁰ AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law*. New York: Cambridge University Press, 2007. p. 3.

⁵¹ AVERY JONES, John F et al. The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by States. *British Tax Review*, Londres, n. 6, p. 695, 2006.

de circularidade. Através da análise dos conceitos presentes no modelo OCDE, afirmou-se que todos os conceitos presentes no modelo podem ser encontrados em versões anteriores de algum tratado ou nas legislações internas dos países continentais europeus (de tradição *civil law*, em contraposição ao *common law* britânico), principalmente porque foram estes que mais influenciaram a criação da rede de tratados após a Primeira Guerra Mundial.

Ora, se há uma convergência de horizontes no que tange à compreensão dos termos empregados tanto pela legislação interna quanto pelo tratado, a análise dos casos deve observar a pragmática, e não somente a semântica. Não se poderá admitir um uso dissonante dos termos do tratado. Há um sentido e uma coordenação já explicitadas historicamente, no sentido de haver uma linguagem tributária internacional já formada⁵². A interpenetração histórica dos sentidos demonstra o equívoco quanto ao entendimento tradicional de que a interpretação do tratado é autônoma em relação à legislação interna, isto é, deve sempre ser observada no contexto do próprio tratado e somente dele para, só em caso excepcional, recorrer ao que dispõe a legislação interna.

Ora, se o sentido histórico dos termos do tratado já está posto, caberá ao intérprete compreender o caso e atribuir-lhe o sentido próprio coordenando o disposto no tratado para evitar a dupla tributação e a legislação interna, não simplesmente extrair a norma aplicável ao caso ou proceder à qualificação do caso para fins de aplicação da legislação correlata.

Terceira questão que se deve colocar é que a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação se dá no interior do Estado contratante, sob os auspícios da Constituição⁵³. Com isto, além do princípio da boa-fé (manifestação de uma obrigação estatal a nível de direito internacional público), deve-se levar em consideração também o quadro das obrigações internas previstas na Constituição. Quer-se com isto dizer que o tratado, para evitar a dupla tributação, deve ser interpretado no contexto da concretização dos direitos fundamentais, exigindo que a construção de sentido de seus termos leve em consideração,

⁵² A expressão linguagem tributária internacional foi usada pela Suprema Corte da Austrália em *Thiel v. FCT* 21 ATR 531, 537 (1990), citado por VOGEL, Klaus et al. *On double taxation conventions*. Londres: Kluwer Law, 1997. p. 37.

⁵³ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional*. Métodos de solução de conflito. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 33. “Na prática, porém, ante o caráter eminentemente descentralizado da sociedade internacional, a doutrina se vê obrigada a reconhecer o alcance limitado desse princípio de supremacia, que não é por si mesmo capaz de acarretar a anulação da norma nacional contrária, não impondo mais do que a responsabilização internacional do Estado faltoso”.

além do princípio da boa-fé, também os princípios da igualdade e capacidade contributiva.

Nesse quadro, pode-se destacar que o tratado para evitar a dupla tributação internacional, em *ultima ratio*, pode ser compreendido como um compromisso do Estado em concretizar o princípio da capacidade contributiva no plano interno e no plano internacional. Veja-se que um dos objetivos declarados do tratado é o de impedir a dupla tributação jurídica, pelos manifestos efeitos danosos à circulação de bens e capital, buscando adequar o peso da carga tributária aos contribuintes em situação peculiar por serem estrangeiros ou mesmo nacionais que auferiram renda tributável em território estrangeiro⁵⁴.

O fato de se buscar coordenar a imposição tributária entre Estados para garantir uma equitativa distribuição da arrecadação e evitar distorções fiscais⁵⁵ faz do tratado um compromisso entre Estados – baseado na Constituição de cada qual e nos estreitos limites de suas competências para firmá-los – para evitar a tributação excessiva da renda produzida em território estrangeiro, o que, ao final, garante as bases de uma tributação mais justa.

Ora, se se busca justiça na tributação das rendas internacionais através de um tratado para evitar a dupla tributação, este só pode ser compreendido como instrumento para manutenção da capacidade contributiva na forma preconizada por Buffon⁵⁶:

O princípio da capacidade contributiva pode ser entendido como corolário da justiça fiscal, visto que sua observância implica que a carga tributária seja repartida de acordo com a possibilidade de cada indivíduo de suportá-la. Por isso mesmo, o conteúdo e o significado do princípio parecem algo bastante simples de se compreender.

Assim, ao contrário do que dispõe a visão tradicional, a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional deve ter como horizonte a construção de sentidos capazes para adequar a correta distribuição da carga tributária entre Estados (competência impositiva), em respeito à capacidade

⁵⁴ FALCON Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 15.

⁵⁵ Id., *ibid*.

⁵⁶ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 178.

contributiva do contribuinte (dever de contribuir). Por esse prisma, o significado das expressões contidas nos tratados deve ser construído no sentido histórico gadameriano, de acordo com a finalidade última de concretizar a matriz constitucional da capacidade contributiva.

A interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional, portanto, necessita de uma revisão profunda. Deve-se abandonar o extremo apego ao dogmatismo, à interpretação meramente semântica dos termos, para se construir uma teoria hermenêutica adequada à concretização dos direitos dos Estados para arrecadar (e dos contribuintes em pagar) a fatia justa adequada à capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

A interpretação é tradicionalmente vista no Direito como sendo um processo de obtenção da norma, através da leitura do texto das leis. A visão tradicional da interpretação coloca o método interpretativo em primeiro plano, considerando a linguagem um meio que o pensamento utiliza para se chegar à norma aplicável ao caso concreto. Não só o intérprete é reduzido à qualidade de mero observador, como o paradigma dominante é o da filosofia da consciência de Descartes, de cunho metafísico. O ser é uma idealização da mente; a realidade é explicada pelo pensamento. Logo, a interpretação é a reprodução desse pensamento.

Heidegger rompeu com a noção metafísica, colocando a linguagem como centro da vida. O ser humano se define pela linguagem, sendo esta a própria expressão do ser. Nesta linha de sentido, o giro ontológico-linguístico traz a linguagem para o centro da atividade humana. Gadamer, utilizando essa base, passa a considerar que o método interpretativo não é o essencial; ao contrário, a interpretação é uma construção de sentido histórico, baseada na linguagem. A linguagem é a história do próprio ser, pois carrega, entre os conceitos e ideias, o acúmulo de experiências. Assim, interpretar é atribuir sentido, não se limitando ao método interpretativo.

A interpretação no Direito, após o giro ontológico-linguístico, passa então a colocar a linguagem no centro da atividade do intérprete. A norma não mais é extraída do texto da lei, como se estivesse ali em estado puro permitindo sua descoberta original e livre de um histórico. A norma jurídica é construída pelo intérprete de acordo com as pré-compreensões decorrentes do sentido historicamente dado aos termos. Em outras palavras, o intérprete atua dentro de um contexto e constrói a única resposta correta a ser dada ao caso. Livra-

-se da semântica e sintática puras para adotar a pragmática da linguagem. A interpretação não ocorre senão em um contexto.

Neste quadrante, a adoção do paradigma proposto pelo giro ontológico-linguístico é mais propícia a garante direitos fundamentais, pois somente haverá uma resposta correta, sempre acorde à concretização da Constituição.

A interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional deve obedecer ao novo paradigma do giro ontológico-linguístico. A doutrina tradicional sobre a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação utiliza dogmatismos relacionados à filosófica da consciência e ao emprego do método, visando a adquirir um caráter de autonomia própria. Todavia, com a viragem ontológica para a linguagem, a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional deve ser revista, especialmente no que tange à interpretação conforme a Constituição dos Estados contratantes.

Neste sentido, a interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional deve ter em conta a formação histórica dos conceitos encartados no tratado, para permitir não só a coordenação das competências impositivas dos Estados, mas também a concretização dos direitos constitucionais dos contribuintes, em especial a capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

VERY JONES, John F. et al. The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by States. *British Tax Review* n. 6, Londres, 2006.

AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law*. New York: Cambridge University Press, 2007.

BRASIL. Decreto nº 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Canada/Dec923181986.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAMPO AZPIAZU, Carolina Del. Modelos, fines, estructura e interpretación y calificación de los convenios de doble imposición. In: CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.). *Manual de fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, v. I, 2007.

- CASTANHEIRA NEVES, Antonio. *O actual problema metodológico da interpretação jurídica* – I. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- FALCON Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEAL, Rogério Gesta. *Hermenêutica e direito*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 1999.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional*. Métodos de solução de conflito. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SAVIGNY, Friederich Karl von. *Metodologia jurídica*. Trad. para o português: Hebe A. M. Caletti Marengo. Campinas: Edicamp, 2001.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. Los principios básicos de lá fiscalidad internacional y los convênios para evitar lá doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estrutura y aplicación. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (Org.). *Fiscalidad internacional*. 3. ed. Madrid: CEF, 2007.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- _____. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001.
- UCKMAR, Victor et al. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.
- WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, v. I, 1994.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Submissão em: 23.07.2015

Avaliado em: 15.09.2015 (Avaliador A)

Avaliado em: 31.07.2015 (Avaliador B)

Avaliado em: 19.05.2016 (Avaliador C)

Aceito em: 20.05.2016