Fábio Pellegrini: A interpretação no Direito Tributário Internacional

É possível verificar que dentro do contexto da norma jurídica, tanto a interpretação quanto a qualificação atuam de modo conjunto, visando dar total entendimento ao que se pretende regulamentar e a forma de sua amplitude.

Há que se falar em dois institutos jurídicos distintos, contudo para a finalidade que se prestam (entendimento) tais estão intrinsecamente ligados, eis que onde houver criação normativa haverá tanto a qualificação quanto a interpretação jurídica.

A qualificação determina os elementos significativos necessários e suficientes à formação da disposição normativa dotada de sentido completo e seu preenchimento semântico, a interpretação tem seu foco no conteúdo semântico dos enunciados necessários para que a norma seja portadora de uma dotação clara, sem que existam vícios que façam seu sentido ser distorcido.

Se por um momento concebermos uma norma ausente de qualificação, tal evidentemente deverá ser considerava inválida, eis que lhe faltarão elementos fundamentais a caracterização e qualificação necessárias ao processo de incidência tributária. Sendo que caso esta mesma norma tenha sanado a sua impropriedade relativa a qualificação, caso não lhe seja aplicada a interpretação correta, poderá dar margens a ambiguidades e incertezas no sentido de conceitos que inevitavelmente farão com que sua efetividade reste prejudicada.

Para o professor Alberto Xavier[1], a qualificação é entendida como um caso de subsunção normativa. Sendo esta uma questão que se põe no momento de aplicação da norma jurídica, razão pela qual pode ser entendida como um caso de subsunção normativa. Sendo assim, é possível verificar pelo pensamento do professor que caberia à interpretação definir o conjunto de casos possíveis e aplicáveis a situação determinada pela norma jurídica, enquanto que a qualificação incidiria sobre o caso concreto, ou seja, no momento de sua aplicação.

Conforme entende o professor Alberto Xavier[2], "*…a questão da qualificação não se distingue da mera subsunção quando o conceito a aplicar ao caso concreto — embora seja um conceito jurídico — é fornecido pela própria lei (ou por grupo ou sistema de leis de mesma natureza)*". Note-se que para o autor o conceito de subsunção e qualificação são semelhantes.

Ademais, o autor, cronologicamente defende a aplicabilidade da interpretação e da qualificação, como é possível verificar pelo trecho abaixo transcrito: "*Ora, o problema da qualificação suscita-se num momento logicamente posterior o de saber se uma determinada situação concreta da vida tributária internacional é subsumível num conceito constante da previsão normativa. Conceito este que já se encontra previamente interpretado. Respeita, pois, ao momento da subsunção ou aplicação do direito e não ao momento de sua interpretação.*"***[3]***

Contudo o mesmo professor também aponta, em sua obra, as diferenças entre a qualificação e a interpretação, que seriam de ordem lógica, de finalidade e de objeto:
— Em relação ao objeto a qualificação resta direcionada ao processo de aplicação da norma, enquanto

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

que a interpretação está focada no processo de definição do sentido e alcance desta;
— Em relação à questão lógica a interpretação ocorreria num primeiro momento, restando a qualificação postergada para um momento posterior, momento este quando o conceito já se encontrasse previamente interpretado, e;

— Em relação à finalidade, a interpretação pretende definir a finalidade e alcance de determinado conceito, enquanto que a qualificação teria como foco a aplicabilidade de determinada situação ocorrida no âmbito do direito tributário internacional a previsão normativa pré-estabelecida.

Importante que se diga que o levantamento do estudo formulado pelo professor Alberto Xavier, por ser uma referência, serve como base para o pensamento breve que será desenvolvido a seguir, com base em outros doutrinadores que são fundamentais para o entendimento da presente matéria.

Conforme bem estudado, os principais elementos de conexão utilizados nas Convenções contra bitributação internacional são: domicílio, residência, sede, direção, estabelecimento permanente situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou do destino, e em eventuais casos a nacionalidade.

Um dos pontos principais que gera conflitos consideráveis em matéria de Direito Tributário Internacional, diz respeito à qualificação e interpretação dos elementos de conexão acima indicados. Eis que a previsão em uma convenção contra a bitributação celebrada entre dois ou mais Estados, pode ter a intenção de aplicar ou mesmo de conceber determinado elemento de conexão em um contexto que pode não ser previsto pela legislação interna de um ou mais dos Estados signatários.

Mas como explicar isso na prática? Segue um exemplo corriqueiramente utilizado nas aulas de Direito Tributário Internacional: muitas convenções celebradas pelo Brasil previam que o imposto sobre a renda teria uma previsão expressa visando evitar a bitributação (tributação tanto no estado de residência quanto no estado da fonte), contudo com o surgimento posterior da CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) veio a pergunta se tal tributo, exclusivamente brasileiro estaria abrangido por tal previsão. Existem teses doutrinárias tanto defendendo quando criticando a submissão de tal tributo as convenções internacionais que visam evitar a bitributação. Sendo que o objetivo aqui é apenas demonstrar que para resolver ta situação é necessário verificar qual era a real intenção doa convenção no momento que ela foi celebrada, se era evitar a bitributação de todo e qualquer tributo que por ventura viesse a incidir sobre a renda ou se seria aplicável tão somente ao Imposto sobre a Renda.

Note-se que tal situação de incerteza ocorre somente porque o Brasil possui a CSLL, sendo tal tributo totalmente desconhecido os demais países signatários, pois caso contrário poderia ser expressamente indicado no texto da convenção.

Da mesma forma pode-se entender a interpretação e qualificação dos elementos de conexão há pouco indicados, bem como outros termos diversos que causam incertezas, como por exemplo, a natureza dos prêmios de resseguro cedidos ao exterior para efeito de seu enquadramento nas normas convencionais (tópico este muito bem explorado pelo professor Gerd Willi Rothmann[4]).

O professor Hans Pijl[5], defende uma linha bem interessante, no sentido de que os Esclarecimentos sobre os Comentários e Reservas aos artigos (dos Comentários ou da Convenção Modelo da OCDE) cumprem a função de fornecer informações sobre as regras domésticas dos países-membros, mesmo tais

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

não terem natureza vinculante, mas que pela observância do princípio da de boa-fé devem ser observados. Desta maneira é possível ter em mente que, por tal método, eventuais problemas na qualificação ou ainda na interpretação dos elementos constantes em uma Convenção que visa evitar a bitributação poderiam ser resolvidos. Contudo ainda permanece a problemática de que caso seja dada uma nova interpretação ou ainda surja uma nova situação posterior a confecção da convenção, caso tal gerasse dúvidas ou questionamentos, nem mesmo desta maneira a questão seria solucionada, eis que os comentários ou esclarecimentos formulados à época não teriam condições de prever a problemática futura, permanecendo o vazio em relação à questão.

Note-se que quando ocorrem tais questionamentos, segundo o professor Daniel Vitor Bellan[6], inexiste a harmonia necessária na aplicação das convenções, pois seriam estas dependentes de um sincronismo hermenêutico dos Estados contratantes na interpretação do texto convencional, como também de uma uniformidade na qualificação dos fatos, ou seja, inexistiram ou o sincronismo ou ainda a uniformidade necessária para o bom desenvolvimento de tais acordos entre Estados.

Contudo, persistindo na tentativa em solucionar a problemática que parece bem delimitada e complexa, o professor Kees van Raad[7] propõe o seguinte tratamento para aplicação da legislação interna e as regras dos tratados contra a dupla tributação, visando evitar a duplicidade de significados de termos em legislações internas correspondentes aos Estados signatários:
— Determinar, na situação sob análise, qual a classificação adotada pela legislação interna;

— Recomeçar, aplicando sobre a mesma situação fática as regras distributivas do tratado (artigos 6º ao 21 da Convenção Modelo da OCDE) juntamente com as definições nele previstas, e;

— Verificar até que ponto a tributação resultante da aplicação da legislação interna pode ser afetada, tendo em vista as restrições trazidas pelas regras distributivas do tratado.

Ademais, o professor Klaus Vogel[8] entende que uma das formas que podem evitar maiores problemas com os conceitos contidos nos tratados, evitando-se desta maneira a bitributação ou ainda a dupla isenção, seria a harmonia decisória na aplicação dos acordos pelas autoridades internas de cada Estado (autoridades estas administrativas e judiciais).

Finalmente é possível verificar que não há uma regra geral que consiga solucionar todos os problemas relacionados ao tema em questão (qualificação e interpretação, sendo este último muito mais relevante).

Em nossa opinião é válida a formulação de ideias que tenham a intenção de solucionar a problemática acima posta. Contudo alertamos que se trata de uma questão muito mais política do que jurídica, eis que seria necessário, tendo como base o princípio da boa-fé dos tratados, tanto em sua aplicação quanto em sua interpretação (arts. 26 e 31 VCLT) uma equivalência de procedimentos internos dos Estados signatários, que teria o intuito de ser aplicada a melhor interpretação aos termos constantes nas Convenções que pretendem evitar a bitributação, desta maneira poderiam ser esclarecidas eventuais dúvidas terminológicas que por ventura surgissem.

[1][1] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional no Brasil.* Forense: Rio de Janeiro. 7° ed.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

2010.p. 140-141.

[2] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional no Brasil.* Forense: Rio de Janeiro. 7° ed. 2010. p. 142

[3] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional no Brasil.* Forense: Rio de Janeiro. 7° ed. 2010. p. 142

[4] ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas da Qualificação na Aplicação das Convenções contra a Bitributação Internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo. Número 76. Páginas não identificadas.

[5] PIJL, Hans. Os Comentários da OCDE como fonte de Direito Internacional e o Papel do Poder Judiciário. **Revista de Direito Tributário Internacional.** São Paulo. Ano 2, nº 04. P. 210.

[6] Citação do Professor Sérgio Rocha. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, Ano 3, nº 08. P. 139.

[7] RAAD, Kees Van. Cinco regras fundamentais para a aplicação de tratados para evitar a dupla-tributação. **Revista de Direito Tributário Internacional.** São Paulo. Ano 1, nº 01. P. 200.

[8] VOGEL, Klaus. Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação. **Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado.** 1998.São Paulo: Dialética. P. 78.

Date Created
19/06/2012

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.