

PODE O *SOFT LAW* SER CONSIDERADO FONTE DO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO?

Marcos Aurélio Pereira Valadão¹

RESUMO:

O artigo verifica os aspectos relativos às fontes do Direito Internacional Público e especialmente a possibilidade do chamado *soft law* fazer parte do rol das fontes do Direito Internacional. Neste sentido analisa os aspectos relativos ao *soft law* relacionados à sua origem, distinção em relação às outras fontes e grau de cogência. A conclusão é que *soft* deve ser considerado como fonte do DI. Em seguida estuda a possibilidade do *soft law* ser fonte do Direito Internacional Tributário (normas internacionais de Direito Tributário Internacional) – ponto central do trabalho. Para isto considera aspectos relacionados ao Direito Tributário em si, às fontes do Direito Tributário Internacional, e à soberania das entidades tributantes. O artigo termina concluindo que o *soft law* não pode ser entendido como fonte imediata (direta) do Direito Internacional Tributário, embora possa funcionar como fonte mediata.

Palavras-chaves: Direito Internacional Público. Direito Tributário. Direito Internacional Tributário. Tratado internacional. Costume internacional. Princípios Gerais de Direito Internacional. Fontes do Direito Internacional. Fontes do Direito Tributário Internacional. Soft Law.

ABSTRACT:

The article addresses the sources of International Public Law, specially the possibility of “soft law” to be considered as one. It analyses aspects related to soft law such as origin, distinctions from other sources of International Law, and enforceability. The conclusion is that soft law is to be considered a source of International Law. Subsequently, the article verifies the possibility of the soft law to be considered a source of International Tax Law (international norms of Tax Law) – which is the central subject of this work. The work takes into consideration characteristics of Tax Law, the sources of International Tax Law, and also state sovereignty as taxing power. The article concludes that despite of the fact soft law cannot be considered a direct source of International Tax Law it may work as an indirect source.

Keywords: International Public Law. Tax Law. International Tax Law. International Treaty. International Custom. General Principles of International Law. Sources of International Law. Sources of International Tax Law. Soft Law.

SUMÁRIO

¹ Doutor em Direito (SMU, Estados Unidos), Mestre em Direito Público (UnB), Mestre em Direito Internacional e Comparado (SMU), MBA em Administração Financeira (IBMEC-DF), Especialista em Administração Tributária (UCG), Professor dos Cursos de Graduação e de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (Categoria Especial).

1. Introdução.
2. Fontes do Direito Internacional e o *Soft Law*
3. Fontes do Direito Internacional Tributário
4. O *Soft Law*, Origens e Conceito
5. O Papel Atual do *Soft Law*
6. O Problema da Obrigatoriedade (“Grau de Cogência”)
7. O *Soft Law* Como *Quartum Genus* e a Questão Da Soberania
8. É Admissível o *Soft Law* Como Fonte do Direito Internacional Tributário?
9. Considerações Finais
10. Referências
1. Introdução

O tema do *soft law*² não tem recebido a devida atenção por parte da doutrina brasileira, havendo, porém, algumas exceções³. Volto ao tema convicto de sua relevância. Desta feita, a análise se dirige ao Direito Tributário e suas interfaces com as normas de *soft law* no âmbito do Direito Internacional.

O *soft law* é uma realidade, embora seu conceito ainda não esteja assentado pela doutrina,⁴ mesmo porque quando se considera o Direito Internacional (DI) e o Direito interno,

² Para muitos pode parecer estranho a menção ao termo *soft law*. Porém, talvez seja melhor utilizar o termo em sua acepção na língua inglesa, já que a tradução, com as significações que o adjetivo *soft* tem, não encontra boa versão na fala lusitana (*diritto mite* em italiano, *derecho blando* em espanhol e *droit mou* em francês). Direito macio, fofo, suave, brando ou flexível, não são acepções muito plausíveis pela carga tensionante que os adjetivos mencionados carregam em face do termo “Direito” (Law), que tem também a significação de reto, estrito, correto (*right*). Além disso, em geral, a doutrina internacional tem a tendência de adotar o uso do termo em inglês.

³ Na doutrina brasileira o tema não era freqüente até pouco tempo, podendo ser citados, por exemplo, Guido SOARES, que dá um tratamento mais elaborado sobre o tema e também Celso D. MELLO. Ver SOARES, Guido Fernando Silva. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 136-140; MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. v. 1, 14ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 303-306. Porém, a contribuição mais expressiva é a obra de Salem Hikmat NASSER (**Fontes e Normas do Direito Internacional: Um Estudo sobre a Soft Law**. São Paulo: Atlas, 2005), que corresponde à tese de doutoramento do autor. Adianto que, embora respeite, não concordo com as principais conclusões de Salem NASSER, no que diz respeito ao problema do papel do *soft law* como fonte do Direito Internacional. Publiquei também um artigo sobre o tema. Ver VALADAO, Marcos Aurélio Pereira. *Soft Law: Um aspecto (quase) inovador do Direito Internacional Contemporâneo*, **Prática Jurídica**, Brasília, ano V, n. 14, abr., 2006, p. 14-21. Na doutrina estrangeira o tema é bem mais encontrado. O termo *soft law* é atribuído a McNair e a polêmica tem como um de seus marcos um artigo do Emérito Professor francês Prosper WEIL denominado *Vers une normativité relative en droit international?*, publicado em 1982, embora já se encontre estudos a respeito do assunto no ano de 1934. Ver, por todos, FASTENRATH, Ulrich. *Relative Normativity in International Law*. **European Journal of International Law**, Firenze, v. 4 n. 3, p. 305-340, 1993; e HILLGENBERG, Harmut. *A Fresh Look at Soft Law*. **European Journal of International Law**, Firenze, v. 10, n. 3, p. 499-515, 1999.

⁴ Cf. SOARES, Guido Fernando Silva. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 127-140; MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 287, 303-306.

a utilização do termo *soft law* não é feita exatamente com o mesmo sentido⁵ – o que provoca uma dificuldade ainda maior na busca de um conceito amplamente aceito.⁶ De modo geral, o termo *soft law*, no âmbito do Direito Internacional, é utilizado para identificar as normas que se distinguem dos tratados e costumes, sendo estes últimos *hard law*.⁷

Este artigo é uma tentativa de verificar o papel do *soft law* como fonte do Direito Internacional Tributário⁸, aqui entendido como o sub-ramo do Direito Tributário, que diz respeito às normas de Direito Internacional que afetam a tributação. Distingue-se, portanto, das normas de Direito Tributário Internacional, entendido como o sub-ramo que cuida das normas de origem interna que afetam os fenômenos tributários com origem ou com

⁵ Ver, por exemplo, o uso do termo para designar, no Direito interno, as normas de conteúdo regulatório das tecnologias modernas, como no Voto de Vista do Conselheiro Celso Campilongo no processo CADE n. 53500.000359/99, que assim se expressou: 15. O voto do ilustre Conselheiro-Relator, a pretexto de decifrar a intenção do legislador – “*o meio mais moderno de transmissão até então existente*”, item 62 da brilhante decisão – não apenas extrapolou as competências do CADE (ao interpretar e aplicar, com critérios impróprios e diversos dos da ANATEL, o artigo 23 da Lei do Cabo) como também se socorreu de recurso hermenêutico rígido e inadequado à melhor modelagem de aplicação do direito a situações dinâmicas. A teoria do direito tem insistido, no campo da aplicação da lei às tecnologias de ponta, na condução do sistema jurídico com base em conceitos prudentes e flexíveis, como “*soft law*”, “*diritto mite*” ou “*derecho blando*”. As rápidas transformações em curso na área de radiodifusão e telecomunicações (digitalização, convergência de tecnologias, informatização, etc.) não comportam regulação com base em situações antigas. Assim fosse, não haveria a menor necessidade de órgãos reguladores dotados de agilidade normatizadora, especialização profissional e independência técnica, como a ANATEL. Bastaria o recurso “analógico” ou “teleológico” da aplicação do direito por uma superagência. Felizmente, não é esse o papel do CADE.

⁶ Ver, por exemplo, Mario GIOVANOLI, que leciona peremptoriamente: “International soft law is not comparable in all respects to national soft law.” e em seguida aponta as inúmeras diferenças. GIOVANOLI, Mario. A New Architecture for the Global Financial Market Legal: Legal Aspects of International Financial Standard Setting. In: GIOVANOLI, Mario (Edit.). **International Monetary Law: Issues for the New Millenium**. Oxford: Oxford University Press, 2.000, p. 36-39.

⁷ “Both conventional and customary rules are binding, or ‘hard’ law in a sense, the only type of international law that properly deserves that designation. However, in recent times another type of international law has more and more come to be recognized, that is non binding, or ‘soft,’ law.” Cf. WEISS, Brown Edith (ed.). **Environmental change and international law: New challenges and dimensions**. Tokyo: The United Nations University, 1992 (também disponível em <http://www.unu.edu/unupress/unupbooks/uu25ee/uu25ee00.htm>, acessado em 03 de agosto de 2006).

⁸ O foco deste artigo é o DI Público, especialmente o Direito Internacional Tributário. Porém, cabe a ressalva de que no âmbito do Direito Internacional Privado, o *soft law* também faz as vezes de fonte (colocando-se, de maneira geral, entre o tratado e o costume). Contudo, esse aspecto deve ser analisado considerando-se as particularidades do Direito Internacional Privado – o que refoge ao escopo deste artigo.

repercussão transnacional.⁹ Ou seja, o foco aqui se dirige às normas de Direito Internacional. Assim, no que diz respeito ao Direito interno, as referências são feitas apenas com o intuito de esclarecer os pontos apresentados. Ressalte-se que a distinção feita aqui tem objetivo apenas metodológico, visando separar as fontes internas das fontes internacionais (que poderíamos denominar também de fontes internacionais do Direito Tributário Internacional).

É também objetivo deste artigo servir de alerta no sentido de que é preciso se entender o *soft law*, no Direito Internacional, com maior abrangência, para que não se lhe negue a natureza de fonte, distinta do tratado e do costume, buscando uma correta compreensão do fenômeno, cuja ausência pode levar a equívocos na arena internacional, seja por proposituras improcedentes, seja por argumentações inadequadas, seja, ainda, pela não propositura.¹⁰

Por *soft law* entendemos as normas exaradas pelas entidades internacionais, seja no âmbito de organizações multilaterais, enquanto pessoas jurídicas de Direito Internacional Público, tal qual a ONU, seja no de organizações regulatórias, não necessariamente ligadas às

⁹ Essa distinção, que tem suas raízes na controvérsia entre as concepções monista e dualista no seio do DI, é fonte de polêmica. Mas trata-se, aqui, no mínimo, de um imperativo didático. Ver, e.g., BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre a dupla tributação internacional**. Teresina/São Paulo: EDUFPI/IBDT, 1992, p. 17-20; TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 61-63; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 143-145; MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 19-27; SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Internacional Tributário: Métodos e Solução e Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 25-32. Deve-se reconhecer, que a polêmica se dissolve quando se admite que o Direito Tributário Internacional tem fontes com duas origens distintas: o Direito Internacional e o Direito interno. Ver BORGES, Antônio. Op. cit., p. 23.

¹⁰ O mencionado artigo de Professor Prosper WEIL, publicado no início da década de 1980, criticava o fato de algumas normas internacionais serem “soft”, e o crescente grau de relativização normativa do DI, ao que denominou de “patologia do sistema normativo internacional.” WEIL, Prosper. Towards Relative Normativity In International Law? **The American Journal of International Law**, Washington, v. 77, n. 3, p. 413-442, jul/1983. Em crítica a essa posição, Anthony D’AMATO se posicionou da seguinte forma: The ‘pathology,’ to use Professor Weil’s term, is not in the real world; it is in ourselves to the extent that we want to deny what is happening in the real world and turn the clock back to the days when things seemed more categorizable and manageable. In my view, to the extent that there is a ‘soft law’ phenomenon going on in the real world, it is our job to try understand why it is happening and what purposes it serves. D’AMATO, Anthony. **International Law Anthology**. Cincinnati: Anderson Pub. Company, 1994, p. 153.

organizações internacionais de direito público, tal qual a Câmara Internacional do Comércio (CCI), e também as declarações de intenção que o conjunto das nações fazem como resultados dos grandes encontros internacionais. Atos bilaterais não vinculantes (independentemente do nome que recebam) não se adequam ao nosso conceito de *soft law*, que considera intrínseco à modalidade o caráter de generalidade. Declarações de intenção, ou textos equivalentes, firmados entre apenas duas nações soberanas,¹¹ tem menos tendência e se constituir fonte de direito para os dois acordantes, e muito menos para a comunidade internacional, porque o seu não cumprimento tem pouca repercussão. A multilateralidade das normas de *soft law* traz intrinsecamente traços de cogência.¹²

Normas de *soft law* são normas que irradiam seus efeitos tanto no âmbito do DI público quanto no privado. Por exemplo, quem ousaria negar a cogência, no comércio internacional, do uso dos incoterms, ou de normas como a UCP 500¹³ da CCI?

São também exemplos de *soft law*: a Declaração sobre o Estabelecimento de uma Nova Ordem Internacional (aprovada pela Assembléia Geral da ONU em 1974); a Declaração

¹¹ Anthony AUST denomina genericamente os documentos internacionais firmados pela nações com caráter não vinculante (*non-legally binding instruments*) de MOUs (Memorandum of Understanding), bem assim os dispositivos constates de tratados regulares que tenham essa característica. Ver AUST, Anthony. **Modern Treaty Law and Practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 2004, p. 18, 26-46.

¹² Por exemplo, no caso das declarações para a preservação ambiental, quando as nações fazem uma política de bom-mocismo, assinando as declarações de intenção e depois deliberadamente não as cumprindo. Nada irá mesmo acontecer naquele momento. No mínimo ganham tempo. Mas, mesmo neste caso, o concerto das nações ganha um degrau a mais para a próxima negociação, pois, na próxima rodada sobre o tema, a nação que rompeu a sua própria declaração terá que se explicar e dar mais garantias (ou então a exigência não tinha fundamento), e talvez até concordar em assumir a orientação como um tratado, com todas as conseqüências que daí advém. A promessa quebrada sempre previne as outras partes nas negociações posteriores, como indício do futuro “mal comportamento” da outra parte. Tais características não emergem nos casos de atos não obrigatórios meramente bilaterais.

¹³ UCP 500 (Uniform Customs and Practices for Documentary Credits – Publicação n. 500 da CCI, 1993). Conforme Hilário de OLIVEIRA “Essas regras, instituídas pela Câmara Internacional do Comércio, regulamentam as obrigações e ditam normas para as partes intervenientes das cartas de crédito. Aceitas pelos bancos dos países vinculados à OMC, passaram a ter uso comum.” OLIVEIRA, Hilário de. **Direito e Negócios Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, 304.

Universal dos Direitos do Homem (aprovada pela Assembléia Geral da ONU em 1948);¹⁴ as declarações de intenções firmadas pelos Estados (como a Agenda 21)¹⁵; as normas de Organização da Aviação Civil Internacional (OACI); as normas do FMI (exceto o acordo que fez surgir a Organização);¹⁶ as decisões do Bank of International Settlements (BIS); os padrões adotados pela International Organization for Standardization (ISO),¹⁷ pelo International Accounting Standards Committee (IASC)¹⁸ e pelo International Telecommunication Union (ITU); as resoluções do Comitê da Basileia, sobre regulação bancária,¹⁹ e as exaradas pela OMS (Organização Mundial de Saúde).²⁰

Tais normas não são tratados internacionais, de acordo com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados nem se encaixam no conceito de costume (embora possam ser utilizadas como prova de sua existência).²¹ Os problemas de formação, cogência (obrigatoriedade) e outros aspectos dessas normas serão analisados adiante.

Embora se tenha na doutrina uma relativa uniformidade sobre sua aplicabilidade e funcionalidade, o *soft law* tem recebido variadas acepções no âmbito do Direito Internacional,

¹⁴ A respeito do *soft law* em matéria de direitos humanos, inclusive relacionados à regulação do trabalho humano, ver o capítulo 7 da obra SHELTON, Dinah (Edit.). **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**. New York: Oxford University Press, 2000.

¹⁵ A Agenda 21 Global é um dos resultados da chamada Eco-92. É um conjunto das ações e programas negociados pelos representantes de mais de 170 países participantes da CNUMAD - Conferência das Nações Unidas para Meio Ambiente e Desenvolvimento. A Comissão de Desenvolvimento Sustentável da ONU avalia a sua implementação com base em relatórios anuais. Sobre o *soft law* e o Direito Ambiental Internacional ver D'AMATO, Anthony; ENGEL, Kirsten (Edit.). **International Environmental Law Anthology**. Cincinnati: Anderson Pub. Co., 1996. Ver também o capítulo 5 da obra SHELTON, Dinah (Edit.). **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**, *op.cit.*, nota 14 *supra*.

¹⁶ Ver a obra de Joseph GOLD, em especial o capítulo IV denominado "Soft Law" em GOLD, Joseph. **Interpretation: the IMF and International Law**. London: Kluwer, 1996.

¹⁷ Ver ROTH-Arriaza, Naomi., 'Soft Law in a 'Híbrid' Organization: The International Organization for Standardization. In: SHELTON, Dinah (Edit.). **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**. New York: Oxford University Press, 2000.

¹⁸ Ver GIOVANOLI, Mario. *Op. cit.*, nota 6 *supra*, p. 27-28.

¹⁹ Ver LEE Lawrence L. C. The Basle Accords as Soft Law: Strengthening International Banking Supervision. **Virginia Journal of International Law**, Charlottesville-VA, v. 39, p. 1-40, 1998.

²⁰ Por exemplo, nos casos de epidemias contagiosas de repercussão internacional, onde todos os países procuram seguir as recomendações da OMS, primeiro para se verem livres de fato da doença, e segundo para ter o aval da OMS de que estão realmente livres e, portanto, são confiáveis.

com sonoras divergências conceituais. Neste artigo adota-se um conceito de *soft law* genérico, embora com algumas restrições, de forma que possa se encaixar nas diversas acepções que lhe são atribuídas. Admite-se que o *soft law* seja fonte do DI, porém, questiona-se, neste artigo, se pode também ser considerado fonte do Direito Internacional Tributário. A seguir analisa-se a questão das fontes do DI e em seguida o problemas das fontes no DIT.

2. Fontes do Direito Internacional e o *Soft Law*

O tema das fontes do Direito não é simples. Deve-se ressaltar que quando se considera os países individualmente (Direito interno) a questão das fontes está ligada ao sistema jurídico ao qual se filia cada país, variando, portanto as fontes em forma e em importância.²² Quando, porém, se trata do Direito Internacional, há uma necessidade da uniformização do que é admitido como fonte do Direito. A doutrina é relativamente harmônica no reconhecimento dos tratados, do costume internacional e dos Princípios Gerais de Direito Internacional (PGDI) como fontes principais do DI, a partir do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (ECIJ). Contudo, há muitas discussões em relação a essas próprias fontes e à conformação das outras fontes admitidas no seio do DI. O objetivo desse item não é sistematizar e classificar essas fontes, mas uma tentativa de listar aquelas reconhecidas pela doutrina, e como se insere neste âmbito o *soft law*.

O art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça dispõe:

Art. 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;

²¹ Sobre a aplicabilidade da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados aos acordos que não se encaixam no conceito de tratado (e que são *soft law*) ver HILLGENBERG, Harmut. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 502-503; e AUST, Anthony. Op. cit., nota 11 *supra*, p. 26-46.

²² Ver, em geral, DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

- b) o costume internacional, como prova de uma prática geral como sendo o direito;
 - c) os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;
 - d) sob ressalva da disposição do artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.
2. A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes assim concordarem.

O dispositivo acima, ao enumerar fontes do DI, serve de base para que, além da CIJ, a maioria dos doutrinadores elabore suas concepções de fontes do DI.²³ Assim, são fontes do DI: tratados, costumes internacionais e os PGDI.²⁴ Tratados e costumes são fontes imediatas e os PGDI são fontes mediatas²⁵. Estes últimos só se manifestam no caso concreto, nas decisões das cortes, fazendo surgir outra espécie de fonte, também não catalogada como fonte

²³ Cf. BROWNLIE, Ian. **Principles of Public International Law**. 6ª ed., Oxford: Oxford University Press, 2003, p. 5.

²⁴ Algumas exceções sempre mencionadas pela doutrina contemporânea se dirigem ao sistema normativo das comunidades de integração, i.e., o Direito Comunitário, que contém normas de Direito Internacional (Comunitário) diversas daquelas elencadas no mencionado art. 38 do Estatuto da CIJ, como é o caso da União Européia (regulamentos, diretivas e recomendações). Em acréscimo, pode ser citado Duncan HOLLIS, que já ressaltou “[s]till others question Article 38’s failure to acknowledge the so-called “relative normativity” of international law, most apparent through doctrines such as *jus cogens*, obligations erga omnes, and the whole generation of soft-law principles.” HOLLIS, Duncan B. Why State Consent Still Matters--Non-State Actors, Treaties, and the Changing Sources of International Law. **Berkeley Journal of International Law**, V. 23, p. 137-174 (2005), p. 142.

²⁵ Parte da doutrina do DI ensina que não existe hierarquia entre as fontes, embora o assunto seja, na essência, controverso. Ver, e.g., MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 198; BROWNLIE, Ian, op.cit. nota 23 *supra*, p. 5. Já Malcolm SHAW reconhece a disposição do rol do art. 38, item 1 do ECIJ, e tenta estabelecer uma hierarquia entre aquelas fontes. SHAW, Malcolm M. **International Law**. 5a ed., Cambridge: Cambridge University Press, 2004, p. 115-119. Malcolm SHAW sustenta que “[j]udicial decision and writings clearly have a subordinate function within the hierarchy in view of article 38(1), while the role of general principles of law as way of complementing custom and treaty law places that category fairly in third place. The question of priority as between custom and treaty is more complex.” Ibidem, 115-116. Deve ser, contudo, lembrado que os princípios por serem normogênicos e trazerem uma carga estruturante cumprem, na realidade, o papel de base hierárquica. Neste sentido é que se concebe o *jus cogens* (norma geral de Direito Internacional) que seriam princípios que não poderiam ser alterados por tratados ou costumes. Ver o art. 53 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda não ratificada pelo Brasil). Como afirmado, o tema da hierarquia das fontes em Direito Internacional não é assunto tranquilo, considerando os tratados (e a diversidade normativa que neles se encontra), os costumes, os princípios gerais de DI, os atos unilaterais, o *jus cogens*, e mesmo o soft law (*non-binding norms*), e a controvérsia que envolve a própria conceituação das fontes em DI. Porém, não é objetivo deste artigo tratar do tema da hierarquia. A esse respeito ver por todos SHELTON, Dinah. Normative Hierarchy in International Law. **The American Journal of International Law**, Washington, , v. 100, n. 2, p. 291-323, abr/2006.

imediate, que é o *case law* (à semelhança do sistema do *common law*),²⁶ i.e., a jurisprudência. A jurisprudência e a doutrina, de acordo com o art. 38, item 1.d, não são fontes *stricto sensu*, mas meios auxiliares para a determinação das regras de direito.

O artigo 59 do ECIJ estipula que decisões da CIJ não têm efeito vinculante em relação a outros casos (dispõe que “A decisão da Corte não é obrigatória senão para as partes em litígio e respeito ao caso alvo de decisão”). Há, porém, há uma evidente aplicação das técnicas e metodologias do sistema do *common law* no Direito Internacional, quando se fala do *case law* das cortes internacionais.²⁷ Deve-se observar que os casos decididos pelas cortes internacionais e dos diversos países, assim como as opiniões de publicistas, mais qualificados das diversas nacionalidades, são mencionados no citado art. 38, não como fonte, mas como referência, constituindo-se, de acordo com esse dispositivo, apenas em meios subsidiários para a determinação do Direito (determinação das normas de fonte mediata, e a interpretação das imediatas). Em alguns casos, as decisões talvez sejam mais propriamente entendidas como “fixadoras” de determinado costume internacional.²⁸

Por outro lado, o art. 38 do Estatuto da CIJ não esgota as fontes de DI. A doutrina menciona outras possíveis fontes.²⁹ Destacam-se os atos unilaterais e as decisões das organizações internacionais. Os atos unilaterais dos Estados podem ser também fonte Direito Internacional, porém atos unilaterais não têm relação direta com o *soft law*, exceto nos casos em que o país incorpora uma norma de *soft law* por via de aprovação de lei interna com

²⁶ Cf. SHAW, Malcolm M. op.cit., nota 25 *supra*, p. 103-104 (ressaltando que embora não exista o princípio do precedente no DI, os precedentes são em grande medida considerados “authoritative decision”). Ian BROWNIE sugere que tal fato decorre da necessidade manter-se uma consistência nas decisões (*judicial consistency*). Ver BROWNIE, Ian. Op. cit., nota 23 *supra*, p. 21.

²⁷ Ibidem. Cf. também WESTON, Burns, H.; FALK, Richard A; CHARLESWORTH Hilary. **International Law and World Order**. 3 ed. St. Paul: West Group, 1997, p. 148-150. Podemos estender o mesmo raciocínio para as outras cortes internacionais, inclusive tribunais arbitrais.

²⁸ O problema do *case law* no DI não é o escopo deste artigo, mas não poderia deixar de ser mencionado.

²⁹ Ver, e.g., SHAW, Malcolm M. Op. cit., nota 26 *supra*, p. 107-115 (neste trecho de sua obra SHAW reconhece a força normativa indireta do *soft law*, mas não lhe atribui o caráter de “law”, i.e., lei

conteúdo idêntico (mas aí se tratar-se-á de direito interno, se não tiver nenhuma repercussão internacional). Outra fonte do DI não relacionada no art. 38 são as decisões das organizações internacionais. Por exemplo, as resoluções do Conselho de Segurança da ONU são normas emanadas de uma OI, e são indubitavelmente fontes de DI, destaca-se, também, a Comissão de Direito Internacional da ONU.³⁰

Interessa para o estudo do *soft law* verificar os tratados e os costumes, já que os PGDI estão contidos em outro nível de normatividade. Pois bem, o que diferencia o tratado do costume são, basicamente, dois aspectos: 1) como é formado; 2) como é provado.

A formação do costume é matéria complexa, passa pela existência do uso, que em vista de um “elemento subjetivo” (*opinio juris*) distingue-se como sendo costume, quando dotado de generalidade, uniformidade e consistência (no sentido temporal), passando a ser obrigatório aos Estados (prática geral aceita como sendo o Direito). Porém, é admissível a existência de costume regional, evidentemente com muito menor grau de generalidade que um princípio (considerando-se a existência de “princípios regionais”). Já a formação do tratado, quando consolidada, é evidenciada em um texto escrito ratificado pelas partes contratantes.

No caso dos tratados a descoberta da lei é mais fácil, pois está no texto escrito e daí só decorrem problemas de interpretação. Já o costume antes de ser aplicado deve ter “provada” sua existência, i.e., deve passar por uma série de “testes” ou “pertinência de critérios” baseados nos aspectos relevantes de sua formação e aplicação.³¹

internacional geradora de efeitos jurídicos imediatos, embora cogite dessa possibilidade, e afirme que “they are important and influential, but do not in themselves constitute legal norms”).

³⁰ Ibidem. Ver também. REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 140-146; MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 293-314. Interessante notar que Soerensen sustenta que as resoluções da Assembleia Geral da ONU se situam “na metade do caminho entre tratados multilaterais e o costume”, *apud* MELLO, Celso D. De Albuquerque. Idem, p. 305.

³¹ De se lembrar que só agora nos últimos noventa anos o costume perdeu seu lugar de destaque para os tratados como a fonte primária do DI.

O *soft law* não é tratado, pois não segue os rituais pertinentes à elaboração desta modalidade de fonte,³² também não é costume (embora muitas vezes seja indicativo da existência deste, no sentido de que formaliza um costume já existente, ou mesmo orienta a sua formação). De outro lado, o *soft law*, tal qual o tratado, se prova pelo texto escrito.

O *soft law*, sendo um documento escrito, é tido pela doutrina e pelos tribunais internacionais como prova da existência do costume internacional (indicativo da *opinio juris*). Porém, o que ocorre é que o *soft law* tem graus de cogência diferenciados dependendo da forma como se apresenta.

O costume, quando demonstrado, é fonte incontestada do Direito Internacional. Não parece coerente se entender que um texto internacional, não se enquadrando no conceito de tratado, pelo fato de servir de base à demonstração da existência de costume, tenha se transformado em *hard law*, pois, esse se refere aos tratados. O costume é uma fonte do Direito com conceito mais fluido, no sentido de que sua existência depende de demonstração, e de que sua aplicação deve ser feita com extremo cuidado, em virtude da especificidade dos casos em que se considera sua aplicação como fator decisivo. Tal necessidade de demonstração não se aplica aos tratados e ao *soft law*, em virtude de se revelarem no texto escrito.

É possível se fazer um paralelo entre o *soft law* e os regulamentos no âmbito da União Européia, porém, teria que, necessariamente, abranger também as diretivas e

³² Alguns autores destacam que normas de *soft law* podem estar incorporadas aos tratados, como partes não obrigatórias destes. De fato, há tratados em que parte do texto é de cumprimento obrigatório e parte é mera declaração de intenções (*non-binding norms*), acordadas com o objetivo de indicar o sentido de futuras negociações e para desenvolver cooperação. Ver, e.g., SHELTON, Dinah. Law, Non-Law and the Problem of 'Soft Law', in SHELTON, Dinah (Edit). **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**, New York: Oxford University Press, 2000, p. 17. Salem NASSER ao elencar as normas que entende por *soft law*, claramente contempla as normas de tratado que não sejam obrigatórias. NASSER, Salem Hikmat. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 25. Anthony AUST também denomina tais dispositivos de MOUs (Memorandum of Understanding - *non-legally binding instruments*). Ver AUST, Anthony, op. cit. nota 11 *supra*, p. 18, 26-46, e, especialmente, p. 44-45. Esses dispositivos realmente se enquadram no conceito de *soft law* – porém, só devem ser admitidas como tal, conforme o conceito

recomendações, que têm grau de cogência progressivamente menor em relação aos Estados-membros. No Direito Internacional não existe o grau de cogência que existe na UE para os regulamentos, pois esses passam para o nível interno, ou são assumidos como tal. O paralelo possível, portanto, refere-se à questão da gradação da cogência e pára neste ponto.³³ Porém, para quem contesta que existem, no âmbito do DI, normas com elevado grau de cogência (que obrigam aos Estados-membros), embora de natureza diversa dos regulamentos da UE, e que não são tratados ou costumes, basta verificar os efeitos de algumas Resoluções do Conselho de Segurança da ONU.³⁴

O *soft law* não se forma como o costume (não necessariamente), nem como um tratado. Veja-se, por pertinente, a observação trazida por Mario GIOVANOLI, quando analisa o conceito de *soft law* adotado pelo Fórum de Estabilidade Financeira (FSF), estabelecido em 1999:

The important expression in the description given by the FSF is, of course, 'what are widely accepted as good practices'. It could suggest, at first sight, that these rules have gained customary character and are binding for this reason. However, such a conclusion would not be correct as the general view does not recognize a legally binding force to these standards, which have to be *voluntarily* adopted and implemented by national authorities. Some of these standards, if they gain general acceptance over a long period of time, could eventually result in establishment of some rules of customary international law, provided that an

proposto neste artigo, se forem tratados multilaterais. Insisto que normas constantes de tratados bilaterais (entre dois países) não se enquadram no conceito.

³³ De lembrar que mesmo no âmbito do Direito Comunitário da UE existe o *soft law*. As recomendações são o melhor exemplo, mas o problema é também complexo, em função do chamado princípio da subsidiariedade. Ver Francis SNYDER, <<Soft Law>> e Prassi Istituzionale nella Comunità Europea. **Sociologia del Diritto**, n. 1, 79-109, jan/abr, 1993.

³⁴ As resoluções do Conselho de Segurança da ONU constituem-se em forma especialíssima de norma de DI. Paul SZASZ lembra que:

During the past decade, the Security Council, suddenly freed from its Cold War deadlock, has greatly expanded the repertory of devices available to it under Charter Chapter VII. It has determined *proprio motu* the boundary between two states, and has established a highly intrusive arms control regime for a state, a claims commission, and two international criminal tribunals -- all actions not explicitly provided for in the Charter. The addition of a legislative capacity would appear to be another such enhancement, the bounds of which it may be worth exploring, at least tentatively. (Itálicos no original, notas omitidas).

SZASZ, Paul. The Security Council Starts Legislating. **The American Journal of International Law**, Washington, n. 96, n. 4, 901-905, out/2002, p. 904.

opinio juris recognizing their binding character eventually emerges. This process may, however, take a long time.³⁵ (Itálicos no original).

O fato de nascer como norma escrita é um traço da distinção entre o *soft law* e as outras fontes tradicionais do DI. O *soft law* muitas vezes nasce como Direito posto, dotado de forte viés de tecnicismo (e.g., as recomendações do Comitê da Basiléia). O *soft law* se cristaliza em um texto escrito (também a forma final dos tratados), porém dotado de um grau de cogência relativo (gradação de nível de cogência). Tal gradação não encontra paralelo nos tratados, costumes ou nos Princípios Gerais do DI. O termo “soft” encontra na origem do *soft law* a sua melhor explicação. Na sua gênese o *soft law* não é *hard* (duro), como o tratado com todas as suas formalidades, nem demanda uma série de testes de verificação de sua existência, como o costume – forma-se, portanto, também, de maneira “soft”. A outra explicação, mais comum, para o termo “soft”, é relacionada à natureza de seus efeitos, decorrente da não obrigatoriedade do cumprimento (*non-legally binding norms*), referindo-se ao seu nível de implementação, que é relativo, i.e., dotado de flexibilidade, e, portanto, também “soft”. Porém, esse último pensamento leva à necessidade de se reconhecer que há diferentes graus de “soft”. É como se designássemos o efeito pela formatação da causa.

Pode-se dizer que o *soft law* encontra pouca comparabilidade com os PGDI, exceto nos casos de resoluções das OI de Direito Público, de suas agências especializadas, e nas declarações de intenção conjuntas dos Estados, onde muitas vezes o que ocorre é a materialização de princípios relevantes para a ordem internacional.³⁶

É evidente que uma norma de *soft law* pode tornar-se *hard law*, por via de tratado ou de sua adoção em lei interna. Para isso basta que os Estados assim concordem e implementem as formalidades aplicáveis. Porém, há de se observar que muitos tratados, em número que vem aumentando com essa característica, trazem normas tão maleáveis, que

³⁵ GIOVANOLI, Mario. Op. cit., nota 6 *supra*, p. 34.

podem ser caracterizadas como pertencente ao mesmo nível do *soft law* em termo de aplicação. Neste sentido, Mario GIOVANOLI leciona:

In fact, there is no black and white distinction to be made between ‘soft law’ and ‘hard law’, but rather a gradation, from professional and trade practice and so-called ‘natural’ (ie not legally enforceable) obligations, at the lowest level, to guidelines and progressively more binding arrangements, with various degrees of consequences in the event of non-compliance (from implementation left to discretion of the parties concerned to various forms of assessment, surveillance, penalties and arbitration).³⁷ (Negritamos).

Por outro lado, no âmbito do *soft law* encontra-se, em alguns casos, a formulação de reservas por parte dos Estados, a exemplo da Carta Internacional dos Direitos e Deveres Econômicos dos Estados (ONU, 1974) e as feitas pela Espanha na Recomendação do Conselho da OCDE C(74)224 (OECD Council Recommendation C(74)224 on Some Principles Concerning Transfrontier Pollution), as quais foram retiradas de depois de muitos anos.³⁸

3. As Fontes do Direito Internacional Tributário

Como o objetivo principal deste artigo é verificar da possibilidade de se admitir normas de *soft law* como fonte de Direito Internacional Tributário, cabe fazer uma análise das especificidades das fontes desse sub-ramo de Direito Tributário.

A doutrina, em geral, cita como fontes do DIT os tratados internacionais, o costume, a jurisprudência internacional e as normas de direito comunitário.³⁹ Acrescente-se que tanto a jurisprudência como a doutrina dos juristas especializados constituem-se, na verdade, em meio auxiliar para a determinação das regras de Direito, embora alguns autores tratem a

³⁶ É o caso, por exemplo, da Declaração sobre o Estabelecimento de uma Nova Ordem Internacional (NOEI, de 1974), e também da Agenda 21.

³⁷ GIOVANOLI, Mario. Op. cit., nota 6 *supra*, p. 35-36.

³⁸ Ver DUPUY, Pierre-Marie. Soft Law and the International Law of the Environment. **Michigan Journal of International Law**, Ann Arbor-MI, v. 12, p. 420-435, 1991, p. 429-430.

³⁹ Sobre normas de Direito Comunitário como fonte do Direito Tributário ver AMATUCCI, Andrea.. La Normativa Comunitaria Quale Fonte Per L’Ordinamento Tributario Interno. In: UCKMAR, Victor. (Coord.). **Diritto Tributario Internazionale**. 3a ed. Padova: Cedam, 2005, p.1.165-1.202.

jurisprudência (ainda que de pouca influência) como fonte. As normas de Direito interno, i.e., produzidas exclusivamente sob o ordenamento doméstico, embora disponham sobre o fenômeno tributário internacional não são tratadas aqui com maiores detalhes, embora sejam fonte do Direito Tributário Internacional, conforme já comentado anteriormente.

Antônio de Moura BORGES cita como fonte de DIT: fontes internas, acordos internacionais, prática consuetudinária internacional, jurisprudência internacional, normas comunitárias, e se posiciona no sentido de que a jurisprudência internacional “tem desempenhado papel irrelevante no Direito Tributário Internacional” e que o costume “exerce função nitidamente secundária em relação a outras formas de expressão jurídica”.⁴⁰ Alberto XAVIER vai no mesmo sentido e sustenta serem fontes do Direito Tributário Internacional os tratados internacionais, o costume, a jurisprudência (destacando o procedimento amigável e arbitragem), as normas de direito comunitário e as fontes internas, ressaltando, também, a pouca influência do costume nesse campo.⁴¹ Gilberto de Castro MOREIRA JR. corrobora a doutrina mencionando idênticas fontes, mas destacando que Louis Cartou considera a doutrina dominante emanada das organizações internacionais públicas e privadas como fonte do Direito Tributário Internacional, destacando os trabalhos da Câmara de Comércio Internacional, da *International Fiscal Association*, da ONU, da OCDE e da Comunidade Européia.⁴²

Igo Mauler SANTIAGO elenca como fontes do Direito Tributário Internacional as já mencionadas, dando ênfase aos tratados (“fonte internacional por excelência do Direito Tributário Internacional”), lembrando que há doutrinadores que não reconhecem o costume como fonte de DIT, tratando porém da controvérsia da existência de princípios gerais de Direito Internacional Tributário, que, porém estariam restritos àqueles “que dizem respeito

⁴⁰ BORGES, Antônio de Moura. Op.cit., nota 9 *supra*, p. 32-38, 35.

⁴¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 95-247.

aos limites impostos pelo Direito Internacional Público ao âmbito de incidência (*jurisdiction to prescribe*) e ao âmbito de eficácia (*jurisdiction to enforce*) das leis tributárias” (não admitindo a existência de costume ou princípio que veda a dupla tributação internacional).⁴³ O mesmo autor destaca que:

Apesar do pouco relevo que lhes dá a doutrina, parece-nos evidente a possibilidade de atos unilaterais e decisões e organizações internacionais como fontes de Direito Tributário Internacional, sendo este, **quanto às fontes internacionais**, não mais do que uma especialização do Direito das Gentes.

No que diz respeito aos atos unilaterais, apenas os de caráter não-normativo devem ser elencados entre as fontes internacionais da matéria. Exemplos seriam a promessa de um Estado não tributar de forma discriminatória os nacionais ou o protesto de um país contra uma regra consuetudinária ou principiológica em formação.⁴⁴

Cláudio SACCHETTO ao tratar das fontes de Direito Internacional Tributário menciona os tratados, o costume (de pouca aplicação), os princípios gerais de direito (embora com limitações problemáticas)⁴⁵ e destaca que:

Com il termine <<soft law>> si indicano fatti ed atti (nonché principi e norme sociali, etiche, ecc.) che hanno ad oggetto relazioni internazionali e che non sono considerati fonti del diritto secondo la definizione contenuta nell’art. 38 dello Statuto della Corte internazionali di giustizia.

La definizione ha quindi carattere meramente residuale e negativo. Residuale, perché include nel concetto di <<soft law>> tutto ciò che non rientra nella definizione di fonte del diritto internazionale. Negativo, per il fatto che determina um solo carattere del concetto, ovvero che tali fatti o atti non hanno valore legale l’ordinamento internazionale.

La nozione merita di essere approfondita, quindi, al solo della individuazione della rilevanza che tali fatti o atti assumono nella sistematica delle fonti internazionali.

È opportuno osservare, a questo punto, che autorevole dottrina ricomprende nela nozione di <<soft law>> l’è raccomandazioni dell’OCSE, traci, quelle di maggiore importanza, sono le raccomandazioni agli Stati membri OCSE <<... to follow the Model Convention [MC] when concluding new bilateral conventions or revising exiting bilateral conventions between them, ...as interpreted by the Commentaries thereto...>>. In altre parole, sai il Modello di Convenzione OCSE sia il relativo Commentario sono esempi di <<soft law>>.

⁴² MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 19-27, 32.

⁴³ SANTIAGO, Igor Mauler. Op.cit., nota 9 *supra*, p. 67-77, 72.

⁴⁴ Ibidem, p. 74-75.

⁴⁵ Ver SACCHETTO, Claudio. Le Fonti del Diritto Internazionale Tributario. In: UCKMAR, Victor, Org.). **Diritto Tributario Internazionale**. 3a ed. Padova: Cedam, 2005, p. 47-61.

In relazione al valor, l'elaborazione dottrinale è giunta a sintetizzare i caratteri del <<*soft law*>> in quattro categorie. In primo luogo, il <<*soft law*>> esprime il comune apprezzamento in relazione all'attività ed al comportamento nelle relazioni internazionali dei soggetti di diritto. In secondo luogo, il <<*soft law*>> è creato da soggetti di diritto internazionali. Terzo, il <<*soft law*>> non può, in genere, essere prescritto al procedimento costitutivo di alcuna fonte del diritto internazionale. Da ultimo, il <<*soft law*>> è caratterizzato dalla capacità di procedere alcuni effetti giuridici.⁴⁶

De observar, contudo, em relação às assertivas de Cláudio SACCHETTO, que o *soft law*, conforme o conceito aqui adotado, pode provir de organizações de Direito privado, como é o caso da Câmara Internacional de Comércio.

Cabe aqui uma distinção que, em matéria de Direito Internacional, é pouco utilizada que é o das fontes diretas e indiretas, ou, usando outra terminologia, fontes imediatas e fontes mediatas. Fontes diretas ou imediatas são aquelas de onde se extrai o conteúdo do DIT de maneira que não haja contestação, ou possibilidade e contestação quanto à natureza da fonte. E sendo o DIT uma parcela do DI, recorre-se imediatamente às disposições do ECIJ, i.e., as fontes são os tratados, os costumes e os PGDI. Ocorre que em DIT, os costumes não são considerados uma fonte por excelência, e tampouco os PGDI o são. O tratado internacional tributário, como já foi afirmado anteriormente é a fonte de Direito Internacional por excelência – fonte imediata, primária, direta. No DIT tanto o costumes quanto os PGDI devem ser tomados como fontes mediatas, e têm pouca ou nenhuma aplicação. Isso, sem assombro, pois obrigação tributária não é criada por costume. Não há obrigação tributária de contribuinte que seja criada em decorrência de aplicação de Princípios Gerais de Direito Internacional. Porém, o mesmo não é verdade quando se trata de desoneração tributária. A proibição da cobrança de tributos de uma soberania por outra soberania tributária encontra nos PGDI algum supedâneo (embora alguns autores considerem tal fenômeno tratar-se de costume internacional. Contudo, hodiernamente, essas questões estão quase todas resolvidas

⁴⁶ Ibidem, p. 52-53.

por via de tratados (e.g., as convenções de Viena de relações diplomáticas e consulares e os acordos no âmbito da ONU) – restando, portanto, poucos conflitos a serem dirimidos com base em princípios (ou costumes) – talvez porque a aplicação desses princípios no campo tributário encontre problemas de toda ordem (desde as questões de imunidade de jurisdição e ausência de foro para execução dos haveres de uma nação contra outra, quando baseados em mera ação de potestade, quanto à aplicação do princípio *par in parem non habet imperium*).⁴⁷ Nesse sentido pode-se entender que os costumes e os PGDI são, no âmbito do Direito Internacional Tributário apenas fontes mediatas. A pergunta que surge é: e o *soft law*?

O *soft law*, pelos mesmos motivos elencados acima, nesta seção, não tem o condão de funcionar como fonte mediata, ou direta, de DIT. Porém, o *soft law* funciona, e de maneira eficaz, como fonte indireta, dir-se-á subsidiária, do DIT. E nesse sentido é mais forte (no sentido de grau de cogência) que os costumes internacionais e os PGDI.

Alguns exemplos podem esclarecer essa assertiva. Nos contratos internacionais de compra e venda os chamados *incoterms* (um exemplo de *soft law*) são usados de maneira corriqueira. Esse mesmo *incoterms* são referenciados nos tratados internacionais com

⁴⁷ Destaque-se que as normas de direito internacional tributário são, em regra, desonerativas, i.e., no sentido de aliviar a tributação. Já foi afirmado que

Denominam-se de tratados de privilégios aqueles decorrentes do costume internacional de isentar as pessoas de direito público internacional e seus funcionários (às vezes representantes ou enviados) dos tributos internos sobre a renda e o patrimônio, que está relacionado com o princípio *par in parem non habet imperium* (donde decorre que um Estado não pode exigir tributos de outro). Embora existam diversos tratados desta espécie na modalidade bilateral (nestes casos, via de regra, envolvem também tributos indiretos), os mais importantes são tratados multilaterais sobre atividades diplomáticas e os decorrentes da constituição de organizações internacionais e suas agências especializadas, ou outras entidades de natureza interestatal.”

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Op. cit., nota 9 *supra*, p. 218.

Cláudio SACCHETTO menciona que: “ Si ritiene generalmente sistente, diversamente, una norma consuetudinaria internazionale che esclude l'imposizione rispetto al Capo di stato straniero o allo Stato straniero, esclusivamente in relazione alle attività *iure imperii*”. SACCHETTO, Cláudio. Op. cit., nota 45 *supra*, p. 51.

Alberto XAVIER fala do chamado princípio do “efeito negativo” dos tratados de forma que têm sempre um efeito desonerativo, a partir de norma interna de caráter impositivo. XAVIER, Alberto. Op. cit., nota 41 *supra*, p. 154-155.

percussões tributárias como critérios de definição para cobrança de tributos.⁴⁸ Por exemplo, o tratado do NAFTA (North America Free Trade Agreement), art. 402, utiliza o termo F.O.B. expressamente para estabelecer condições de regra de origem que vão ensejar a tributação diferenciada (impostos aduaneiros) dos produtos importados pelas partes contratantes. Outro exemplo é base de cálculo do imposto de importação que é definida a partir do valor aduaneiro, conforme previsto no art. VII do GATT/1994. Já dissemos que dentre os acordos internacionais com efeitos tributários o acordo da OMC (no caso o GATT/1994), se insere perfeitamente no conceito. Pois bem, a definição da base de cálculo do imposto de importação é feita com supedâneo no art. VII do GATT/1994, que por sua vez, faz referência aos mesmos termos definidores de condições FOB e CIF, embora não se utilize expressamente os termos (como o NAFTA).⁴⁹ Não há como não concluir que o *soft law* pode funcionar como fonte mediata do Direito Internacional Tributário.

4. O *Soft Law*, Origens e Conceito

O aparecimento do *soft law*, como a maioria dos fenômenos jurídicos dessa natureza, não tem um marco claro.⁵⁰ Porém, pode-se dizer que o *soft law* começa a se destacar com o surgimento das organizações multilaterais, i.e., as organizações internacionais, tanto as de natureza pública, quanto privada. Embora existissem antes, foi no início do século XX que tais

⁴⁸ De lembrar que tratados internacionais que são normas de Direito Tributário não se restringem aos tratados de dupla tributação da renda e patrimônio. Há diversos outros tipos de tratado que se constituem normas de Direito Tributário. Ver VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Op. cit., nota 9 *supra*, p. 203-221.

⁴⁹ Isto sem falar em normas internas (que fazem parte das fontes do Direito Tributário Internacional). Por exemplo, o Decreto-lei n. 37, de 1966, que é a lei matriz dos tributos aduaneiros do Brasil, em seu art. 17, inciso III, utiliza expressamente o *incoterm* CIF (de *cost*, *insurance* e *freight*). Outro exemplo são as normas de preço de transferência adotadas pelo Brasil, a partir da Lei n. 9.430, de 1996, que segue os padrões adotados pela OCDE (que não são normas de um acordo *stricto sensu*, mas recomendações), embora o Brasil não seja membro daquela Organização.

⁵⁰ Guido SOARES situa o aparecimento do *soft law* nos anos 60 sob o argumento de que a partir daí dá-se “a emergência de novos temas no Direito Internacional e o indubitável fortalecimento da vertente de priorizar-se a norma internacional com seu conteúdo de um dever de cooperação, em detrimento de

organizações começaram a aparecer com mais frequência na cena internacional. Mas, somente depois da segunda guerra mundial, com o estabelecimento da ONU e das instituições criadas a partir de Breton Woods (FMI, Banco Mundial e o GATT, atual OMC), é que esta fonte do DI se expande e passa a ter grande influência nas relações internacionais que possam produzir efeitos jurídicos.

Com a agilização do comércio internacional, nos últimos 30 anos, aliada a uma verdadeira explosão de possibilidades de comunicação e intercâmbio de dados a uma velocidade espantosa, à crescente complexidade das relações e dos interesses envolvidos, as fontes clássicas do DI não mais satisfazem às necessidades da comunidade internacional (pública e privada). Daí que o tecido normativo tem a sua trama cada vez mais fortalecida por normas do *soft law*, embora o papel das grandes estruturas pertença aos tratados e aos costumes internacionais, assentados sobre uma base principiológica.⁵¹

Parece-nos um equívoco sustentar que é da essência do *soft law* se contrapor a *hard law* pelo aspecto temporal, entendendo o *soft law* como uma espécie de protonorma (“que aspira tornar-se norma”).⁵² Não é. Embora o *soft law* faça muitas vezes esse papel, não é sua característica intrínseca, não é de sua essência.⁵³ *Soft law* é norma escrita, fonte do Direito

sua feição tradicional de um direito de manutenção do *status quo*,...”. SOARES, Guido Fernando Silva. Op.cit., nota 3 *supra*, p. 136.

⁵¹ Há quem sustente que as resoluções das OI não devam ser inseridas no conceito de *soft law*, porque os Estados não pretendem fazer dela uma norma e, neste sentido, não seriam fonte de Direito. Cf. HILLGENBERG, Harmut. Op. cit., nota 3 *supra*. Porém, não há que se concordar com tal conclusão, pois o problema se resolve quando se entende o *soft law* como uma fonte que revela gradações de cogência, e não como um conceito estático (rígido).

⁵² Cf. SOARES, Guido Fernando Silva. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 137.

⁵³ Há normas de *soft law* que não têm vocação para se tornarem *hard law*, justamente porque se prestam a regular situações e cenários voláteis. Porém, há casos em que o *soft law*, cumpre o papel de ser orientador na formação do *hard law*, podendo mesmo se tornar *hard law* (tratado), ou ser incorporado ao Direito interno. No caso do Direito interno, o *soft law* internacional tem frequentemente o papel de fator harmonizante, e.g., a regulação dos negócios internacionais por meios de códigos de conduta.

Internacional.⁵⁴ Tem um grau de cogência menor que a *hard law*, mas é norma de Direito Internacional.⁵⁵

O *soft law* tem eminente destaque nas áreas do Direito Econômico Internacional e no Direito Ambiental Internacional, sendo aí onde se encontra sua maior aplicabilidade e onde cresce mais rapidamente.⁵⁶ Porém, a fraca cogência do *soft law*, em alguns casos, por vezes suscita protestos, em especial em matéria ambiental, no sentido de se exortar que tais “recomendações” e “compromissos” sejam transformadas em *hard law*, i.e., em tratados.⁵⁷ Também em matéria de Direito Econômico Internacional, com relação às normas direcionadas ao sistema financeiro internacional, se encontram análises sugerindo uma estrutura mais rígida para a normalização do sistema (que seja *hard law*, ou o mais próximo possível), em face da notória instabilidade do sistema.⁵⁸

A aceitação do *soft law* como norma de Direito Internacional, embora acatada por grande parte dos doutrinadores, e incentivada por muitos, em virtude das questões que se colocam no cenário hodierno, está longe de ser unânime, veja, por exemplo, o comentário seguinte:

⁵⁴ Ver Celso D. MELLO que, ao comentar sobre as decisões das OI, salienta “[n]egar que essas decisões sejam fontes do DI é não reconhecer o processo de integração da sociedade internacional. Tais decisões podem ser ainda de âmbito restrito, mas nem por isso deixam de constituir norma de conduta, isso é direito na sua essência, e cujas violações são normalmente passíveis de sanção.” Op. cit., nota 3 *supra*, p. 304. Harmut HILLGENBERG ao tratar do que denomina “non-treaty arrangements” (como a Agenda 21) sustenta, com supedâneo em HENSEL e KLABBERS que: “[t]here is no provision of international law which prohibits such agreements as sources of law, unless – obviously – they violates *jus cogens*.” (itálicos no original). HILLGENBERG, Harmut. A fresh Look at Soft Law, **European Journal of International Law**, Firenze, v. 10, n. 3, p. 499-515, 1999, p. 503.

⁵⁵ Ver Seção 6, *infra*.

⁵⁶ D’AMATO, Anthony; ENGEL, Kirsten (Edits.). **International Environmental Law Anthology**, Cincinnati: Anderson Pub. Co., 1996.

⁵⁷ Ver, por exemplo, KLEMM, C. De, Genetic Resources Conservation Binding Agreements or Soft Law? **Environmental Policy and Law**, Bonn, n. 13, p. 19-21, 1984. e FRANCO FILHO, Georzenor de Souza. Significado de Soft Law, **Revista do TRT 8ª Reg**, Bélem, n. 28 (54), p. 13-20, jan/jun, 1995.

⁵⁸ Mario GIOVANOLI referindo ao problema diz: “It is therefore important to examine all possibilities which might strengthen international financial standards [em sua maioria baseados em *soft law*] by granting them an appropriate legal status in international law. (Comentários nossos). GIOVANOLI, Mario. Op. cit., nota 6 *supra*, p. 59.

"International soft law" is a highly contested term. Christine Chinkin includes as "soft law," those norms that: (1) have been articulated in non-binding form; (2) contain vague and imprecise terms; (3) emanate from bodies lacking international lawmaking authority; (4) are directed at non-state actors whose practice cannot constitute customary international law; (5) lack any corresponding theory of responsibility; or (6) are based solely upon voluntary adherence. Soft law, defined in such broad terms, may have a number of different relationships to "hard law" - that is, the traditional sources of international law. It may guide the interpretation, elaboration, or application of hard law; constitute norms that aspire to harden; serve as evidence of hard law; exist in parallel with hard law obligations and act as a fall-back; or serve as a source of relatively hard obligations through acquiescence or estoppel. States resort to soft law for at least six different reasons: (1) to forego or lessen domestic constitutional or legislative barriers to treaty making; (2) to shorten the negotiating time needed to reach agreement at the international level; (3) to retain ultimate national control over the level of commitment; (4) to permit needed flexibility given differing conditions among the nations involved; (5) to permit non-international legal persons to participate in negotiation or enforcement; and (6) to permit evolution of standards as circumstances change. Others, especially positivists, have argued that the very term "soft law" is an oxymoron that erroneously suggests that binding authority lies along a spectrum (thus denying the fundamental distinction between *lex lata* and *lex ferenda*), disrespects the significance of traditional state-centric international sources of obligation, confuses the domain of law and politics, and undermines international lawyers' attempts to convince people that international law is comparable to domestic law.⁵⁹

Cabe um comentário à lição de Cristine CHINKIN, acima mencionada, que distingue seis elementos que caracterizam o *soft law*. Tais elementos nem sempre se acham presentes, e por vezes não são nem mesmo aplicáveis. Por exemplo, o critério de número dois, que diz que o *soft law* contém termos vagos e imprecisos, nem sempre ocorre, às vezes, dá-se o contrário. Por exemplo, os incoterms e a UCP 500 da CCI contêm uma terminologia clara, não sendo vaga nem imprecisa. Os critérios elencados acima se aplicam, com menos restrições, o *soft law* produzida no âmbito das OI de Direito Público e em suas agências especializadas e nas declarações conjuntas dos Estados, resultado das cúpulas e encontros internacionais.

⁵⁹ Cf. ALVAREZ, Jose E. The New Dispute Settlers: (Half) Truths and Consequences, **Texas International Law Journal**, Austin-TX, n. 38, p. 405-444, 2003, p. 421. Notas omitidas. A citação feita à Christine CHINKIN corresponde à abordagem feita pela autora em Normative Development in the International Legal System. In: SHELTON, Dinah (Ed.). **Commitment and Compliance: The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**, New York: Oxford University Press, 2000, p. 21, 30.

Por outro lado, além de normas relativas ao Direito Econômico Internacional, entidades de direito privado têm assumido um papel cada vez mais destacado na formação do *soft law*.⁶⁰

Alguns autores só incluem no conceito de *soft law* aquele produzido no âmbito das pessoas de Direito Público ou no das organizações a elas ligadas, esquecendo-se do poder criador de *soft law* das organizações privadas.⁶¹ O conceito buscado aqui contempla ambas as

⁶⁰ Tal fenômeno ocorre também em áreas normalmente a cargo do Estado “tradicional”, como é o caso do Direito de Família. Maria Sophia AGUIRRE e Ann WOLFGRAM lecionam:

The changing definition of family in UN documents has been significantly influenced by non-state actors interacting through transnational advocacy networks, with each other, with states, and with international organizations. These non-state actors have become significant players in international policy-making and consequently in the creation of soft law. The legal scholars Abbot and Snidal note that ‘soft law’ is often highly influential and is often treated by interested actors as if it were hard law. Such has been the case with the documents produced by the UN conferences in the last two decade: ‘Aiming for soft law bases for new norms is a preferred strategy [of civil societies at the UN] because its status in the international political system is so ambiguous... Thus, soft law is the preferred tool for those who want to change norms.’

AGUIRRE, Maria Sophia e WOLFGRAM, Ann. United Nations Policy and the Family: Redefining the Ties that Bind: A Study of History, Forces and Trends, **Brigham Young University Journal of Public Law**, Provo-UT, n. 16, 113-178, 2002, p. 119-121.

⁶¹ Salem Hikmat NASSER, ao considerar as origens do *soft law* trata de maneira preponderante as normas de *soft law* originadas por ação dos Estados e no âmbito de organizações internacionais elaboradas sob a égide do Direito Internacional Público, reservando uma pequena referência à possibilidade do *soft law* ser elaborada por entidades de caráter privado. Ver NASSER, Salem. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 114-140 (só mencionando as fontes de caráter privado nas páginas 138-39). Embora NASSER também entenda o *soft law* como “instrumentos preparados por entes não estatais, com a pretensão de estabelecer princípios orientadores do comportamento de Estados e outros entes, e tendendo ao estabelecimento de novas normas jurídicas”, descarta, de maneira peremptória, que tais as normas, quando oriundas de entidades que não sejam pessoas de direito público internacional possam atuar como fonte normativa do DI. *Ibidem*, p. 25 e 147-148. O argumento singelo é de que:

Considerar a possibilidade de constituírem os instrumentos criados pelos entes não estatais fontes de direito internacional significa contemplar uma dupla e profunda transformação dessa ordem jurídica: suas normas já não se dirigiriam aos Estados primariamente e os Estados já não seriam os únicos criadores do direito. Em poucas palavras, esse direito já não seria interestatal.

Ibidem p. 147.

Ora, a idéia de que o Direito Internacional na atualidade se dirige somente aos Estados, enquanto Estados, e em ações típicas de Estados, está superada. Por outro lado, os Estados não “criam” Direito, senão positivam o Direito (ou Direitos) requisitado pelos titulares do poder. Com a diluição da sede do poder, a criação do Direito também se dilui. E essa relativização possível não faz extinguir o Direito, assim como não faz extinguir o Estado; trata-se de outro fenômeno, ao qual se pode denominar evolução. Não é em outro sentido que José Augusto Fontoura COSTA afirmou:

...a formação de um direito transnacional dos comerciantes depende de novas formas de organização, tanto da maneira de conceber o direito quanto de administrar sua aplicação. Se o poder passa a consolidar-se para além dos espaços nacional e estatalmente definidos, então pode haver nova *lex mercatoria*. Um direito efetivamente

vertentes, sendo, portanto uma concepção mais ampla.⁶² O que não se considera *soft law* no conceito esposado neste artigo são os acordos não obrigatórios entre apenas dois países (independentemente do nome que adotem), onde o caráter bilateral evidencia uma particularidade intrínseca⁶³ que não rende as conseqüências próprias do *soft law* – que são sempre dotadas de caráter generalizante.

5. O Papel Atual do *Soft Law*

O papel que cabe ao *soft law* é o de desempenhar com agilidade a função de norma internacional, que as nações e os particulares devem cumprir, rendendo homenagem à concepção monista do DI, com prevalência da ordem internacional. Em matéria econômica (que evidentemente compreende também o comércio), o nível de cogência prática é enorme. Em outras matérias comporta, geralmente, um grau menor, porém, inexoravelmente condiciona comportamentos futuros dos agentes a ela sujeitos.⁶⁴

Seria difícil imaginar o Comércio Internacional funcionando, nos termos atuais, sem normas como a UCP 500 e os incoterms (regulados no âmbito da Câmara de Comércio Internacional – CCI). A tendência de padronização em diversas matérias, e.g., os princípios

desvinculado os Estados, assim, depende da eficácia decisória de instâncias decisórias privadas internacionais – cujo exemplo, já clássico, é dado pelas câmaras arbitrais. A eficácia independente de procedimentos estatais de execução – e, portanto, o florescimento de outros instrumentos para o exercício do poder econômico – é o principal indício de que pode haver um novo direito espontaneamente uniforme.

COSTA, José Augusto Fontoura. **Normas de Direito Internacional: aplicação uniforme do direito uniforme**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 45.

⁶² Sem, contudo, perder de vista o possível questionamento da “legitimidade” dessas normas quando confrontadas as duas vertentes. Mas esse é um tema ainda a ser explorado.

⁶³ A Corte Internacional de Justiça, no caso *Barcelona Traction*, estabeleceu que existe diferença entre obrigações dos Estados em relação à comunidade internacional e aquelas estabelecidas em caráter bilateral. Ver SHAW, Malcolm M. Op. cit., nota 26 *supra*, p. 16.

⁶⁴ Avi NOV define *soft law* como “any legal instrument that does not have the force of law and usually involves no direct sanctions, including declarations, recommendations, charters, codes of conduct, notices, frameworks and guidelines, etc. “International soft law” (hereafter referred to simply as “soft law”) refers to the ability to realize collective values at the global level without legal pressure or law-enforcing institutions.” NOV, Avi. The “Bidding War” to Attract Foreign Direct Investment: The Need for a Global Solution, *Virginia Tax Review*, Charlottesville-VA, v. 25, p. 835-874, Winter/2006, p. 872.

aplicáveis à contabilidade⁶⁵ e a necessidade de uniformização de procedimentos e formatação de dados para troca de informações, em virtude de número de agentes envolvidos, encontram no *soft law* a resposta que o ordenamento jurídico internacional necessita.⁶⁶ São fatos, não são meros argumentos.

Relevante citar a constatação abaixo:

Emerging changes that have occurred in recent years has also influenced the methods and enforcement of international law. The positivist approach to law defined a norm as a law if a sanction or other type of enforcement followed it. In the international system, sovereign states use treaties, general principles of law and customary international law. The International Court of Justice recognizes these methods as a source of law and believes that judicial decisions as well as education will help implement laws. Within the last forty years, **soft law**, something that is either not year or not only a law, has been a major influence in international law. The United Nations system has used soft law to create and establish declarations, codes of conduct and guidelines. Non-governmental organizations have also used soft law to create resolutions and other statements. Although soft laws lack enforceability, they have normative weight in the international system. International environmental law has appeared to blur the use and difference between **soft law** and hard law in order to face new trends in the international system.⁶⁷ (Negrito nosso).

Mario GIOVANOLI, comentando os padrões financeiros como *soft law* sustenta que:

With a few exceptions in respect of rules embodied in proper instruments of international law (such as the Articles of Agreement of the IMF), most of the international rules, guidelines, standards and other arrangements governing cross-border financial relations are not a legally binding nature and are therefore generally referred to as 'soft law'.⁶⁸

Adiante GIOVANOLI aduz que o conceito de *soft law*, adotado pelo Fórum de Estabilidade Financeira (FSF), contempla também "best practice papers (BCBS, IOSCO, IAIS), 'codes of conduct' and 'gentlemen's agreements.'"⁶⁹ E também que, em se tratando do

⁶⁵ Cf. GIOVANOLI, Mario. Op. cit., nota 6 *supra*, p. 27-28.

⁶⁶ Salem NASSER. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 147 (onde o autor reconhece explicitamente o papel das regulamentações da ICANN (Internet Corporation for Assigned Numbers and Names), entidade de caráter não-estatal, como *soft law*).

⁶⁷ BURIEL, Lizbeth; HWANG, Catherine; SUGANTA, Almira. Environmental International Law, Cord. Prof. WANDESFORDE-SMITH, Geoffrey. UC Davis/University of North London. Disponível em <http://psclasses.ucdavis.edu/pol122/SP01/FI/baseline.html>, acessado em 27 julho de 2004.

⁶⁸ GIOVANOLI, Mario. Op. cit., nota 6 *supra*, p. 33.

⁶⁹ Ibidem, p. 34.

sistema financeiro internacional, existem normas de *soft law* que podem ser consideradas “‘stand-alone’ *soft law* standards” (*soft law* autônomo), sendo que em algumas situações, o *soft law* atua como suplemento do *hard law*.⁷⁰ Porém tece uma crítica à aplicação do *soft law* em matéria de Direito Econômico Internacional, nos seguintes termos:

Without minimizing the striking success of the soft law approach in setting international financial standards, certain shortcomings of this process cannot be overlooked. They relate essentially to these aspects of potential lack of democratic legitimacy, lack of precise legal basis and certainty of rules, and finally, the absence of any binding character in soft law and the possible deficit in their implementation and enforcement.⁷¹

Já o Professor Joseph NORTON considerando a efetividade das recomendações do Comitê da Basiléia, afirma:

So at the end of the day, the legitimacy of the Basle Committee’s pronouncements rests on this negotiated consensus process and the large reservoir of goodwill among its member supervisors. So long as such process and reservoir continue, then the Basle Committee can be viewed as an internationally authoritative and law-generating source for international banking standards.⁷²

No mercado financeiro, a incerteza, isto é, a probabilidade de um Estado não aceitar determinada norma não obrigatória (*no binding character*), é componente de risco, por trazer instabilidade em potencial para aquele Estado especificamente. Porém, em face da extrema mutabilidade e volatilidade dos cenários econômicos, as fontes tradicionais de DI, as quais têm uma gênese consideravelmente lenta, não se mostram adequadas,⁷³ daí que as normas (*soft law*) emanadas por organizações voltadas, especificamente, para essas matérias assumam importância considerável.

⁷⁰ Ibidem, p. 37-38.

⁷¹ Ibidem, p. 42.

⁷² NORTON, Joseph Jude. **Devising International Bank Supervisory Standards**. Dordrecht: Graham & Trotman/Martinus Nijhoff Publishers, 1995, p. 262.

⁷³ Ibidem. Em especial o capítulo V (“The Basle Committee’s 1988 Capital Report (and its Related Pronouncements) as ‘International Soft Law’”).

Cumprido ressaltar que o *soft law* e o *hard law* “convivem”, encontrando-se aspectos de um e de outro em interconexão, como bem frisou Dinah SHELTON:

The line between law and not-law may appear blurred. Treaty mechanisms are including more ‘soft’ obligations, such as undertakings to endeavor to strive to cooperate. Non-binding instruments in turn are incorporating supervisory mechanisms traditionally found in hard law texts. Both types of instrument may have compliance procedures that range from soft to hard. The result seems to be a dynamic interplay between soft and hard obligations similar to that which exists between international and national law.⁷⁴

Kalypso NICOLAÏDIS e Joyce TONG tratando do problema, sob outra perspectiva sustentaram que:

Democratization can be a prerequisite for effectiveness or it can be seen as a necessary cost. Contrast for instance the many cases of delegated authority where democratizing participation becomes a precondition for the hardening of soft law agreements (e.g., standardization bodies in the EU) and cases where democratization on the contrary calls for relaxing traditional law standards. Some ardent proponents of a global justice agenda may advocate a shift from procedural to substantive international justice but this in turn can contradict the essence of democratic accountability at more local levels. Here again, the recourse to soft law and more generally, diversification of the sources of law away from the “core” discussed above can serve as a way of getting around the tension.⁷⁵

6. O Problema da Obrigatoriedade (“Grau de Cogência”)

Com relação à obrigatoriedade de cumprimento (ao grau de cogência),⁷⁶ pode-se dizer, genericamente, que os tratados e os costumes têm o mesmo grau para os Estados.⁷⁷ O problema da cogência dos costumes está mais ligado à sua prova, i.e., à demonstração da existência de determinado costume Internacional, ou se determinada prática é ou não é costume. Porém, uma vez demonstrado, o nível de cogência dos costumes é idêntico ao dos

⁷⁴ SHELTON, Dinah. Law, Non-Law and the Problem of ‘Soft Law’. Op. cit., nota 32, p. 17.

⁷⁵ NICOLAÏDIS, Kalypso; TONG, Joyce L. Diversity or Cacophony?: New Sources of Norms in International Law. *Michigan Journal of International Law*, Ann Arbor-MI, v. 25, p. 1349-1375, 2004, p. 1369-1370.

⁷⁶ Como já foi mencionado, o *soft law* pode ter obrigatoriedade maior ou menor para o seu cumprimento, i.e., tem grau de cogência variável.

tratados (e com maior grau de generalidade, pois os tratados só obrigam as partes contratantes). Se for descumprido o tratado ou o costume, ensejará a imposição de sanção pela parte prejudicada.⁷⁸

No que diz respeito ao grau de cogência, o *soft law* pode ser tão cogente quanto os tratados (que têm supedâneo no princípio *pacta sunt servanda*) e os costumes (com base no direito comum das gentes), mas a base de sua cogência é pragmática, i.e., decorre da experiência prática, e comporta gradações. Em algumas circunstâncias, se um Estado, ou mesmo partes privadas, não adotarem determinados preceitos (de *soft law*) estarão fora do mercado mundial, estarão excluídos, na prática, da comunidade internacional. Esta coercibilidade é real, é fato, não é conjectura.

Uma das razões pelas quais o *soft law* em geral tem grau de cogência menor que o *hard law* é porque muitas vezes o Estado, embora não tenha participado diretamente de sua elaboração, a ela se vincula sem supedâneo no *pacta sunt servanda* – daí ser mais fácil negar-se ao seu cumprimento, o que não acontece com o tratado. Mas tal pode acontecer com o costume, i.e., um Estado se manifestar contra sua formação e se recusar a segui-lo, de forma que a ele não se vincula.⁷⁹

Se uma norma de *soft law* é contrariada, o que acontece? Há pouca ou nenhuma possibilidade de sanção direta (no sentido admitido no Direito Internacional). A possibilidade de sanção no DI é um fator não determinante porque não há um governo internacional que obrigue ao cumprimento de tratados ou decisões das cortes. Elas são cumpridas pela regra de ouro do DI: o consentimento dos Estados que se submetem a elas e que implica que irão

⁷⁷ Com relação aos Princípios Gerais de Direito Internacional, conforme mencionamos, têm um grau de cogência maior, em especial quando se trata do *jus cogens*. Ver nota 25, *supra*.

⁷⁸ Sanção assim entendida, aquelas próprias de serem aplicadas no âmbito do DI. Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 14ª ed., v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 1.417-1.429.

⁷⁹ *Fisheries Case*, envolvendo o Reino Unido e a Noruega (1951 ICJ 116), em que a Corte de Internacional de Justiça decidiu nesse sentido.

cumpri-las, sem que isto represente negação de sua soberania. Daí que a não obediência ao *soft law*, embora não possa formalmente gerar sanções clássicas do DI (como ocorre com a quebra de tratados, costumes e de PGDI), pode gerar outras modalidades de “sanção”, como a exclusão do ambiente de negócios (i.e., do mercado efetivo na prática). Portanto, sob este aspecto (o efeito), o *soft law* se emparelha às outras fontes.

A respeito do grau de cogência e do cumprimento em relação ao *soft law*, Dinah SHELTON leciona:

The growing complexity of the international legal system is reflected in the increasing variety of forms of commitment adopted to regulate state and non-state behavior with regard to an ever-growing number of transnational problems. It is unlikely that we will see the return of a law/freedom of action dichotomy. Instead, the various international actors will create and attempt to comply with a range of international commitments, some of which will be in legal form, others of which will be contained in non-binding instruments. The lack of binding form may reduce the options for enforcement in the short term (i.e., no litigation), but this does not deny that there can exist sincere and deeply held expectations of compliance with the norms contained in the non-binding form.⁸⁰

O cumprimento é um dilema para os Estados. Se o Estado⁸¹ não segue as normas (*soft law*) será segregado no cenário internacional, embora não existam sanções tradicionais. Então o dilema é: ou segue as normas ou está fora do jogo, o que seria pior. Neste sentido, trata-se de uma opção. É este o argumento dos autores que negam a função de fonte de DI ao *soft law* e concentram sua atenção nas metodologias para se obter uma cooperação funcional entre os Estados para atingir objetivos comuns, ou seja, colocando de lado a questão teórica. Nesse sentido não denominam as sanções decorrentes do descumprimento do *soft law* como sanções, mas como “remédios”. Não seriam sanções ao transgressor, mas “medidas” para corrigir desvio de comportamento. Ora, não existem dois sistemas normativos no Direito

⁸⁰ SHELTON, Dinah. Law, Non-Law and the Problem of ‘Soft Law’. Op. cit., nota 32 *supra*, p. 17.

⁸¹ Ou os nacionais com aquiescência do Estado.

Internacional, ou é norma de conduta ou não é (admitir que existe uma ciência moral dos negócios internacionais cujo aparato “repressor” resulta em reparações/sanções pecuniárias – parece ser uma contradição em termos).⁸² Desta forma, a questão da soberania deve ser também considerada.

Pode-se dizer que o *soft law* tem pouca ou nenhuma vez nas relações bilaterais entre os Estados, porquanto comporta normatização ampla, via de regra, horizontalizada. No caso das comunidades de integração, em especial a UE, o *soft law* pode ter caráter regional, mas trata-se de um caso especial, ou melhor, especialíssimo. Reafirme-se, de passagem, que o *soft law* não se presta a normatizar relações unicamente bilaterais, dado o seu caráter de universalidade. Pode ser afirmado que o papel do *soft law* é o de dispor sobre temas abrangentes que afetem de maneira uniforme a comunidade internacional.

Há quem diga que o *soft law* e mesmo o costume representam um perigo, em especial para as nações mais fracas, porque, de fato, as nações mais fortes impõem o costume (i.e., sua prática, baseada em relações de força)⁸³ e como dominam as organizações internacionais, dominam as concepções que norteiam suas resoluções e demais atos dotados de cogência editados por aquelas organizações.⁸⁴ De fato, este viés existe, mas não é imutável, até

⁸² Ver, e.g., LICHTENSTEIN, Cynthia Crawford. Hard Law v. Soft Law: Unnecessary dichotomy?, **The International Lawyer**, American Bar Association, Chicago, v. 35, n. 4, 1433-1441, Winter/2001.

⁸³ Cf. MELLO, Celso D de Albuquerque. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 285; MONSERRAT FILHO, José. O Direito das Atividades Espaciais no Ano 45 da Era Espacial, **Revista Brasileira de Direito Aeroespacial**, n.45, Jun/2002; também CHARVIN, Robert. “Régulation Juridique Et Mondialisation Néolibérale: Droit « Mou », Droit « Flou » Et Non-Droit” In: **Actualité et Droit International: Revue d’analyse juridique de l’actualité internationale**, disponível em <http://www.ridi.org/adi/articles/2002/200201chr.htm>, acessado em 9 de julho 2004.

⁸⁴ Anthony AUST, referindo-se especificamente aos MOUs elenca outros “perigos” para normas deste tipo, como o respeito pelos MOUs ser visto com menor importância em relação aos tratados, a falta de cuidado na elaboração dos documentos, a falta de implementação da legislação e a dificuldade na localização dos textos. AUST, Anthony. Op. cit., nota 11 *supra*, p. 39-41.

porque, no caso do costume, qualquer Estado pode se insurgir contra sua consolidação, ceifando a formação da *opinio juris*.⁸⁵

7. O *Soft Law* Como *Quartum Genus* e a Questão da Soberania

No que diz respeito à formação, como já foi sobejamente comentado, o *soft law* pode surgir de várias formas, seja no âmbito de organizações internacionais de caráter público ou privado, seja por via de documentos não vinculantes firmados pelas nações em âmbito multilateral (deliberações coletivas não vinculantes). Sendo que pode acontecer de uma norma de *soft law* ser incorporada a um tratado. Neste caso, torna-se *hard law*, ainda que seus termos e definições possam ser oriundos de agentes estranhos ao tratado.

Considerando os aspectos assinalados, pode-se afirmar que o *soft law* distingue-se das fontes tradicionais do DI. Constitui-se como fonte autônoma, mas não independente, como de resto nenhuma fonte o é, pois, há sempre a possibilidade de uma intercorrelação (e.g., costume materializado em norma de *soft law*, norma de *soft law* que se torna texto de tratado etc).⁸⁶ Diga-se que tal afirmação não é, de forma nenhuma, uma proposta absolutamente nova, considerando que a doutrina há um bom tempo vem acalentando tal entendimento.⁸⁷

⁸⁵ Ver a nesse sentido a opinião Professor W. Michael Reisman. Remarks by W. Michael Reisman, in GUNTHER F. et al. Panel Discussion of the American Society of International Law: A Hard Look at Soft Law, **American Society of International Law Proceedings**, n. 82, p. 371-395, 1988, p. 377.

⁸⁶ Malcolm M. SHAW cita a Declaração de Princípios das Atividades dos Estados na Exploração e Uso do Espaço Exterior como exemplo de transformação em costume internacional a partir de um documento internacional não vinculante. SHAW, Malcolm M. Op. cit., nota 26 *supra*, p. 109.

⁸⁷ Ver Ulrich FASTENRATH, que em 1993 já sustentava: “The tendency inherent in soft law, to become a new form of law-making, cannot be denied. This observation is due to cause unrest in the orderly circles of classical international law, which is based on the sovereignty of States. However, a change of direction has already taken place both in and by means of international organizations.” FASTENRATH, Ulrich. Relative Normativity in International Law. **European Journal of International Law**, v. 4, n. 3, p. 305-340, 1993, p. 339.

J. Klabbbers sustentou, em trabalho publicado em 1996 (**The Concept of Treaty in International Law**), com supedâneo no caso *Qatar v. Bahrain*, no qual a Corte Internacional de Justiça fundamentou decisão em documento não vinculante firmado pelos países envolvidos (MOU na acepção de AUST), que tais documentos são fonte do Direito Internacional. Ver AUST, Anthony. Op. cit., nota 11 *supra*, p. 41-43.

Assim, pode-se entender o *soft law* como sendo um *quartum genus* no que diz respeito às fontes do Direito Internacional, pois, é dotado de cogência tanto quanto os costumes e os tratados, embora essa cogência comporte gradação, com a ressalva de que sua formação é diferente dessas outras duas fontes.

A grande maioria da doutrina, quando analisa o problema do *soft law*, o faz de maneira segmentada, i.e., ora inserindo no Direito Econômico Internacional, ora no Direito Ambiental etc, propondo soluções estanques para os diversos subsistemas, que na verdade estão interligados, e pertencem ao ordenamento internacional, que é uno, embora multifacetado. Este tipo de visão (ou visões) é insuficiente e inadequado para produzir uma justificativa teórica que explique de forma aceitável a problemática do *soft law*.

Nesse sentido é que se concebe um conceito geral de *soft law*, admiindo-o como fonte do DI. Pode parecer um tanto quanto audacioso, e de fato o é, mas a maneira mais coerente de apresentar tal conceito é a proposição, *de lege ferenda*, de que o art. 38 do Estatuto da CIJ, onde enumera as fontes do DI, deveria ser lido e entendido, admitindo-se a introdução de outras quatro alíneas (e, f, g, e h) à primeira cláusula do mencionado artigo, com a seguinte redação:

Artigo 38

1. A Corte, cuja função seja decidir conforme o direito internacional as controvérsias que sejam submetidas, deverá aplicar;

...

(e) *soft law*, assim entendidas as normas editadas pelas associações e organizações internacionais, de caráter público ou privado, para as quais se reconheça força normativa e que possam ter efeito na formação de atos jurídicos com efeitos internacionais, de caráter pessoal, real ou comercial entre as partes ou particular;

(f) o *soft law* deve ser sempre provado por escrito (norma escrita), e, conforme o caso, a entidade que editou a norma deve ser reconhecida como entidade reguladora pela maioria dos Estados ou organizações relacionadas ao seu setor de atuação, ou ainda agências de organizações internacionais de Direito Internacional Público;

(g) a necessidade de cumprimento obrigatório da norma de *soft law*, quando não aceita voluntariamente, e argüida por qualquer das partes

envolvidas, somente será exigível no caso concreto por decisão de corte de justiça ou arbitral, não ensejando antes da decisão a adoção de nenhuma medida pela outra(s) parte(s);

(h) o disposto nas alíneas (e), (f) e (g) aplica-se, no que couber, às deliberações coletivas das Nações integrantes da comunidade internacional, concebidas com caráter de generalidade e universalidade, quando não se configurem como tratados nos termos da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, admitindo-se em, qualquer caso, a formulação de reservas por parte dos Estados.

Os dispositivos acima têm dois aspectos básicos: 1) reconhecem formalmente o *soft law* como fonte de DI; e 2) podem possibilitar as ações pelo seu descumprimento, perante cortes internacionais, de maneira mais efetiva.

O segundo aspecto é de extrema importância, pois se o *soft law* não for argüível perante as cortes internacionais, de maneira autônoma, não pode ser considerado como fonte, mas meramente subsídio probatório de costume ou princípio.

Assim, o *soft law* pode ser considerado como um *quartum genus* no âmbito do Direito Internacional, i.e., uma quarta fonte, porém dotado de gradação de coercibilidade, a qual depende da fonte que faz emanar a norma e da espécie normativa, aspecto estranho às outras duas fontes do DI.⁸⁸

Evidente que a concepção de *soft law* como *quartum genus* no âmbito do Direito Internacional não se estende ao *soft law* no âmbito do Direito interno, pois como já foi mencionado anteriormente, trata-se de coisas que têm caráter de generalidade e universalidade distintas (sob o aspecto material e territorial), sem mencionar o problema da

⁸⁸ No caso do costume, pode-se admitir uma gradação de coercibilidade no sentido espacial, considerando-se o denominado costume regional. Há autores que distinguem três aspectos, a saber: obrigação (cogência), precisão e delegação, apontando no sentido de que a distinção entre o *soft law* (instituições não-legalizadas) e o *hard law* (instituições legalizadas), é meramente a variabilidade na concretização desses aspectos. Ver ABBOT, Kenneth; W.; KEOHANE, Robert O; MORAVCSIK, Andrew. The concept of legalization, **International Organization**, v. 54, n. 3, 2000, p. 401. Ver também NASSER, Salem H. Op. cit., nota 3 *supra*, p. 97-111.

coercibilidade (em virtude do poder de império partitamente absoluto em matéria tributária).

89

Há que se lembrar que o conceito tradicional de soberania resta ferido ao se admitir o *soft law* como fonte do DI porquanto determinado Estado ou não se posicionou a favor de tal norma, ou não pertence a determinada organização, ou mesmo em pertencendo não participou da elaboração de determinada norma. Há dois aspectos a considerar: primeiro que o grau de cogência do *soft law* em relação aos Estados se dá, na maioria dos casos, de maneira inversamente proporcional à participação do Estado na organização que elaborou a norma de *soft law* - o que preservaria o conceito tradicional, embora em certa medida, o relativize. O segundo aspecto é que a cogência (independentemente da vontade do Estado) ocorre por motivos de ordem prática, muitas vezes ligados a questões mercadológicas, ou mesmo ambientais, - se o Estado não adotar determinados padrões estará aliado do mercado internacional de bens e serviços, ou enfrentará restrições consideráveis.

Esse último aspecto se choca frontalmente com o conceito clássico de soberania, pois impõe unilateralmente ao Estado outra vontade. Porém o outro lado “unilateral” é, na verdade, o “resto” das nações do mundo, no sentido de forçar a totalidade da comunidade internacional a adotar regras comuns. O preço a pagar pelo apego ao conceito clássico de soberania (só ceder ou concordar naquilo que houver acordo de vontades, após negociação de igual para igual) pode ser extremamente alto.⁹⁰ E é justamente daí que provêm a coercibilidade do *soft law*.

8. É Admissível o *Soft Law* Como Fonte do Direito Internacional Tributário?

⁸⁹ O paralelismo do *soft law* no Direito interno em relação ao DI é imperfeito, porquanto no plano do DI o *soft law* tem escopo, aplicabilidade e grau de cogência diferentes dos seus “paralelos” no Direito interno. O detalhamento dessas dessemelhanças demanda um aprofundamento das teorias que informam os fundamentos do Direito Internacional, a teoria das fontes relativamente ao Direito interno e a autonomia das pessoas de Direito Público o que não é o objetivo deste artigo.

⁹⁰ É inegável, também, que a própria conformação da estrutura do comércio internacional, e das relações internacionais em geral, permite aos Estados um alto grau de mobilidade (opções de manobra).

Já foi verificado no item 3 *supra* que o *soft law* pode ser admitido como fonte mediata do Direito Internacional Tributário, pelo menos em determinadas circunstâncias. Neste sentido Klaus VOGEL já firmou que:

At least some form of a “soft” obligation must, therefore, be derived from the recommendation of the Council: the OECD MC must be applied unless the member State has entered original reservation or unless material reason, such as popularities of the domestic law of the contracting State, weigh against the adoption of the model, with regard to an individual treaty provision.⁹¹

Fixado o ponto de que *soft law* pode ser admitido como fonte mediata, subsiste a pergunta, pode o *soft law* ser considerado fonte direta, i.e., imediata, do DIT? A resposta a esta questão é no sentido negativo. Isto porque, como já foi dito, o *soft law*, embora, no nosso ponto de vista, seja efetivamente fonte do Direito Internacional (no sentido geral), essa qualidade não é plena. Não é plena porque em alguns ramos do Direito Internacional Público, do qual o DIT é um subramo, o *soft law* não emergirá como fonte primária, justamente porque toca o âmago da soberania em um dos seus sentidos mais fundamentais, que é o poder de tributar. O poder de tributar é intrínseco ao Estado porque o Estado simplesmente não existe sem ele. Seja o poder de tributar pela via tirânica (modelo primitivo), seja o poder de tributar pela via legítima (no taxation without representation), que é o modelo moderno. Porém, qualquer vazamento nesse aspecto da potestade só pode se dar pela via do consentimento expresso do Estado – e isso se faz pela via do tratado.⁹² Assim como o costume e os PGDI não podem criar obrigação tributária, também não poderia o *soft law*.

O outro aspecto a corroborar esta afirmação diz respeito ao problema do cumprimento forçado da norma tributária – típico do Direito Tributário doméstico, mas problemático em se tratando de norma internacional. Neste sentido Avi NOV sustentou que:

⁹¹ VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxations Conventions**. Londres, 1996, *apud*, SACCHETTO, Cláudio. Op. cit., nota 45 *supra*, p. 53.

However, if there is no serious problem with relinquishing sovereignty, then we should not be concerned about difficulties associated with pursuing a hard law approach. In addition, there is an inherent problem with the soft law approach - its lack of enforcement in a program that depends critically on widespread participation may render it utterly ineffective. For example, some countries will find it beneficial to "free ride" by failing to comply and by taking advantage of the compliance of other countries. The rationale is that a soft law approach creates a "public good," because countries cannot exclude each other from reaping the benefits of their regime. If a group of countries decides to comply with a code of conduct that bans the granting of targeted tax incentives, disobeying countries may win investments by employing those incentives. Thus, a hard law approach with enforcement power may be necessary to get all the "players" to abide by the rules of the game.⁹³

Porém, o mesmo Avi NOV aponta para a possibilidade do *soft law* em matéria tributária se não em termos de Direito em si, pelo menos em termos de política tributária, i.e., na normogênese do Direito Internacional Tributário. Neste sentido, comentando sobre a necessidade de normas que tributárias que regulem a alocação os investimentos transnacionais (coibindo a guerra fiscal internacional) embora propugne pelo *hard law*, sustenta que:

There are many advantages to a soft law approach. By design, soft law instruments allow agreement in areas, such as tax policy, where insistence on hard law would not. In addition, despite not being legally binding, soft law instruments have normative force. Therefore, soft law may be employed to regulate sensitive international issues such as tax policy because it impugns sovereignty as little as possible. It also may develop into an accepted standard that could lead to a binding agreement or perhaps become "Customary International Law" when and if countries comply with it. Other advantages that soft law has over hard law include its flexibility, its adaptability, its role in building confidence in the system, and its reduced implementation costs as compared to hard law.⁹⁴

De outro lado, Igor Mauler SANTIGO comentando sobre o soft law afirma que:

A timidez dessa atuação [do *soft law*] decorre da íntima relação vislumbrada pelos Estados nos dias que correm entre tributação e soberania, que os tem desencorajado de abrir mão de parcelas significativas de poder decisório na matéria. Nada obsta, contudo, a que uma evolução dessa fonte internacional se faça sentir no

⁹² De lembrar, que mesmo os tratados, via de regra, tem um sentido desonerativo, e não o sentido de onerar mais a tributação. Ver nota 47 *supra*.

⁹³ Avi NOV. Op. cit., nota 64 *supra*, p. 873-874.

⁹⁴ Ibidem, p. 872-873. Ver, porém, as distinções entre *soft law* e costumes feitas no decorrer dos itens 2 a 6 *supra*.

futuro, tendo em vista a importância sempre crescente das organizações internacionais no cenário mundial.⁹⁵

Em virtude desses aspectos, os processos de harmonização tributária devem baseados em *hard law*. Ressalte-se que as estruturas jurídicas dos processos de integração são dotadas, também, de normas do tipo *soft law*.

9. Considerações Finais

Não obstante considerar-se que o *soft law* deve assumir papel cada vez mais relevante como fonte do Direito Internacional, quando se trata de Direito Internacional Tributário, pelos motivos expostos neste artigo, deve ser visto apenas como fonte indireta. Isto se deve principalmente à rigidez impositiva (e desonerativa) que caracteriza o Direito Tributário e sua íntima conexão com a própria soberania estatal.

10. Referências

ABBOT, Kenneth; W.; KEOHANE, Robert O; MORAVCSIK, Andrew. The concept of legalization, **International Organization**, Vol. 54, n. 3, 2000

AGUIRRE, Maria Sophia e WOLFGAM, Ann, United Nations Policy and the Family: Redefining the Ties that Bind: A Study of History, Forces and Trends, **Brigham Young University Journal of Public Law**, Provo-UT, n. 16, 113-178, 2002.

ALVAREZ, Jose E., The New Dispute Settlers: (Half) Truths and Consequences. **Texas International Law Journal**, Austin-TX, n. 38, 405-444, 2003.

AMATUCCI, Andrea.. La Normativa Comunitária Quale Fonte Per L'Ordinamento Tributário Interno. In: UCKMAR, Victor. (Coord.). **Diritto Tributario Internazionale**. 3a ed. Padova: Cedam, 2005, p.1.165-1.202.

AUST, Anthony, **Modern Treaty Law and Practice**, Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

BORGES, Antônio de Moura, **Convenções sobre a dupla tributação internacional**, Teresina/São Paulo: EDUFPI/IBDT, 1992.

⁹⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. Op. cit., nota 9 *supra*, p. 76-77.

BROWNLIE, Ian, **Principles of Public International Law**, 6ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2003.

BURIEL, Lizbeth; HWANG, Catherine; SUGANTA, Almira. Environmental International Law, Cord. Prof. WANDEFORDE-SMITH, Geoffrey. UC Davis/University of North London. Disponível em <http://psclasses.ucdavis.edu/pol122/SP01/FI/baseline.html>, acessado em 27 julho de 2004.

CHARNEY, Jonathan L., Commentary: Compliance with International Soft Law. In SHELTON, Dinah. (Edit.). **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**. New York: Oxford University Press, 2000.

CHARVIN, Robert, "Régulation Juridique Et Mondialisation Néolibérale: Droit « Mou », Droit « Flou » Et Non-Droit" In: **Actualité et Droit International: Revue d'analyse juridique de l'actualité internationale**, disponível em <http://www.ridi.org/adi/articles/2002/200201chr.htm>, acessado em 9 de julho 2004.

COSTA, José Augusto Fontoura. **Normas de Direito Internacional: aplicação uniforme do direito uniforme**. São Paulo: Atlas, 2000.

D'AMATO, Anthony. **International Law Anthology**. Cincinnati: Anderson Pub. Company, 1994.

_____; ENGEL, Kirsten (Edits.), **International Environmental Law Anthology**. Cincinnati: Anderson Pub. Co., 1996.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

DUPUY, Pierre-Marie. Soft Law and the International Law of the Environment, **Michigan Journal of International Law**, Ann Arbor-MI, v. 12, p. 420-435, 1991.

FASTENRATH, Ulrich. Relative Normativity in International Law. **European Journal of International Law**, Firenze, v. 4 n. 3, p. 305-340, 1993.

FRANCO FILHO, Georgeton de Souza, Significado de *Soft law*. **Revista do TRT 8ª Reg**, Belém, n. 28 (54), p. 13-20, jan/jun, 1995.

GIOVANOLI, Mario (Edit.) **International Monetary Law: Issues for the New Millennium**. Oxford University Press, 2000.

GOLD, Joseph. **Interpretation: the IMF and International Law**, London: Kluwer, 1996.

GUNTHER F. et al. Panel Discussion of the American Society of International Law: A Hard Look at Soft Law. **American Society of International Law Proceedings**, n. 82, p. 371-395, 1988.

HILLGENBERG, Harmut. A Fresh Look at Soft Law. **European Journal of International Law**, Firenze, v. 10, n. 3, p. 499-515, 1999

HOLLIS, Duncan B. Why State Consent Still Matters--Non-State Actors, Treaties, and the Changing Sources of International Law. **Berkeley Journal of International Law**, V. 23, p. 137-174 (2005).

KLEMM, C. De, Genetic Resources Conservation Binding Agreements or Soft Law?, **Environmental Policy and Law**, Bonn, n. 13, p. 19-21, 1984.

LEE Lawrence L. C., The Basle Accords as Soft Law: Strengthening International Banking Supervision. **Virginia Journal of International Law**, Charlottesville-VA, v. 39, pp. 1-40, 1998.

LICHTESTEIN, Cynthia Crawford. Hard Law v. Soft Law: Unnecessary dichotomy?, **The International Lawyer**, American Bar Association, Chicago, v. 35, n. 4, 1433-1441, Winter/2001.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 14ª ed., vols. 1 e 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

MONSERRAT FILHO, José. O Direito das Atividades Espaciais no Ano 45 da Era Espacial, **Revista Brasileira de Direito Aeroespacial**, n.45, Jun/2002

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro, **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e Normas do Direito Internacional: Um Estudo sobre a Soft Law**. São Paulo: Atlas, 2005.

NICOLAÏDIS, Kalypto; TONG, Joyce L. Diversity or Cacophony?: New Sources of Norms in International Law. **Michigan Journal of International Law**, Ann Arbor-MI, v. 25, p. 1349-1375, 2004.

NORTON, Joseph Jude. **Devising International Bank Supervisory Standards**, Dordrecht: Graham & Trotman/Martinus Nijhoff Publishers, 1995.

NOV, Avi, The "Bidding War" to Attract Foreign Direct Investment: The Need for a Global Solution. **Virginia Tax Review**, Charlottesville-VA, v. 25, p. 835-874, Winter/2006.

O'CONNEL, Mary Ellen. The Role of Soft Law in a Global Order, In: SHELTON, Dinah. (Edit.) **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**. New York: Oxford University Press, 2000.

OLIVEIRA, Hilário de. **Direito e Negócios Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

ROTH-Arriaza, Naomi, 'Soft Law in a 'Híbrido' Organization: The International Organization for Standardization. In: SHELTON, Dinah. (Edit.) **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**. New York: Oxford University Press, 2000.

SACCHETTO, Claudio. Le Fonti del Diritto Internazionale Tributario. In: UCKMAR, Victor (Org.). **Diritto Tributario Internazionale**. 3a ed. Padova: Cedam, 2005, p. 47-61.

SANTIAGO, Igor Mauler, **Direito Internacional Tributário: Métodos e Solução e Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SHAW, Malcolm M., **International Law**, 5a ed., Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

SHELTON, Dinah. (Edit) **The Role of Non-Binding Norms in the International Legal System**. New York: Oxford University Press, 2000.

_____. Normative Hierarchy in International Law. **The American Journal of International Law**, Washington, v. 100, n.2., p. 291-323, abr/2006.

SNYDER, Francis. <<Soft Law>> e Prassi Istituzionale nella Comunità Europea, **Sociologia del Diritto**, n. 1, 79-109, jan/abr, 1993.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Atlas, 2002.

SZASZ, Paul, The Security Council Starts Legislating, **The American Journal of International Law**, Washington, n. 96. n.4, 901-905, out/2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997.

UCKMAR, Victor (Org.). **Diritto Tributario Internazionale**. 3a ed. Padova: Cedam, 2005.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. Soft Law: Um aspecto (quase) inovador do Direito Internacional Contemporâneo. **Prática Jurídica**, Brasília, ano V, n. 14, p. 14-21, abr., 2006.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

WALDMANN, Raymon J. **Regulating International Business through Code of Conduct**. Washington: American Enterprise Institute, 1980.

WEIL, Prosper. Towards Relative Normativity In International Law? **The American Journal of International Law**, Washington, v. 77, n. 3, p. 413-442, jul/1983.

WEISS, Brown Edith (ed.). **Environmental change and international law: New challenges and dimensions**. Tokyo: The United Nations University, 1992 (também disponível em <http://www.unu.edu/unupress/unupbooks/uu25ee/uu25ee00.htm>, acessado em 03 de agosto de 2006).

WESTON, Burns, H.; FALK, Richard A; CHARLESWORTH Hilary. **International Law and World Order**. 3 ed. St. Paul: West Group, 1997.