

RESUMO

O presente ensaio tem por objeto examinar o conceito de *Soft Law* e dar resposta à questão de se constituir o mesmo em fonte do direito internacional e seu papel no que diz respeito aos tratados internacionais, em especial quanto aos tratados sobre dupla tributação internacional.

PALAVRAS-CHAVE: Soft Law – Direito Internacional – Fontes – Tratados Internacionais sobre dupla tributação – Jus Cogens.

ABSTRACT: The objective of this essay is to study *Soft Law* concept in order to have it as a source of international law and its role as far as international treaties are concerned, specifically on double taxation agreements.

KEYWORDS: Soff Law – International Law – Source – Double Taxation International Agreements – Jus Cogens.

* Advogado Sócio Diretor de TAVOLARO E TAVOLARO - ADVOGADOS – Campinas - São Paulo. Vice Presidente da IFA – INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION – 1983/1985. Membro do Comitê Permanente Científico da IFA - INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION – Amsterdam – Holanda (1990/2000). - Presidente da ABDF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO (1996/1998) – Atual Vice-Presidente – Rio de Janeiro – Brasil . - Acadêmico da Cadeira nº 14 da ABDT - ACADEMIA BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Vice-Presidente – São Paulo – Brasil. Professor de Direito Comercial Internacional na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas - São Paulo – Brasil. Vice Presidente da Amcham Brasil – Câmara Americana de Comércio. Presidente da Academia Campinense de Letras. Autor de vários trabalhos e palestras em Direito Tributário

SUMÁRIO

1. A importância do tema
2. *Soft law* – fenômeno recente
3. As fontes do direito internacional
4. O direito internacional geral (*jus cogens*)
5. *Soft law* – histórico
6. Conceito
7. A contestação do *soft law*
8. O *soft law* como fonte do direito internacional
9. O *soft law* e o direito tributário internacional
10. Conclusões

1. A importância do tema

Neste terceiro milênio o direito, em todos os seus ramos, vem sentindo a necessidade inexorável de enfrentar e dar alternativas a várias situações de fato que se apresentam, buscando atender às múltiplas facetas com que se apresenta a realidade cotidiana. Mais do que nunca, cabe afirmar que “o mundo mudou”, pois o avanço tecnológico trouxe consigo não somente aparelhos e equipamentos que somente existiam em nossos sonhos e na inspiração das histórias em quadrinhos, mas também e principalmente uma nova maneira de encarar a vida, graças à facilidade e velocidade da troca de informações e aquisição de conhecimento, e ao deslocamento físico que os meios de transporte nos permitem em viagens internacionais aos mais recônditos lugares de nosso planeta.

Com isso, as preocupações do dia a dia ultrapassam as fronteiras tradicionais, pois a nós nos preocupam hoje, não só as secas do Nordeste ou as inundações do Sul, como também o aquecimento global, o derretimento das geleiras, o buraco da camada de ozônio, a ocorrência de tsunamis na Ásia, as doenças endêmicas na África e as restrições às liberdades individuais em todo o mundo, sacrificadas estas no altar insaciável dos Moloch em que se vem convertendo os Estados, sob a capa de proteção dessas mesmas liberdades e prevenção de atos de terrorismo e divergências políticas e religiosas.

Esse mundo, hoje, se caracteriza pela importância cada vez maior que se dá ao Direito Internacional, sob qualquer teor particular que se o queira considerar, pois preocupações ambientais, criminais, saúde, educação, relações de consumo, econômicas e tantas outras tornaram-se campo fértil de dissensões e intermináveis reuniões internacionais, nelas sempre se fazendo presente as questões tributárias.

2. *Soft law* – fenômeno recente

O assim chamado *soft law* é fenômeno relativamente novo no mundo do direito internacional, vez que se trataria, em um conceito genérico, a ser aprofundado neste ensaio, do conjunto de normas sem força coercitiva, estabelecidas por organismo internacional, que se imporiam como regras a serem adotadas pelos Estados e também por particulares, nas suas relações jurídicas transfronteiriças.

Constituir-se-ia assim em fonte imediata do Direito Internacional?

Eis aqui a grande questão que se põe ao estudioso do arcabouço jurídico das relações internacionais, cabendo-lhe classificar ou não o *soft law* como fonte imediata desse direito.

3. As Fontes do Direito Internacional

Órgão especial das Nações Unidas, conforme prescreve o art. 7.1 da Carta das Nações Unidas ¹ a Corte Internacional de Justiça, principal órgão judiciário das Nações Unidas, em seu Estatuto, redigido em 1920, ainda sob a égide da Liga das Nações, em seu art. 38 enumerou as fontes do direito internacional público, como segue:

ARTIGO 38

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

- a) as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
- b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;
- c) os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;
- d) sob ressalva da disposição do art. 59, as decisões judiciais e a doutrina dos 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 de decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes com isto concordarem.

Não se vê, nesse artigo, qualquer referência às normas sem força coercitiva estabelecidas por organismos internacionais, tal como suso se referiu (*soft law*), havendo REZEK escrito que essa omissão poderia ser debitada ao momento histórico de sua redação, quando apenas começava a era das organizações internacionais, “*e copiado – sem maior ânimo de aperfeiçoamento ou atualização – em 1945*”, advertindo quanto à dubiedade de sua autonomia como fonte, pois “*a autoridade de uma decisão tomada no âmbito de qualquer organização resulta, em última análise, do tratado institucional*” ².

Cabe determos-nos aqui no rol das fontes que Corte enumera, a fim de referir que as fontes extra-convencionais ali listadas: costumes, princípios gerais de direito e decisões judiciais e doutrina (estas como meio auxiliar de determinação das regras) apresentam-se mais fluídas e de demonstração menos

¹ MAROTTA RANGEL, Vicente. **Direito e Relações Internacionais**. S. Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, 7ª ed. esclarece em nota (1) de rodapé que a Carta das Nações Unidas foi assinada a 26 de junho de 1945 e no Brasil foi aprovada pelo Dec-lei 7.935, de 4/09/1945, ratificada pelo Governo Brasileiro a 21/09/1945 e promulgada pelo Dec. 19.841, de 22 de outubro de 1945, e que sua aprovação se deu na forma do artigo 198 da Constituição então vigente, que estatuiu: “Enquanto não se reunir o Parlamento Nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias de competência legislativa da União.”

² REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público – Curso Elementar**. S. Paulo : Saraiva, 2006, 10ª ed., p. 137, nº 73.

evidente que a norma escrita que os tratados expressam.

Revestindo-se os costumes de um elemento material ou externo (“*consuetudo*” segundo os romanos) e outro subjetivo ou interno (“*consensus*” ou “*opinius juris*” dos romanos), atemo-nos à lição de nosso saudoso e sábio mestre Lino de Moraes Leme, que, partindo de Ulpiano “*mores sunt tacitus consensus populi longa consuetudine inveteratus*”, definiu costume como “*modo de agir, geral e constante, acompanhado da convicção de sua necessidade jurídica*”³.

Trazendo com VALADÃO⁴ as notas distintivas entre tratado e costume, quanto à sua formação e prova, quanto ao segundo o uso prolongado no tempo (*longa consuetudine*) e a *opinio juris* ou necessidade jurídica, enquanto que a constatação da existência do primeiro se faz com facilidade através do texto escrito, vemos em uma primeira abordagem que o *soft law*, embora também escrito, distingue-se do tratado, pois não segue na sua elaboração o procedimento de criação do tratado, nem sempre sendo as partes que o elaboram pessoas jurídicas de direito público internacional distinguindo-se ainda do costume, pois apresenta-se com generalidade e não especificidade como o faz o costume, provado o *soft law* pelo texto escrito que o substantia.

Tampouco se confunde o *soft law* com os princípios gerais de direito internacional, vez que são estes difusos, generalistas, citando Guido Soares como exemplos o abuso do direito e o princípio da boa-fé⁵, Rezek⁶ o da não agressão, solução pacífica dos litígios entre Estados, autodeterminação dos povos, coexistência pacífica, Mello⁷ “*pacta sunt servanda*” e direito adquirido.

4. O Direito Internacional geral (*jus cogens*)

Uma visão histórica dos tratados internacionais nos proporciona afirmar que no passado predominavam, no direito internacional, as teorias chamadas por Soares de voluntaristas, que viam na manifestação da vontade dos Estados nos tratados, de forma explícita, ou nos costumes, de forma implícita, a única fonte das normas jurídicas⁸ que, no século XX passou a ser contestada a partir de Léon Duguit e Georges Scelle, este propugnado a existência de um direito internacional geral, que transcendia das normas convencionais, constituindo-

³ LEME, Lino de Moraes. *Notas de aula (apostila) Cadeira de Direito Civil – PUCCampinas, 2º ano, 1956*, a quem com a presente citação homenageamos.

⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O *SOFT LAW* COMO FONTE FORMAL DO DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO. Disponível em www.marcosvaladao.pro.br/pdf/O%20SOFT%20LAW%20COMO%20FONTE%20FORMAL%20DO%20DIP.PDF acesso 22/3/2009

⁵ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*. S. Paulo : Saraiva, 2006, 10ª ed., p. 133, nº 69.

⁶ MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. Rio : Renovar, 1992, 9ª ed., p. 252, nº 121.

⁷ SOARES, Guido Fernando Silva. Op. cit. p. 128, nº 6.

⁸ A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (CVDT) foi aberta à assinatura em 23 de maio de 1969 e entrou em vigor (art. 84) a 27 de janeiro de 1980. Encaminhada ao Congresso Nacional em 20 de abril de 1992, somente foi aprovada pelo Decreto Legislativo 496 de 17 de julho de 2009, aguardando-se ainda o decreto do Executivo que a promulgue, conforme o uso brasileiro.

se em normas superiores, relativamente imutáveis, superiores à vontade dos Estados, hoje denominadas “*jus cogens*” que a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, abreviadamente CVDT ⁹ expressamente reconhece como causa de nulidade de tratados em seus artigos 53 e 64, a seguir transcritos:

ARTIGO 53 – TRATADO EM CONFLITO COM UMA NORMA IMPERATIVA DE DIREITO INTERNACIONAL GERAL (JUS COGENS)

É nulo o tratado que, no momento de sua conclusão, conflita com uma norma imperativa de direito internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de direito internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados no seu conjunto, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por nova norma de direito internacional geral da mesma natureza.”

ARTIGO 64 – SUPERVENIÊNCIA DE UMA NOVA NORMA IMPERATIVA DE DIREITO INTERNACIONAL GERAL (JUS COGENS)

Se sobreviver uma nova norma imperativa de direito internacional geral, qualquer tratado existente em conflito com essa norma torna-se nulo e extingue-se.

Mitigada assim a voluntariedade dos Estados vemos que, fator importante a ser considerado quando se aborda o *soft law* é o fato de poder ser seus padrinhos organizações outras que não os Estados ou suas organizações, admitida assim a sua gêneses por entidades privadas.

5. *Soft law* – histórico

Não tendo embora um marco claro o direito soft, macio ou flexível, *blando*, como dizem os de língua hispânica, ou *diritto mite* em italiano, adotada a nomenclatura inglesa pela grande maioria dos autores, surgiu na segunda metade do século XX, com a formação de inúmeras organizações internacionais, seja as integradas pelos Estados ou suas dependências diretas ou indiretas, seja pela iniciativa de particulares.

Essas organizações, reunidas em congressos, seminários, grupos de trabalho, etc., concretizaram e concretizam nos dias de hoje regras e normas que se caracterizam por uma coercitividade inferior às normas convencionais estabelecidas em tratado, sendo, no entanto aplicáveis no dia a dia das relações

⁹ PEREIRA, Luis Cezar Ramos. *Costume Internacional – Gênese do Direito Internacional*. Rio :Renovar, 2002, p.285.

internacionais públicas e privadas.

Lembrada a existência, nos meios comerciais, da *LEX MERCATORIA*, nascida das vicissitudes do cosmopolitismo do mundo do comércio ¹⁰, o crescimento do comércio internacional nas últimas décadas veio colocar em relevo sua utilidade, servindo de supedâneo a decisões de tribunais judiciais em todo o mundo e em especial, a cortes de arbitragem ¹¹.

Exemplificando casos de *soft law* colecionamos, com VALADÃO: a Declaração sobre o Estabelecimento de uma Nova Ordem Internacional (aprovada pela Assembléia Geral da Onu em 1974), a Declaração Universal dos Direitos do Homem (ONU – 1948), a Agenda 21 Global (ECO - 92 - Rio), as Normas de Organização da Aviação Civil Internacional, as normas do FMI, decisões do Bank of International Settlements (BIS), os padrões International Standartization Organization - ISO, e pelo International Accounting Standard Committee - IASC, International Telecommunications Union – ITU, Comitê da Dasileia sobre regulação bancária, e OMS ¹², além daquelas da CCI sobre INCOTERMS e UCP 500 e tantas outras.

Alinhados pelos autores vários fatores que levam Estados e entidades a convencionar regras de menor cogência que as decorrentes dos tratados e aqui hesitamos falar em *hard law*, como mencionam vários autores (para nós lei – *lex* - e *statute* em inglês, e não direito – *law* na acepção inglesa, é sempre *hard*, ou seja, revestida de sanção – *dura lex sed lex* nos vem da tradição romana). Esses fatores seriam, por exemplo, a necessidade de se utilizarem os Estados de instrumentos mais flexíveis, dos quais possam resultar compromissos mais restringentes e geradores de incertezas políticas ou problemas políticos, como por exemplo, no campo do desenvolvimento, de objetivos finais extremamente ambiciosos, necessariamente alcançáveis a longo prazo e de resultados incertos ¹³, ou para aprofundar a cooperação internacional, no que se está pretendo chamar de *international common law* (ICL) ¹⁴.

Fatores também que levam a se argumentar em favor do *soft law*, em especial na União Européia, são a preocupação ali existente com o aspecto social e a proteção dos direitos humanos como se pode ver ¹⁵ e com o OMC (*Open Method*

¹⁰ MAGALHÃES, José Carlos de e TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Fontes do Direito Comercial Internacional : A Lex Mercatoria. In AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do, (Coord.). **Direito do Comercio Internacional - Aspectos Fundamentais**. S. Paulo : Aduaneiras, 2006, 2ª ed. p. 69.

¹¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *PODE O SOFT LAW SER CONSIDERADO FONTE DO DIREITO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIO?* Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. Vol. 2, no. 1 Janeiro/Junho/2007, p.17.

¹² NASSER, Salem Hikmat. Desenvolvimento, costume internacional e soft law. Gedirj.files.wordpress.com/... desenvolvimento costume internacional acesso 20/10/2009

¹³ GUZMAN, Andrew T e MEYER, Timothy L., *Explaining soft law*. http://works.bepress.com/andrew_guzman/41/ acesso 7/11/2009

¹⁴ TRUBEK, David M e TRUBEK, Louise G. *Hard and soft law in the Construction of Social Europe: The Role of the Open Method of Co- Ordination*. European \law \j\orunal, Vol. 11, nº 3 May 2005, p. 343

¹⁵ POCHET, Philippe. *European social dialogue between hard and soft law*. www.unc.edu/euce/eusa2007/papers/pochet-p-08f.pdf acesso 20/10/2009

of Coordination)¹⁶, cabendo ainda mencionar, no que se refere ao comércio internacional as vantagens que proporcionam os trabalhos do UNIDROIT e do UNCITRAL¹⁷ e a sua função como instrumento de harmonização jurídica¹⁸.

Aliás, enquanto aos princípios UNIDROIT, cabe citar que “*enquanto disposições de direito não cogente – soft law – a sua autoridade repousa sobre a qualidade neles reconhecida de modernidade, liberdade e justiça contratuais e de segurança jurídica*”¹⁹.

6. Conceito

Adiantada já uma noção genérica do *soft law*, chegamos ao momento de melhor conceituá-lo.

Para esse fim, atentos à observação de Valadão no sentido de que não tem o instituto seu conceito assentado pela doutrina, inclinamo-nos por ter como hígido o por ele elaborado, qual seja “*as normas exaradas pelas entidades internacionais, seja no âmbito das organizações multilaterais, enquanto pessoas jurídicas de Direito Internacional Público, tal qual a ONU, seja no de organizações regulatórias, não necessariamente ligadas às 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*”²⁰.

Importante notar, nessa concepção, que *soft law* se faz não só pelos Estados e organizações de direito público, mas também por entidades privadas, onde incluímos desde logo, por dizer respeito ao tema em análise, a IFA, INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, que tem no Brasil a hoje sexagenária ABDF – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO como sua representação local.

Acentue-se, além disso, no conceito adotado, que nele não se inclui qualquer referência a uma oposição entre o direito como tal – tratado – ou *hard law* e o *soft law*, dando-se a este característica de um vir a ser, uma protonorma, como pareceu entender Soares. Vale dizer, o *soft law* existe em sua inteireza, sendo norma completa que não exige, somente inspira coercitividade.

¹⁶ GABRIEL, Henry Deeb. *The Advantages of soft law in International Commerce Law: The Role of UNIDROIT, UNCITRAL and the HAGUE CONFERENCE*. www.unidroit.org/english/principles/civilprocedure/ali-unidroitprinciples-e.pdf U.N.... acesso 20/10/2009

¹⁷ GAMA JR., Lauro. *Contratos Internacionais à luz dos Princípios do UNIDROIT 2004 – Soft Law, Arbitragem e Jurisdição*. Rio Renovar, 2006, p. 219.

¹⁸ GAMA JR., Lauro. *Contratos Internacionais à luz dos Princípios do UNIDROIT 2004 – Soft Law, Arbitragem e Jurisdição*. Rio Renovar, 2006, p. 219.

¹⁹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Pode.. p. 16*

²⁰ Parlamento Europeu – Estrasburgo. *Resolução do Parlamento Europeu, de 4 de Setembro de 2007, sobre as implicações institucionais e jurídicas da utilização de instrumentos jurídicos não vinculativos (“soft law”)* (2007/2028 (INI). www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-EP//TEXT+TA+P6-TA-2022/2/2009.

7. A Contestação do *soft law*

Pacífica não é, contudo, na doutrina como na prática internacional, a admissão do *soft law*, traduzida essa oposição pela Resolução 2007/2028 (INI) do Parlamento Europeu, de 4 de setembro de 2007, que apoda em seus *consideranda* a noção de *soft law* de *ambígua e perniciosa, não devendo ser usada em nenhum dos documentos das instituições comunitárias* (considerandum A), afirmando ainda ao longo de mais inúmeros outros (B até Z e AA) sua rejeição à utilização dos instrumentos do *soft law*, que exemplifica com as recomendações, livros verdes, livros brancos ou conclusões do Conselho, todos sem qualquer valor jurídico e sem força vinculativa (C), vendo-os como desconformes ao princípio da legalidade (I) prescreve a não utilização do *soft law*²¹.

Para melhor retratar a contestação que se faz ao *soft law*, tomamos aqui emprestado mais uma vez trecho da obra de Valadão, onde, em cita feita, anota que os positivistas arguem que o *soft law* é em si mesmo um oxímoro, contradição em termos, pois equivale a negar característico inerente à lei, negando a distinção entre *lex lata* e *lex ferenda*, confundindo os domínios de *direito e política*²².

8. O *soft law* como fonte do direito internacional

Postos em evidência o *soft law*, seus característicos e sua utilização no mundo atual, atentos à distinção entre fontes imediatas do direito internacional público e fontes mediatas, ou fontes diretas e indiretas, sendo as primeiras as incontestáveis quanto à sua natureza, estamos em que a sua classificação, nos dias atuais se quadra dentre as fontes mediatas desse ramo do direito. De se esclarecer, contudo, que fonte mediata do direito tem, para nós, como escrevemos alhures, o sentido de ancilar à interpretação e aplicação dos textos²³.

9. O *soft law* e o direito tributário internacional

O exame da tributação internacional nos dias de hoje mostra que vicejam inúmeras concretizações do *soft law*, bastando lembrar que as organizações internacionais são férteis em recomendações, códigos de conduta e modelos dos mais variados matizes. Basta lembrar, no seio da OECD, dos modelos de convenção por ela editados (tratado modelo sobre a tributação da renda e do capital, tratado modelo de tributação das doações e heranças, tratado modelo sobre troca de informações fiscais, suas recomendações sobre a concorrência fiscal nociva (*harmful tax competition*), o mesmo se podendo dizer do modelo da ONU e os modelos de tratado preconizados por diferentes países (Estados Unidos, Reino dos Países Baixos, Asean), o Código de Conduta de Tributação de Negócios do Conselho de Ministros de Economia e Finanças da Europa de 1997.

²¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Pode...* p. 31

²² TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos abrangidos pelos Tratados de Dupla Tributação. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.) *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol. V. S. Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 81, nº4.

²³ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Internacional Tributário: Métodos de Solução de Conflitos*. S. Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 76, nº 2.3

Como encarar essas manifestações do *soft law* e qual o efeito que se lhes pode atribuir no que se refere à tributação internacional. Essa a questão que se nos põe e que cabe responder.

Examinadas já as fontes do direito internacional, temos que situar, neste passo, o *soft law* dentro do direito tributário, que por sua característica própria de íntima relação com o poder de tributar como expressão da soberania dos Estados.

Poder de tributar, dizemos nós, pois este é a pedra angular da soberania de qualquer país. Sobre ele repousam todo o planejamento e desenvolvimento de uma nação juridicamente organizada. Assim, o poder decisório se constitui em atributo fundamental dessa soberania, havendo Santiago escrito que os modelos e recomendações não consubstanciam o conceito de decisões internacionais, não constituindo verdadeiras fontes do Direito das Gentes ²⁴.

É no dealbar do presente século que vemos mais acirrada a discussão sobre o *soft law* no direito internacional tributário, iniciada embora a partir dos anos 80 do século passado, tendo por razão de ser o papel a ser representado pelos comentários ao tratado modelo da OECD, havendo nós sobre esse debate escrito:

A partir do ano 2000, adquiriu o debate cores mais fortes, tendo como marco inicial observações de KLAUS VOGEL na MAARTEN ELLIS LECTURE de 2000²⁵, de que os comentários da OECD sobre um determinado termo ou expressão utilizado pelo OECDMC1963 e pelo OECDMC1977 poderiam ser considerados, pelo decurso do tempo como parte da linguagem de tributação internacional, passando assim a ser entendido como “sentido

²⁴ VOGEL, Klaus. The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation. **Bulletin of International Fiscal Documentation**. Vol. 54, nº 12/2000/612.

²⁵ A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (1980) edita a seguinte regra geral de interpretação dos tratados:

Art. 31 – Regra geral de interpretação:

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé, segundo o sentido comum dos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.
2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, seu preâmbulo e anexos:
 - a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes por ocasião da conclusão do tratado;
 - b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes por ocasião da conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.
3. Será levado em consideração, juntamente com o contexto:
 - a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;
 - b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;
 - c) qualquer regra pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as partes.
4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

comum” (“ordinary meaning”) dos termos de um tratado, conforme o art. 31.1 da Convenção de Viena sobre Tratados ²⁶, devendo ser ainda contemplada a hipótese de, quanto aos termos empregados em tratados mais recentes, se não seriam eles considerados como o sentido especial estabelecido pelas partes a alude o art. 31.4 da Convenção de Viena. Respondendo a VOGEL, MARTIN J. ELLIS argüiu que as primeiras versões dos Comentários jamais foram escritas como guias de interpretação, havendo sido explicação do porquê da necessidade dos artigos constantes dos modelos, afirmando ainda que os Comentários não podem ser considerados entendidos como partes dos tratados, além de que feita por VOGEL distinção entre alterações formais dos Comentários e alterações substanciais dos mesmos, essa distinção não tem lugar nos tratados, pois não existe alteração formal dos tratados, todos eles sendo substanciais, pois a mudança de uma vírgula, de posição de uma palavra ou a introdução de outra alteram todo o sentido de um tratado ²⁷.

Reavivada a chama, ao tema dedicou a IFA seminário por ocasião de seu congresso do ano de 2001, em San Francisco, de que dá conta AVERY-JONES, que já em sua apresentação assegura não haver uma aceitação geral de qual o status dos Comentários, provavelmente porque não equivalente a eles em outros tratados, nem a eles se refere a Convenção de Viena sobre tratados ²⁸.

Ao tema dedicou ainda VOGEL parte de sua colaboração ao livro em justa e oportuna homenagem a ALCIDES JORGE COSTA ²⁹, reafirmando em breves considerações seu posicionamento anterior, agora porém adotando posição mais restrita, para observar que sua posição somente pode valer entre Estados Membros da OECD e, “ainda assim, apenas se eles não apresentaram qualquer ‘reserva’ ou ‘observação’ ao comentário, em seu protocolo e, finalmente, apenas para a versão do comentário que valia na época da celebração do acordo”.

Volvendo ao assunto ao estudar as revisões dos Comentários ao OECDMC feitas em 2003, BRIAN J. ARNOLD observa que as controvérsias sobre a aplicação das alterações dos comentários mais se acentuam quando se referem à evasão fiscal, e que de acordo com a Introdução ao OECDMC (parágrafos 33 a 36.1) os

²⁶ ELLIS, Marteen J. The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel. *Bulletin for International Fiscal Documentation* Vol. 54 cit. p. 617.

²⁷ AVERY-JONES, John. The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol.56, nº 3/March 2002/102.

²⁸ VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. Trad. De Luis Eduardo Schoueri “in” *Direito Tributário* cit. p. 961.

²⁹ ARNOLD, Brian J. Tax Treaties and Tax Avoidance: The Revisions to the Commentary to the OECD Model. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. vol. 58, nº 6/June/2004/259.

comentários devem ser utilizados na interpretação dos tratados, pois as revisões dos comentários após haver sido concluído um tratado refletem o consenso dos países membros da OECD quanto à interpretação das cláusulas existentes e sua aplicação a situações específicas.

Em palestra pronunciada em agosto de 2004, na MARTEEN ELLIS LECTURE, que se constitui na cerimônia de encerramento do LL Program in International Taxation da Universidade de Leiden, FRANK VAN BRUNSCHOT, juiz da Suprema Corte (Hoge Raad) da Holanda analisou os termos dos TDT e o papel desempenhado pelo OECDMC e seus comentários, afirmando que os Comentários, embora possam apresentar-se como vinculantes da ação dos governos quanto aos TDT, não o são para os tribunais, pois não se constituem em tratados, livres portanto os contribuintes e as cortes para adotarem outra interpretação, sendo os Comentários somente um meio de interpretação dos tratados, a ser invocado quando oportuno. Notável é que em sua sumarização alerta o magistrado que o OECDMC e seus Comentários são um necessário, mas não fácil companheiro de viagem para o judiciário (a necessary but by no means an easy companion for the judiciary) e que as cortes, quando recorrerem a ele deverão ter presente o fato de que o governo está falando a elas, sem verificação por suas democráticas contrapartes (the government is talking to them, unchecked by democratic counterparts). Sendo o governo parte na elaboração dos tratados, se a corte recorre ao OECDMC e seus comentários, está indo ao diabo para confessar (it goes to the devil for confession).

Conclui assim que embora existindo um risco, principalmente quando à guisa de esclarecimentos os Comentários na realidade estão modificando o significado de um termo empregado no tratado, o judiciário ainda assim necessita desses Comentários, pois oferecem uma enorme reserva de pensamento (think tank) cheia de genuíno conhecimento da tributação internacional dirigida a evitar a dupla tributação, a despeito de eventual preocupação com interesses nacionais estreitos ³⁰.

Respondendo à palestra de VAN BRAUNSCHOT, MAARTEN J. ELLIS manifestou-se de acordo com o palestrante em especial quanto ao status dos Comentários, no sentido de negar sua identidade com os tratados ³¹.

Posteriormente, na MARTEEN J. ELLIS LECTURE de 1º de

³⁰ VAN BRUNSCHOT, Frank. The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries. *Bulletin for International Tax Documentation*. Vol. 59, nº 1/january 2005/11.

³¹ ELLIS, Maarten J. The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries – Response to Mr. Justice Van Brunschot. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Vol. 59, nº 1/january 2005/11.

setembro de 2005 DAVID WARD focalizou o tema ³², observando que há quem descreva os Comentários como “soft law”, termo utilizado no direito internacional para designar a criação de um tipo de obrigação legal, o que WARD não reconhece, no que também foi acompanhado por MAARTEN J. ELLIS, para quem não há que se falar em “soft law” em matéria tributária, pois os tributos são uma forma legalizada de expropriação, conforme já reconheceu a Corte de Estrasburgo Humanos ³³. No “day after” da palestra de WARD, (precisamente no dia 2 de setembro) houve ainda na Universidade de Leiden um encontro de especialista sobre o mesmo tema, havendo FRANK ENGELEN dele divergido para afirmar a força vinculante dos Comentários ³⁴, com fundamento no direito internacional público. Para HANS PIJL, não há sentido em falar-se em “soft law”, pois a lei é vinculante ou não vinculante, citando KABLERS para quem o nosso direito binário é bem capaz de manejar todos os tipos de variações, mesmo sutis: a única coisa que ele não pode é ser mais ou menos vinculante, negando assim possam ser os Comentários fonte vinculante do direito internacional ³⁵.

Tendo em vista que os esclarecimentos que trazem os Comentários muitas vezes significam uma alteração do tratado, pois ao esclarecer o significado de um termo na verdade o que se faz é mudar inteiramente o previsto até então na convenção internacional, RAFFALELE RUSSO preconiza que se passe a renegociar os tratados, ao invés de se procurar esclarecê-los ³⁶, com resultados questionáveis.

No mais recente evento internacional de que tivemos notícia até esta data – Conferência sobre a posição legal dos Comentários ao OECDMC - realizada na Universidade de Leyden em novembro/2006, em que foram discutidos em uma visão multidisciplinar (Direito Internacional Público e Direito Tributário

³² WARD, David. The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process. **Bulletin for International Fiscal Documentation**. Vol. 60, nº 3/March/2006/97.

³³ ELLIS, Maarten J The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward. **Bulletin for International Fiscal Documentation**. **Bulletin for International Fiscal Documentation**. Vol. 60, nº 3/March/2006/103.

³⁴ ENGELEN, Frank. Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model. **Bulletin For International Taxation**. Vol. 60, nº 3/March/2006/105.

³⁵ PIJL, Hans. Os Comentários da OECD como Fonte do Direito Internacional e o Papel do Poder Judiciário. Trad. Luiz Carlos De Andrade Jr/Clóvis Panzarini Filho. **Revista de Direito Tributário Internacional**, Ano 2, nº 4/outubro/2006/203.

³⁶ RUSSO, Raffaele. The 2005 OECD Convention and Commentary: An Overview. **Revista de Direito Tributário Internacional**. Ano 1, nº 2/265.

Internacional)³⁷ os dois principais temas que afloram dos Comentários, quais sejam a vinculação dos Estados signatários de tratados que seguem o OECDMC aos Comentários e a vinculação dos contribuintes e dos governos a esses Comentários em virtude de suas leis domésticas, reportando ERASMUS-KOEN e DOUMA, a grande divisão dos partícipes.

Em nosso país, HELENO TAVEIRA TÔRRES distingue entre texto e contexto de uma convenção internacional, com fundamento no art. 1.2 da Convenção de Viena para definir este como o “conjunto de elementos exteriores ao texto propriamente dito, suscetíveis de contribuir para o esclarecimento da significação dos termos contidos no texto convencional, utilizado pelo intérprete na busca da intenção das partes”³⁸, dando os Comentários como recurso próprio para figurar como contexto na interpretação dos tratados.

DOUGLAS YAMASHITA, após resenhar com precisão as diferentes manifestações doutrinárias sobre a natureza jurídica dos Comentários até o início do ano de 2005, finaliza por se situar numa prudente posição de apoio a VOGEL, quanto à necessidade de graduação das alterações de significado de termos em ordinários e especiais, dando, no entanto às alterações mais recentes a serventia de meios de interpretação dos tratados³⁹.

Para DANIEL VITOR BELLAN, lembrando que o fisco brasileiro, não obstante não seja o Brasil membro da OECD, vem utilizando os Comentários em questões relativas aos TDT firmados pelo nosso país, ad instar do Parecer Cosit nº 58/99, sobre royalties entre Brasil e França, os Comentários não são vinculantes nem para os estados membros da OECD nem para os que, como o Brasil, à organização não pertencem⁴⁰.⁴¹

No direito alemão e no direito espanhol, relata CALIENDO, a dissensão existe, sendo que tribunais e administração fiscal na Espanha têm adotado o posicionamento de ter os comentários como “*reglas relevantes de Derecho*

³⁷ Participaram: Frank Engelen, Carel Stolker, Kees Van Raad, Jacques Sasseville, Niels Blokker, Hugh Thirlway, David Ward, Hans Pijl, Friedl Weiss, John Avery-Jones, David Tillinghast, Evert Alkema, Jan Wouters e Peter Wattel, Conforme Relatam Erasmus-Koen e Douma. Op. cit. loc.cit.

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit. p. 649

³⁹ YAMASHITA, Douglas. Evolução da Convenção-Modelo da OECD e a Influência de suas Alterações na Interpretação de Tratados para Evitar a Bitributação. In AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Coord.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. S. Paulo : Aduaneiras, 2005, p. 103.

⁴⁰ BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. **Direito Tributário Internacional Aplicado**, vol. III, Coord. TÔRRES, HELENO TAVEIRA, S. Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 605.

⁴¹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos... p. 77, nº 4.

*Internacional aplicáveis nas relações entre as partes”*⁴².

Sacchetto acentua o crescimento na época recente da utilização desse meio no âmbito tributário⁴³, cabendo lembrar que Yonah questiona a existência de um regime de tributação internacional⁴⁴.

Para Rixen, no fato de ser o modelo da OECD não vinculativo reside a razão do seu sucesso, pois a flexibilidade a ele inerente é razão de sua escolha pelos governos, aos quais se defere grau de implementação⁴⁵, adicionando Christians que a categorização do modelo OECD como *soft law* constitui-se em uma terceira via que o exclui do conceito de direito positivo (*hard law*) e ao mesmo tempo do de não-direito (*not law at all*)⁴⁶.

10. Conclusões

Incontestemente o desenvolvimento que tiveram as recomendações, modelos e quejandos no último quartel do século XX, ao direito incumbe preocupar-se com o fenômeno, que fenômeno deixa de ser no sentido de algo extraordinário, para ter se tornado algo corriqueiro nas relações internacionais.

Temos para nós que a apreciação e avaliação do *soft law* há de ser feita com cautela e prudência, não se podendo dar-lhe nível hierárquico de fonte primária, imediata ou direta do direito internacional, máxime quando o colocamos no campo do direito tributário internacional, principalmente, e aqui fazemos nossas as palavras de Valadão, “*devido à rigidez impositiva (e desonerativa) que caracteriza o direito tributário e sua íntima conexão com a própria soberania estatal*”⁴⁷.

Constitui-se pois o *soft law*, a nosso ver, em meio auxiliar de interpretação das normas internacionais de tributação. Livre o juiz para firmar sua convicção, sem se ater a regras de posicionamento hierárquico de elementos de hermenêutica, é ele instrumento útil para o esclarecimento e correta aplicação dessas normas e apreciação dos casos concretos, como livres também são os que a seu cargo tenham essa tarefa por vias administrativas.

⁴² CALIENDO, Paulo. Do conflito das qualificações no Direito Internacional Tributário. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. V. S.Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 37, n°4, nota 14

⁴³ SACCHETTO, Cláudio. Diritto Internazionale Tributario. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. V. S.Paulo : Quartier Latin, 2008, p.149, n° 2.

⁴⁴ Idem, ibidem.

⁴⁵ RIXEN, Thomas. The Institutional Design of International Double Taxation Avoidance. <http://ideas.repec.org/p/prs/mpapa/8322.html>, acesso em 20/10/2009.

⁴⁶ CHRISTIANS, Allison. Hard Law, Soft law, and International Taxation. **Wisconsin International Law Journal**, Vol. 25, n° 2, p. 331. www.papers.ssrn.com/sol3/...cfm?SSRN_ID988782-code546503.pdf, acesso em 20/10/2009.

⁴⁷ VALADÃO, Marcos Aurélio. *Pode ...* p. 43.