

O Papel dos Comentários da OCDE no Processo de Interpretação e Aplicação dos Tratados Internacionais para evitar a Bitributação Internacional

Juciléia Lima

Pesquisadora do IBDT. Mestranda em Direito Financeiro e Econômico pela USP.

Resumo

O objetivo deste artigo foca-se no estudo do status legal dos Comentários da OCDE, investigando-se o seu grau de vinculabilidade sobre o comportamento dos Estados-nações e de sua importância na aplicação dos tratados para mitigar ou evitar a bitributação à luz das disposições legais contidas nos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Palavras-chave: Comentários da OCDE, Convenção de Viena, tratados internacionais contra bitributação, vinculabilidade, obrigatoriedade.

Abstract

The purpose of this article focuses on the study of the legal status of the OECD Commentaries, investigating them about their binding force on the political states behavior and about their relevance for the application international tax treaties to avoid double taxation toward to articles 31 and 32 of Vienna Convention thereon.

Keywords: OECD Commentaries, Vienna Convention, international tax treaties, binding, enforcement.

1. Introdução

As Convenções para eliminar ou mitigar os efeitos da bitributação internacional exercem importante papel para implementação da política fiscal tributária de um determinado Estado.

Entretanto, os modelos de convenção tributária desenvolvidos têm entre si, uma característica comum entre eles, de virem acompanhados com comentários que têm como objetivo explicar os dispositivos constantes nas convenções, o primeiro a ser desenvolvido foi o da Liga das Nações, posteriormente, seguido pelo da Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OECE), o qual posteriormente fora sucedido pelo da atual Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A Organização para Cooperação Econômica Europeia (OECE) nasceu em 16 de abril de 1948, após a Segunda Grande Guerra para gerir o Plano Marshall que visava a reconstrução econômica da Europa. Mas devido às dificuldades da harmonização e da sistematização da economia europeia, a ajuda financeira norte-americana foi redirecionada para além dos interesses político-econômicos iniciais protegidos pela OECE para proteção de interesses econômico-militares, aos paí-

ses da Europa através da Otan-aliança Atlântica, o que garantiu aos Estados Unidos firmar a sua hegemonia no velho continente contra a ameaça da expansão socialista. Naquele momento, a OECE passou a exercer um papel secundário naquele cenário. E em 30 de setembro de 1961, a OECE foi reestruturada dando nascimento a uma nova organização internacional - a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Os membros originais da OCDE eram 18 países-fundadores, entretanto, inicialmente, admitiu a inserção, no seu rol de membros, de países não europeus, tais como: os Estados Unidos da América e do Canadá¹. E atualmente a OCDE possui 34 países-membros².

A partir de 1961, a respectiva organização internacional focou esforços no trabalho de desenvolvimento de convenções modelos, onde primeiro Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital desenvolvida no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico foi firmada em 1963, e posteriormente seguida pela Modelo de Tributária sobre o Rendimento e o Capital em 1977. As convenções são acompanhadas pelos Comentários que são preparados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, recebendo suas respectivas atualizações desde 1992, e posteriormente em 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 e 2010.

Ante as edições reiteradas dos Comentários ao Modelo de Convenção Tributária da OECD, é mister questionar sobre a relevância dos Comentários da OCDE no processo de interpretação e aplicação dos tratados contra bitributação, de acordo com as regras interpretativas dispostas na Convenção de Viena do Direito dos Tratados - CVDT, bem como, da necessidade de delimitação da vinculabilidade dos Comentários para exigir as obrigações internacionais assumidas pelos Estados-contratantes.

Sendo assim, no que cerne ao status legal dos Comentários da OCDE, a discussão pairará sobre o seu grau de vinculabilidade (obrigatoriedade), entretanto, aqui trataremos tais questões sob três ângulos distintos: o primeiro, partiremos da análise dos Comentários segundo as disposições legais contidas nos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados no processo de interpretação dos acordos; segundo, trataremos do grau de vinculabilidade dos Comentários sobre o comportamento dos Estados-nações; e terceiro, da relevância dos Comentários para aplicação dos tratados para mitigar ou evitar a bitributação.

Por fim, por esta tríade perspectiva, o presente trabalho se conduzirá, abordando o papel dos Comentários da OCDE e suas influências na interpretação e na aplicação dos tratados internacionais em matéria tributária.

¹ Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos da América, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça, Turquia e Reino Unido.

² Alemanha, Áustria, Austrália, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Estados Unidos da América, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, França, Finlândia, Grécia, Islândia, Israel, Irlanda, Itália, Hungria, Japão, Luxemburgo, México, Holanda, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Polônia, República Tcheca, Suécia, Suíça, Turquia e Reino Unido.

2. A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados e os Comentários da OCDE

A Convenção sobre o Direito dos Tratados foi firmada em Viena, em 23 de maio de 1969, com o objetivo de harmonizar os procedimentos de elaboração, ratificação, denúncia e extinção dos tratados internacionais, além de exercer precípuo papel na normatização das relações internacionais, entretanto, apesar da sua relevância, no Brasil só após 40 anos fora promulgada através da ratificação do Decreto Legislativo nº 496, de 17 de julho de 2009, tendo seu respectivo depósito perante o Secretário-geral da ONU em 25 de setembro de 2009.

As regras para interpretação dos acordos internacionais estão contidas nos artigos 31 a 33 da Convenção de Viena do Direito dos Tratados - CVDT, e são responsáveis por codificar o Direito Internacional consuetudinário, e por consequência, devem ser aplicadas a todos os tratados internacionais³.

Os tratados são instrumentos internacionais concluídos entre Estados, na forma escrita e se submetem aos princípios de Direito Internacional, ocasião em que devem as partes cooperar para aplicação e interpretação do tratado mediante a boa-fé para resolução de eventuais conflitos que possam surgir a respeito das obrigações firmadas nestes instrumentos.

A característica comum dos tratados é a vinculabilidade dos Estados-contratantes às disposições ali contidas (*pacta sunt servanda*) - onde os tratados vinculam legalmente as partes e devem ser obedecidos⁴. Entretanto, na prática, existem acordos informais que podem assumir obrigações de cunho moral ou político, tais como: Memorandos de Entendimento e a Troca de Notas⁵.

A Convenção de Viena e o Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital são considerados tratados, entretanto, os Comentários e as Recomendações atinentes ao Modelo de Convenção Tributária da OCDE doutrinariamente não são considerados como se fossem um tratado internacional, sendo assim, mister é investigar sobre o status legal destes instrumentos - dos Comentários e das Recomendações, o que no momento oportuno assim será feito.

Porém, neste momento, nos dedicaremos a analisar o grau de vinculabilidade dos Comentários sobre o processo de interpretação e aplicação dos tratados com as disposições legais contidas nos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre os direitos dos Tratados.

2.1. Os comentários da OCDE como “sentido comum” aos termos do tratado

Não existe um consenso de como se relacionam os Comentários da OCDE no contexto dos artigos 31 e 32 da CVDT, as opiniões são diversas, ocasião em

³ Cf. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 1997, *apud* LANG, Michael; e BRUGGER, Florian. *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*. Austrália: Australian Tax Forum, 2008, p. 97.

⁴ “Artigo 26 - Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.”

⁵ Cf. WEISS, Friedl. “Interpretation of tax treaties in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the law of treaties”. *In*: DOUMA, Sjoerd; e ENGELEN, Frank. *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdã: IBFD, 2008, p. 135.

que, Vogel⁶ entende que, os Comentários cooperam para se extrair o “sentido comum” atribuível aos termos do tratado, segundo as disposições do artigo 31 (1) da CVDT⁷. Entretanto, afirma-se que, a dificuldade de se sustentar este argumento, é que, a extração do “sentido comum” atribuível aos termos do tratado dado pelos Comentários, muitas vezes, pode conduzir ao acréscimo ou a expansão dos termos do Modelo de Convenção, já que, normalmente o teor dos Comentários pode ultrapassar o próprio significado do “termo” em exame⁸.

Porém, outros defendem que a aplicação do artigo 31(1), considera-se útil o uso dos Comentários, quando o termo em exame for indefinido⁹.

2.2. Os comentários da OCDE como “contexto”

De acordo com o artigo 31 (2) da Convenção de Viena, o termo “contexto”¹⁰, se refere a todos os documentos suplementares relativos à conclusão do tratado, ou até mesmo, outros acordos subsequentes ou qualquer prática seguida pelos Estados contratantes devem ser levadas em conta para aplicação do tratado, de acordo com o artigo 31 (3), da Convenção de Viena.¹¹

Lupi citando Knop, afirma que, o conteúdo das disposições do artigo 31 da CVDT, exige do intérprete que ao examinar a questão, traduza as disposições ali contidas, aproximando-as da realidade do ordenamento interno de cada país contratante, já que, o texto do tratado é uma norma internacional, e quando aplicada no âmbito interno, constitui um vínculo de integração entre os dois ordenamentos, o interno e o internacional.¹²

Definindo o termo “contexto”, Lupi ainda argumenta que, o termo não pode ser confundido com “contexto social” no qual a norma jurídica será aplicada, já que no Direito Internacional, sua compreensão retoma a linguagem própria des-

⁶ Cf. VOGEL, Klaus *et al.* *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, *apud* WARD, David A.; [et al]. *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the Commentaries on the OECD Model*. Canadá: IBDF, 2005, p. 18.

⁷ “Artigo 31(1) - Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.”

⁸ Cf. WARD, David A. *et al*, 2005, Ob. cit., p. 18.

⁹ Cf. WATTEL, Peter J.; e MARRES, Otto. *The legal status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties. European Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2003, *apud* WARD, David A.; [et al]., *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the Commentaries on the OECD Model*. Canadá: IBDF, 2005, p. 18.

¹⁰ “Art. 31(2). Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:

a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;

b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.”

¹¹ “Art. 31(3). Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:

a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;

b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;

c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.”

¹² Cf. LUPU, André Lipp Pinto Basto. *A interpretação conforme o Direito Internacional: uma proposta de aplicação pelos tribunais brasileiros*. Disponível em http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/andre_lipp_pinto_basto_lupi.pdf. Acesso em 15 de setembro de 2013.

te ramo jurídico, o qual se refere ao “contexto normativo” que figura nos critérios de interpretação, conforme estabelecido na Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados (CVDT), em seus artigos 31 e 32.

Sorel afirma que, o termo “contexto” pode apresentar duas variações, quais sejam: o “interno” e respectivamente o “externo”. O primeiro (interno) se refere ao artigo de um tratado, por exemplo, com o conjunto das informações normativas desse mesmo diploma, isto é, todos os elementos incluídos no tratado ao qual pertence o artigo em comento, do preâmbulo aos anexos. Diz-se “contexto interno” porque a intertextualidade é buscada *dentro* do próprio tratado. Enquanto que, “contexto externo” estaria referido no artigo 31.2, cuja redação frisa que: “o contexto compreenderá, *além do texto*”, os elementos ali descritos, reconhece que o contexto não se esgota nas relações internas entre os dispositivos de um mesmo tratado, mas o intérprete deve levar em consideração outras referências, em especial outros tratados sobre o mesmo tema entre as mesmas partes¹³.

Fazendo importante sistematização das abordagens, Lupi expõe que o termo “contexto” de uma norma internacional inclui: (1) a interpretação sistemática do conjunto do texto em que a norma se insere, somado aos textos de outros tratados a ele juridicamente ligados (artigos 31.2 e 31.3.a); (2) as práticas relevantes dos Estados concernentes à matéria por ela tratada (artigo 31.3.b); (3) a evolução posterior da norma no seu contexto de aplicação por cortes internacionais e nacionais (artigo 31.3.c); e (4) sua sistematização e interpretação pela doutrina internacionalista (artigo 31.3.c). Os três últimos itens correspondem ao “contexto externo”. Entretanto, o autor defende a inexistência de primazia ou hierarquia entre eles¹⁴.

Passada a análise dos aspectos doutrinários do termo “contexto” no Direito Internacional, é mister adentrarmos ao nosso principal interesse, qual seja: poderiam os Comentários da OECD ter status de “contexto” no processo interpretativo dos tratados internacionais?

Nesta investigação, já adentrou Schoueri¹⁵ que, citando Garbarino em seu estudo, deu importante colaboração ao tema, diferenciando “co-texto”, “contexto em sentido estrito” e “contexto em sentido amplo”. Segundo o referido autor, Garbarino defende que o termo “co-texto”, está literalmente ligado ao dispositivo normativo contido no artigo 31 (2) da CVDT como “contexto”, que prevê no processo interpretativo do tratado - a inclusão do preâmbulo, do protocolo e anexos do tratado, onde parece aqui não ser possível inserir os Comentários em estudo.

A análise do termo “contexto em sentido estrito”, aponta circunstâncias as quais devem ser observadas juntamente com o contexto, quando no momento de interpretação do tratado, conforme disposto no artigo 31 (3) da CVDT.

Por derradeiro, Garbarino apresenta uma terceira acepção do termo “contexto”, esta agora, em “sentido amplo”, denominada pelo tratado como meio su-

¹³ Cf. SOREL, Jean-Marc. “Article 31- Convention de 1969”. In: CORTEN, Olivier; e KLEIN, Pierre. *Les Conventions de Vienne sur le droit des traités: commentaire article par article*, apud LUPI, André Lipp Pinto Basto, ob. cit. (nota 12), p. 1.333.

¹⁴ Cf. LUPI, André Lipp Pinto Basto, ob. cit. (nota 12).

¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tratados e Convenções Internacionais”. *Direito Tributário Atual* n. 17, 2003, p. 37.

plementar de interpretação, como se pode notar, é admitido os trabalhos preparatórios do tratado e as circunstâncias de sua conclusão, segundo o artigo 32 da CVDT.

Aqui, parece ser possível albergar ao sentido de “contexto” os Comentários da OCDE, desde que, logicamente, reflitam o mesmo espírito das negociações, bem como, quando já previamente esteja confirmada a interpretação pelo método literal previsto no artigo 31 da CVDT¹⁶.

A aplicação dos artigos sobre interpretação da CVDT para a aplicação de normas internacionais no ordenamento interno brasileiro se submete às regras de Direito Internacional, a fim de propiciar que o tratado internacional seja interpretado em harmonia com o contexto normativo interno, além de que, possa contribuir para homogeneidade de sua aplicação, tudo certamente objetivando salvaguardar as obrigações internacionais assumidas entre os países contratantes.

Outrossim, o termo “contexto” também está previsto no artigo 3º do Modelo de Convenção Tributária da OCDE, com a intenção que o seja utilizado como meio suplementar na interpretação do tratado, examinando-se a intenção dos Estados Contratantes ao assinar a convenção (citar o artigo 3º da OCDE).

Sobre este tema, pronunciou-se Katerina Perrou, defendendo que o afastamento da lei interna deve ser evitado, já que tal postura, além de impossibilitar o uso suplementar de outros materiais na condição de “contexto”, uma interpretação mais ampla pode ser utilizada, a fim de superar as dificuldades surgidas da proximidade entre os termos contidos na Convenção com os existentes na legislação interna de cada país contratante¹⁷.

Por isso, parece ser razoável, a aceitação do uso dos Comentários existentes da OCDE quando um tratado bilateral é concluído, por terem sido eles extraídos do Modelo de Convenção no tempo da conclusão do tratado, bem como, por apresentarem “*alto valor persuasivo*” na interpretação destes instrumentos, o que indubitavelmente, é capaz de colaborar para dar eficiência econômica na instituição das políticas fiscais-tributárias dos estados-contratantes.

2.3. A relevância da intenção das partes na interpretação dos tratados

A importância da intenção das partes na interpretação dos tratados não pode ser compreendida pela busca da determinação subjetiva das partes, mas sim, da determinação objetiva contida nos textos dos tratados em si, ou seja, o intérprete deve partir da elucidação do texto e não das intenções subjetivas das partes. A intenção das partes deve ser considerada de caráter objetivo e não subjetivo¹⁸.

No caso dos tratados bilaterais, a intenção das partes torna-se mais evidente de determinação, já que, nos tratados multilaterais, versa sobre vários interesses,

¹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, 2003, ob. cit., p. 39.

¹⁷ Cf. PERROU, Katerina. “The tax treaty interpretation in Greece”. In: LANG, Michael. *Tax Treaty Interpretation*. Holanda: Kluwer Law International, 2001, p. 166.

¹⁸ Cf. WARD, David A. “Is there an obligation in international law of OECD Member countries of follow the Commentaries on the Model?” In: DOUMA, Sjoerd and ENGELEN, Frank. *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdã: IBFD, 2008, p. 93.

diversas reivindicações e ideologias, o que notoriamente, dificulta a determinação da intenção das partes.

Porém, existe a razoável presunção que a interpretação dos tratados seja feita mediante a aplicação de princípios da lógica, do bom senso e da boa-fé¹⁹.

Outrossim, também aceitamos que exista uma presunção relativa, na ausência de evidência em contrário, que os tratados celebrados entre países-membros da OECD, e que são representados pela CFA, seriam interpretados de acordo com o teor das provisões contidas nos Comentários daquele Conselho, o que já foi reconhecido em decisão recente da U.K Special Commisioners in UBS AG. v. HM Revenue amd Customs, e que foi proferido no sentido de que, os Comentários da OCDE explicam os termos contidos no Modelo de Convenção, exercendo importante sentido para a interpretação dos tratados que seguem a Convenção²⁰.

Porém, a mesma presunção não dispomos, para o caso dos tratados celebrados entre países não membros da OCDE, e que, por obviedade, não são representados pelo CAF, já que, estes países não tiveram a oportunidade de participar das discussões responsáveis pela aprovação dos Comentários, e não puderam expor as suas opiniões - por serem mais fracos economicamente, como no caso do Brasil.

2.4. Da relevância das emendas aos Comentários e do seu uso posterior

O parágrafo 35 da Introdução da OCDE prevê que no processo de interpretação e aplicação dos tratados, “normalmente” devem os Estados-contratantes aplicar os Comentários posteriores a conclusão do tratado, porque eles refletem o consenso dos países-membros da OCDE, sendo assim, fica claro visualizar que nem sempre as emendas dos Comentários são aplicáveis²¹.

Entretanto, o texto não expõe quando as emendas dos Comentários não são aplicáveis, o que traz discussões a respeito.

Os efeitos ocasionados pelas emendas dos Comentários aos tratados já concluídos vieram à discussão pelo CFA, prevendo-se no artigo 9º do Modelo de Convenção de 1960 da OCDE, que *sempre que possível*, as convenções devem ser interpretadas, segundo espírito dos Comentários revisados.

Entretanto, as emendas subsequentes aos Comentários da OCDE não fazem parte do texto legal do tratado, nem pode presumir-se que, o teor de tais emendas estivessem na intenção das partes contratantes, quando da negociação do tratado, e nem mesmo, se pode examinar as intenções das partes no momento da conclusão do tratado, já que o processo de emendas aos Comentários pode comprometer o valor do exame das intenções das partes.

¹⁹ Cf. WARD, David A.; [et al]. *The interpretation of income tax treaties with particular reference to the Commentaries on the OECD Model*. Canadá: IBDF, 2005, p. 27.

²⁰ Cf. WARD, 2005, *ibidem*, p. 34.

²¹ “Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles. However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.”

Ward defende que as emendas aos Comentários da OCDE podem ser vistas como uma tentativa indireta de modificar o Modelo de Convenção, afirmando, inclusive, que tentativa de modificação do Modelo de Convenção através dos Comentários não é eventual, pelo contrário, é comum, o que é contrário à natureza da existência dos próprios Comentários, concluindo ainda, que verificando-se que, as emendas aos Comentários trata-se de uma tentativa de modificação do Modelo de Convenção, a utilização dos Comentários deve ser evitada no processo de interpretação ou de aplicação dos tratados.²²

Por tudo, as emendas aos Comentários da OCDE, devem ser valoradas com o devido cuidado, a fim de se apurar sua real extensão, para determinar se dão justa aplicação à interpretação do tratado, devendo ser interpretados segundo a “boa-fé” e de acordo com os seus termos, conforme previsto no artigo 31 (1) da Convenção de Viena do Direito dos Tratados.

3. Do Status Legal dos Comentários e a sua Relevância no Processo de Interpretação dos Tratados: legalmente Vinculativos ou não Vinculativos?

O Comitê sobre Assuntos Fiscais da OCDE (CFA) é o órgão subsidiário do Conselho Fiscal responsável pela redação dos Comentários, o qual é composto por peritos dos governos dos países-membros, quando desde 1992, deu início ao processo de revisão do Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital e dos Comentários das disposições ali contidas.²³ Segundo do que se pode extrair da Introdução do Modelo de Convenção da OCDE, o Comitê sobre Assuntos Fiscais, a fim de inibir conflitos de interpretação que pudessem resultar das mudanças legislativas do Modelo de Convenção, também se verificou, a necessidade de realizar simultaneamente, a atualização dos Comentários aos artigos daquela Convenção.

A Recomendação do Conselho, adotada em 23 outubro de 1997, foi no sentido de que os Estados-membros da OCDE observassem os Comentários das disposições contidas no Modelo de Convenção, para que, sempre que possível, fossem interpretadas no espírito dos Comentários revisados quando da aplicação e interpretação das provisões contidas em suas convenções bilaterais.²⁴

²² WARD, David A., 2008, ob. cit., p. 93.

²³ “Art. 9 - “The Council may establish an Executive Committee and such subsidiary bodies as may be required for the achievement of the aims of the Organisation.”

²⁴ “(23 October 1997 - C(97)195/Final - Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital)

Taking Note of the Model Tax Convention and the Commentaries thereon (as last modified by the 1997 Report), which may be amended from time to time hereafter;

I. Recommends the Governments of Member countries:

1. To pursue their efforts to conclude bilateral tax conventions on income and on capital with those Member countries, and where appropriate with non-member countries, with which they have not yet entered into such conventions, and to revise those of the existing conventions that may no longer reflect present-day needs;

2. When concluding new bilateral conventions or revising existing bilateral conventions, to conform to the Model Tax Convention, as interpreted by the Commentaries thereon;

3. That their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles.”

Entretanto, os Comentários ao Modelo de Convenção Tributária sugeridos pela OCDE não são considerados como legalmente vinculativos, por não serem considerados tratados ou fontes do Direito internacional, sendo esta também a posição da doutrina tributária alemã que considera que os Comentários da OCDE não são fontes do Direito internacional²⁵⁻²⁶, e por consequência, não lhes é possível atribuir força coercitiva a eles para obrigar o comportamento dos Estados-contratantes, já que, não se pode olvidar que os princípios gerais do Direito podem, contudo, atribuir relativa vinculabilidade para as partes contratantes²⁷.

É bem verdade, que os Estados poderiam, certamente, utilizar-se dos Comentários para interpretar as convenções bilaterais que desejarem firmar com outros Estados ou quando na interpretação das convenções bilaterais já existentes, entretanto, diferentemente, é concluir que estes Estados estejam obrigados assim fazer, já que, é defendido por estudiosos que os Comentários não têm efeitos vinculativos para os países-membros ou não membros da OCDE.

Porém, poderiam os Comentários tornassem vinculativos para os Estados-membros ou não-membros? É o que nos propomos a discutir neste momento.

3.1. Poderiam os Comentários da OCDE tornar-se vinculativos?

Primeiramente, apesar de ser aceito teoricamente, porém, por outras razões de natureza política ser de difícil implementação, as quais não serão objeto de análise neste artigo, poderia os Estados-membros preverem em suas convenções bilaterais, uma cláusula, onde as provisões do Modelo de Convenção Tributária sejam interpretadas de acordo com a interpretação exposta em seus Comentários, o que exigiria o consenso mútuo destes, o que certamente, pode exigir altos custos de transação para os Estados e, por consequência, dificulta a sua implementação. Sob estas condições, tal procedimento daria caráter vinculativo aos Comentários às partes, entretanto, hoje é inexistente.

Segundo, a questão também paira no ar pela ausência de real consenso dos próprios países-membros sobre ela, pois, caso houvesse, por suas próprias iniciativas, no sentido de que, ao concluírem convenções bilaterais tributárias, expressamente fizessem a inserção nos textos destes acordos de disposições que condicionem a aplicação e a interpretação dos acordos segundo as interpretações contidas nos Comentários do Modelo de Convenção Tributária da OCDE, aqui implicaria atribuir aos Comentários caráter vinculativo para as partes. Este procedimento já fora tomado pela Áustria, que costuma inserir nos acordos bilaterais dos quais é parte, as provisões contidas nos Comentários, impondo os

²⁵ Cf. REIMER. Ekkehart. "Interpretation of tax treaties". *European Taxation*, 1999, *apud* ALKEMA, Katerina. "The Commentaries on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - Effective in Domestic Law or in need of alternatives?" *In*: DOUMA, Sjoerd; e ENGELEN, Frank. *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdã: IBFD, 2008, p. 175.

²⁶ Cf. HEINRICH. J.; e MORITZ, H. "Interpretation of tax treaties". *European Taxation*, 1999, *apud* ALKEMA, Katerina, 2008, *ob. cit.*, p. 175.

²⁷ Cf. PIJL, Hans. "The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary". *European Taxation*, 2006, p. 222.

membros que aceitem e se obriguem a interpretar os acordos segundo as disposições emanadas pelo CAF²⁸.

3.2. Os Comentários como pacto tácito

A intenção de qualquer uma das partes de se vincular às obrigações contidas no tratado internacional deve ser expressa, objetiva e manifesta²⁹, a fim de dar percepção da outra parte, possibilitando que esta possa manifestar o seu desinteresse em assumir tal obrigação, qual seja, de não estar vinculada legalmente com a interpretação das disposições, como assim já decidiu a Corte Internacional de Justiça no caso “Catar e Bahrein”, enfatizando que, a intenção para criar direitos e obrigações deve ser estabelecida de forma objetiva, e não subjetiva³⁰.

Entretanto, apoiando-se na decisão proferida pela Corte Internacional de Justiça, no caso “Temple of Preah Vihear”, Engelen defende que, os Comentários fazem parte da negociação, indo além, afirma ainda, que as partes contratantes, ao firmarem um tratado internacional anuíram tacitamente com as interpretações contidas na última versão dos Comentários, no que se refere a interpretação de tais tratados³¹.

²⁸ Cf. BLOKKER, Niels. “Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the commentaries on the OECD Model Tax Convention”. In: DOUMA, Sjoerd; e ENGELLEN, Frank. *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdã: IBFD, 2008, p. 23.

²⁹ Cf. WEISS, Friedl, 2008, ob. cit.

³⁰ O caso “Catar e Bahrein” foi submetido a julgamento pela Corte Internacional de Justiça em 1991, sendo conhecido como uma das disputas mais longas e complexas já julgadas pela CIJ, que se iniciou mediante a ocupação militar de ilhas pelo Bahrein, porém, reclamadas também pelo Catar. As negociações iniciaram em 1976, quando os países árabes em conflito, aceitaram a intervenção e mediação pela Arábia Saudita. Tão somente em 1983, surgiu as primeiras minutas de acordos, aceitando que o caso seria submetido a CIJ para julgamento.

O Catar reconheceu que acordos internacionais foram firmados entre as partes em dezembro de 1987 e dezembro de 1990, que autorizava a submissão do caso a CIJ. Por outro lado, o Bahrein contra-argumentou, afirmando que tais acordos não eram vinculativos, pleiteando pelo reconhecimento da incompetência da CIJ para o julgamento da questão. Entretanto, reconheceu a Corte Internacional de Justiça, que tais compromissos eram vinculativos, criando direitos e obrigações, e não se constituíam tão somente, em minuta de negociação, já que, os documentos expressavam claramente a intenção das partes, bem como, reconheceu a Corte ser competente para julgar a questão. Disponível em <http://www.icj-cij.org/docket/files/87/6997.pdf>. Acesso em 15 de setembro de 2013.

³¹ A Corte Internacional de Justiça na ocasião do julgamento que envolvia uma disputa territorial do templo hindu, conhecido como caso “Temple of Preah Vihear”, decidiu a disputa territorial entre a Tailândia e o Camboja, onde no território sob soberania do Camboja se situava o Templo, por nove votos contra três, determinando a Tailândia a obrigação da retirada das forças militares e policiais que se encontravam em território cambojano, ainda, condenou a Tailândia, a efetuar a reconstrução do templo que se encontrava em ruínas. Neste caso, existia um tratado que delimitava fronteiras concluído em 1904, de acordo com a localidade em que estivesse o Templo de Preah Vihear, ali seria considerado Território do Camboja. Em 1908, o mapa foi publicado, contendo erros que foi percebido pela Tailândia, mas não se manifestou a respeito, nem apresentou quaisquer representação, quando ainda, em 1937, negociou um tratado que mantinha as fronteiras já existentes, e ainda, em 1946, negociou um outro tratado com o Camboja. Passados mais de 50 anos, a Tailândia fez do Templo sua base militar, considerando que ali, era território daquele país, o que não foi reconhecido pela CIJ, pelo contrário, reconheceu a preclusão da pretensão da Tailândia, fundamentando-se no princípio da boa-fé, reconheceu a preclusão da pretensão pelo silêncio tailândes, já que, por mais de 50 anos deixou de reclamar de um mapa que tinha a delimitação incorreta das fronteiras). Disponível em <http://www.icj-cij.org/docket/files/151/17324.pdf>/preahvihear. Acesso em 15 de setembro de 2013.

Em sentido oposto, Hans Pijl discorda da posição defendida por Engelen, defende que a atuação da Corte Internacional de Justiça, no caso do “Temple of Preah Vihear”, trata-se unicamente de um caso delimitação de fronteiras, um caso de guerra e paz, em que nada se assemelha com a matéria tratada nos Comentários da OCDE - que tratam de aspectos tributários. Ademais, defende o autor que, todos os instrumentos expressam a ausência de natureza vinculativa - das Recomendações e até mesmo os próprios comentários em si - nada lhes atribui caráter de vinculabilidade. Defendendo que, a ausência pelo silêncio como aconteceu no caso “Temple Preah Vihear”, no caso dos Comentários da OCDE deve ser defendida com cautela³².

Aqui, os fundamentos que reconheceram a vinculabilidade do instrumento apresentado à CIJ no caso da respectiva disputa territorial estão fundados no consentimento pelo silêncio das partes, sem dúvida, tais argumentos puderam colaborar para fornecer outros fundamentos que auxiliaram na resolução do conflito, entretanto, a interpretação que o silêncio dos Estados contratantes possa atribuir caráter vinculativo aos Comentários da OCDE, baseia-se em fundamentos ausentes de quaisquer evidência de cogência, o que por consequência, desnatura a afirmação defendida por Engelen - ao defender que os Comentários detêm natureza vinculativa, quando as partes não se manifestarem contrariamente sobre o conteúdo constante neles.

Porém, verificado objetivamente, está definido no artigo 2 (1) (a) da Convenção de Viena, que o acordo internacional requer a demonstração da intenção para criar obrigações que se submetam às regras de Direito Internacional, e claramente, se verificar a inexistência da demonstração de tais intenções nos respectivos Comentários da OCDE ou em suas posteriores modificações.

Sendo assim, delimitar o status legal dos Comentários da OCDE não se apresenta tarefa fácil, já que, não se pode olvidar, que a atuação do Conselho sobre Assuntos Fiscais não pode ser interpretada como uma delegação da soberania fiscal-tributária dos Estados-membros, aqui trata-se tão somente, da aceitação da existência de novos atores na cena mundial que atuam por meio de novas formas de legislação global que emerge da interação dos corpos políticos das Organizações Internacionais, Estados e outros atores não estatais³³.

A força vinculativa dos Comentários dependerá da lei interna de cada país-contratante, que poderá contribuir para aplicação das normas da OCDE, já que a lei interna não apenas qualifica os efeitos dos instrumentos internacionais, tal como dá condições de validade e aplicabilidade de tais instrumentos.

Não obstante, as observações até aqui expostas, entretanto, concluímos que apesar da ausência de vinculabilidade dos Comentários ao Modelo de Convenção Tributária da OCDE, não ficamos autorizados a dizer que elas detenham caráter desprezível, pelo contrário, exercem caráter autorizativo, tornando-se legalmente relevantes na prática, apesar de não serem legalmente vinculativas para as partes,

³² Cf. PIJL, Hans, 2006, ob. cit., p. 223.

³³ Cf. ALVAREZ, José Enrique. *Governing the world: International Organizations as lawmakers*, 2007, p. 606. Disponível em http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM_PRO_065319.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2013.

porém, a sua utilização pelos Estados-nações ajuda a preservar a unidade alcançada nas convenções bilaterais, como já decidiu a Suprema Corte de Justiça do Canadá, no caso “The Queen *vs.* Crown Forest Industries Ltd.”³⁴

4. Status Legal das Recomendações da OCDE

As Recomendações da OCDE expressam o entendimento sobre as mais importantes discussões que estiveram na pauta das conferências da respectiva organização internacional, com base no artigo 5º da Convenção para Organização e Desenvolvimento Econômico da OCDE³⁵, a natureza legal das Recomendações não estão definidas no Modelo de Convenção da OCDE, mas entende-se que não detenham caráter de vinculabilidade, como é usual das decisões emanadas pelas organizações internacionais.

Submetidas às regras de Direito Internacional, as decisões das organizações internacionais para receberem caráter de vinculabilidade legal dependem do “consentimento mútuo” de todos os atores internacionais envolvidos - o que aqui não acontece com as Recomendações emanadas pela OCDE, ou seja, se um dos membros votar contra, não será aprovada a Recomendação, se algum dos membros se abster da votação, a Recomendação será aprovada, sem que vincule aquele membro que se absteve de votar, ou seja, o teor das Recomendações aprovadas pelo Conselho Fiscal da OCDE somente vinculará os países-membros que votaram favoravelmente para a sua aprovação, o que mesmo assim não as torna legalmente vinculativas.

Ainda, é importante ressaltar, que o Conselho Fiscal da OCDE, não se trata de um órgão que de decisão, mas tão somente, lhe cabe aconselhar os estados-membros por meio do proferimento de Recomendações, que tão somente detém caráter de coerção moral para as partes, e isto acontece porque a vinculabilidade dos instrumentos não decorre do proferimento das Recomendações em si, mas sim, das fontes do Direito Internacional do direito assim reconhecidas.

Virally³⁶ apresenta importante visão sobre o que sejam as Recomendações da OECD: “les résolutions d’un organe international adressées à un ou plusieurs destinataires qui lui sont extérieurs et impliquant une invitation à adopter un comportement déterminé, action on abstention”, afirmação que demonstra a relevância das Recomendações na prática, que quando endereçadas às organizações internacionais, estas não são obrigadas a praticar um determinado compor-

³⁴ Em 2 de março de 1995, a Suprema Corte do Canadá julgou um dos casos mais importantes, até agora conhecidos em matéria de tributação internacional, concernente a interpretação dos tratados internacionais, a luz dos artigos 31 e 32 da Convenção de Viena do Direito dos Tratados, ocasião em que, a Corte Canadense decidiu por reconhecer, que o Modelo de Convenção da OCDE e de seus Comentários devem ser levados em consideração em todas as decisões judiciais futuras que versassem sobre tributação internacional, bem como, reconheceu a adequada interação entre o Modelo de Convenção e as leis tributárias internas canadenses.

³⁵ “In order to achieve its aims, the Organisation may:
(a) take decisions which, except as otherwise provided, shall be binding on all the Members;
(b) make recommendations to Members; and
(c) enter into agreements with Members, non-member States and international organisations.”

³⁶ Cf. VIRALLY, Michel. *La valeur juridique des recommandations des organisations internationales*, apud BLOKKER, Niels, 2008, ob. cit., p. 19.

tamento, porém, recomenda-se que assim o façam, com o objetivo de harmonizar a interpretação e a aplicação dos tratados.

Apesar da existência das Recomendações proferidas pelo Conselho sobre Assuntos Fiscais, que recomenda aos Estados-membros que apliquem e interpretem os acordos do mesmo espírito das provisões contidas nos Comentários, e ainda prevê a sua inserção nos novos acordos bilaterais tributária ou na revisão dos já existentes, o que implica a vinculabilidade das obrigações ali firmadas, tal vinculabilidade não decorre do caráter vinculativo destes Comentários, mas por regra de Direito Internacional, a qual as partes concordaram e deram o seu consentimento³⁷.

É bem verdade que os Estados contratantes, ao celebrarem um novo instrumento bilateral visando harmonizar a interpretação e aplicação destes tratados, poderiam adotar o modelo de Convenção Tributária da OCDE, ou ainda, da mesma forma, tão somente, poderiam ter se afastado do referido modelo.

Entretanto, uma vez feita a opção pelo Estado contratante pela adoção do Modelo da OCDE, facilmente se conclui, a necessidade de se atribuir igual interpretação ao dispositivo em exame igual a aquela proposta nos Comentários deste Modelo de Convenção³⁸.

Todavia, quando os Estados decidem negociar um tratado tributário bilateral, podem se quiser, seguir as Recomendações emanadas da OCDE, mas não estão obrigados a assim fazer, porque não existe base legal que os obriguem, o contrário, indubitavelmente, afetaria a soberania fiscal dos Estados, entretanto, não podemos negar que, a aplicação dos tratados segundo o teor das Recomendações da OCDE pode cooperar para incentivar e dar confiabilidade à criação da norma, além de diminuir a incerteza e a diversidade na interpretação dos tratados tributários para evitar a bitributação.

5. A Aplicação dos Comentários entre os Estados-membros da OCDE

A vinculabilidade legal dos Comentários da OCDE para os países-membros desta organização internacional diz respeito a força de os obrigarem a observar os Comentários, quando da aplicação dos novos tratados tributários bilaterais para evitar ou mitigar a bitributação.

Entretanto, a natureza dos instrumentos internacionais entre os atores na cena mundial transcendem a questão da vinculabilidade, já que, no mundo dos acordos internacionais existem disposições não vinculativas legalmente, porém existem outras obrigações vinculativas de natureza política, impondo aos estados obrigações vinculativas entre eles - de maior força ou menor, mesmo que ausente qualquer caráter de vinculabilidade legal em tais obrigações, por exemplo, a Declaração dos Direitos Humanos das Nações Unidas.

É salutar expor, que a Corte Internacional de Justiça já se manifestou em algumas situações, onde instrumentos de natureza política, sem vinculabilidade

³⁷ Cf. ENGELEN, Frank. "How 'acquiescence' and 'estoppel' can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the commentaries on the OECD Model Tax Convention." In: DOUMA, Sjoerd; e ENGELEN, Frank. *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdã: IBFD, 2008, p. 52.

³⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, 2003, ob. cit., p. 39.

legal para as partes tiveram a vinculabilidade reconhecida, como o caso já mencionado no caso do “Catar e Bahrein”.³⁹

A análise desta questão, depende de alguns fatores, o primeiro, elencado por Engeles e Douma, diz respeito à vinculabilidade dos Estados-membros da OCDE aos Comentários, depende que o ordenamento interno de cada país, preveja meios de efetivação das regras de direito internacional para o cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.

Não se pode negar que exista uma relativa vinculabilidade entre os países-membros da OCDE para seguirem os Comentários do Modelo de Convenção, com base em regras de Direito Comunitário, e no princípio da proteção aos interesses legítimos.

Os Comentários são tidos como um item integrante de um único pacote - o Modelo de Convenção Tributária acrescido dos Comentários⁴⁰- porém não substituem o consenso entre as partes.

Sendo assim, segundo as Recomendações da OCDE, os países, ao adotarem o Modelo de Convenção para os tratados internacionais que firmem com outros países, devem interpretar e aplicar estes tratados, sempre que possível, segundo as disposições contidas nos Comentários ao Modelo de Convenção, apesar de que não estejam obrigados a assim fazer.

Porém, neste momento, a questão se direciona à situação dos países não membros da OCDE, exerceriam os Comentários algum efeito vinculativo sobre a aplicação dos tratados internacionais destes países com os outros?

6. A Aplicação dos Comentários entre os Estados não Membros da OCDE

Devido a multilateralização das relações econômicas decorrente do processo de globalização, é desejável que os tratados internacionais sejam interpretados seguindo-se os Comentários do Modelo de Convenção, já que os países-membros aderiram a tal modelo.

Entretanto, entre países não membros da OCDE (como é o caso do Brasil), estes países não puderam expressar suas posições quando da negociação do Modelo de Convenção, nem mesmo aos Comentários referente aos dispositivos ali contidos, e por obviedade, não podem ser considerados vinculados ao cumprimento de obrigações as quais não anuíram.

É aceitável que, baseado da tese da “aceitação tácita”, alguns defendam que eles anuíram tacitamente aos Comentários, quando não expressaram sua concordância ou discordância, entretanto, tal argumento não parece ser razoável, quando consideramos que os países não membros da OCDE, são exatamente aqueles economicamente mais frágeis, e por consequência, seus interesses políticos e econômicos, naquela organização não encontram representatividade.

Sendo assim, apesar do caráter não vinculativo dos Comentários da OCDE para aplicação dos tratados internacionais para os países-membros ou não membros, vinculados todos se encontram a obrigação de interpretar e aplicar os tratados segundo a “boa-fé” como princípio normativo disposto na CVDT e nas regras

³⁹ Cf. nota 30.

⁴⁰ Cf. BLOKKER, Niels, 2008, ob. cit., p. 26.

de Direito Internacional, ocasião em que, no caso do Brasil, verifica-se na prática a sua vinculabilidade, como passamos a estudar.

7. Considerações Finais

Sendo assim, concluímos que os Comentários no âmbito da OCDE não têm força vinculativa para as partes, por uma simples razão, a de não serem reconhecidos como fonte do Direito Internacional, por algumas razões de natureza política, as quais especialmente não podemos deixar de mencionar aqui.

Primeiramente, os estados criam organizações internacionais, quando novos problemas internacionais são identificados como uma ameaça à governança global.

Segundo, ao criarem novas organizações internacionais, têm que atribuir poderes para estas organizações.

Terceiro e por último, ao proferirem decisões, as fazem de acordo com regras que refletem os interesses dos países mais fortes economicamente. Acontece que estes estados ao criarem uma organização internacional, por si só já demonstram, que não tinham o interesse de criar uma norma legal que vinculassem a todos eles.