# XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

## DIREITO INTERNACIONAL II

**BRUNO MANOEL VIANA DE ARAUJO**

**VALESCA RAIZER BORGES MOSCHEN**

**VALTER MOURA DO CARMO**

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente –** Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

**Conselho Fiscal:**
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

**Secretarias:**
**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito internacional II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;
Coordenadores: Bruno Manoel Viana De Araujo, Valesca Raizer Borges Moschen, Valter Moura do Carmo – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-165-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Internacional. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

# XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

## DIREITO INTERNACIONAL II

---

## Apresentação

É com grande satisfação que apresentamos os artigos do Grupo de Trabalho - Direito Internacional II do CONPEDI. A obra possui como objetivo a divulgação e análise de diferentes questões controvertidas do Direito Internacional contemporâneo. A coletânea está composta pelos artigos selecionados e apresentados no XXV Encontro Nacional do CONPEDI realizado entre os dias 6 e 9 de julho, em Brasília, numa parceria com o Mestrado e o Doutorado da Universidade de Brasília - UNB, com a Universidade Católica de Brasília – UCB, com o Centro Universitário do Distrito Federal – UDF, e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP. Em sua estrutura observam-se temas de diversos aspectos do Direito Internacional, como aqueles inerentes:

a. à Proteção e Promoção dos Direitos Humanos: Proteção Multinível de Direitos Humanos: o Trabalho escravo no âmbito da Corte Interamericana de Direitos Humanos; os Tratados Internacionais Ambientais na Política de Desenvolvimento Sustentável dos Povos e Comunidades Tradicionais; A Liberdade de Expressão e a Aplicação de Sanções Penais como Medidas Ulteriores no Sistema Interamericano de Direitos Humanos; Respostas Internacionais a Violência do Gênero e Avanços da Lei Maria da Penha; Processo Internacional Transfronteiriço: os Litígios que não Respeitam Fronteiras – Da Soberania à Tutela dos Direitos.

b. à Judicialização do Direito Internacional e o Diálogo com o Sistemas Judiciais Nacionais: Por que resistir? A resistência do STF ao Diálogo com a Corte IDH; Possíveis Conflitos Existentes entre o Tribunal Penal Internacional e a Constituição Brasileira de 1988; A Judicialização do Direito Internacional : a Jurisdição da Corte Internacional de Justiça sob a Ótica do Voluntarismo Estatal de Direitos Humanos; A Instrumentalização das Teorias do Diálogo Judicial: Aproximação do Sistema Internacional de Proteção dos Direitos Humanos por meio da Autoridade Persuasiva; A Incompatibilidade da Prisão Perpétua do Tribunal Penal Internacional e a Constituição de 1988;

c. à Integração Regional: Soberania da União Europeia e no Mercosul em Tempos de Globalização; A Construção da Supranacionalidade à Luz do Constitucionalismo Internacional; Globalização e Integração entre os Povos da América Latina.

d. ao Direito Econômico Internacional: A Importância do órgão de Solução de Controvérsias da Organização Mundial do Comércio para a Proteção dos Interesses Econômicos do Estado Brasileiro; Tratado Transpacífico e a Organização Mundial do Comércio: uma Análise da Mudança na Estruturação do Comércio Internacional; A apropriação de Recursos Genéticos entre a Convenção sobre Diversidade Biológica e a Organização Mundial do Comércio: Caminhos para uma Harmonização?; Um Olhar sobre as Empresas Transnacionais e a Internacionalização do Direito; A Influência do Princípio de Cooperação Internacional: Reflexões sobre a política Brasileira de Cooperação Sul-Sul com Moçambique.

e. ao Diálogo entre as Fontes do Direito Internacional: A Aplicação da convenção de Nova Iorque de 1958 no Brasil; A Incorporação dos Tratados Internacionais: uma Análise sobre as Consequências no Direito Interno; Análise da Força dos Comentários à Convenção Modelos da OCDE em Face da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados;

Esperamos que este livro contribua para a compreensão das intensas transformações sofridas pela Sociedade Internacional nos tempos atuais e possa ser útil no desenvolvimento e na transformação do Direito Internacional.

Prof. Dr. Bruno Manoel Viana De Araujo (UPE)

Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen (UFES)

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo (UNIMAR)

# ANÁLISE DA FORÇA DOS COMENTÁRIOS À CONVENÇÃO MODELO DA OCDE EM FACE DA CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE DIREITO DOS TRATADOS

# ANALYSIS OF THE POWER OF THE COMMENTS OF THE OECD MODEL CONVENTION IN LIGHT OF THE VIENNA CONVENTION ON THE LAW OF TREATIES

**Paulo Antônio Machado da Silva Filho** [1]

**Resumo**

O artigo trabalha uma análise dos comentários à Convenção Modelo da OCDE, como modo de interpretar os tratados internacionais tributários, pactuados para evitar a dupla tributação da renda. É analisado os comentários criados posteriormente a assinatura de tratados, e, também, os comentários aplicados a tratados assinados por países não membros da OCDE. Conclui-se pela aplicação dos comentários como forma de integração sistemática do direito internacional, com suporte pelo princípio da harmonização.

**Palavras-chave:** Tratados internacionais, Comentários à convenção modelo da ocde, Convenção de viena sobre direito dos tratados

**Abstract/Resumen/Résumé**

The article deals with an analysis of comments on the OECD Model Convention, as a way of interpreting tax treaties, agreed to avoid double taxation of income. It analyzed the comments created after the signing of treaties, and also the comments applied to treaties signed by countries not members of the OECD. It is concluded by the application of comments as a form of systematic integration of international law, supported by the principle of harmonization.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** International treaties, Comments of the oecd model convention, Vienna convention on the law of treaties

[1] Mestre e Doutorando em Direito

## Introdução

Os tratados internacionais tributários para se evitar a dupla tributação da renda são, em sua imensa maioria, pactuados entre Estados soberanos que utilizam a Convenção Modelo da OCDE, como forma de uniformização do texto dos tratados, o que facilita nas negociações, e, logicamente, na interpretação dos preceitos.

Além da Convenção Modelo da OCDE, a organização, através de seus membros e colaboradores (chamados de *key partners*, como é o caso do Brasil), elaboram comentários aos artigos, criando, desse modo, a possibilidade de serem utilizados em uma eventual dúvida sobre a interpretação das normas dos tratados internacionais tributários.

Contudo, certo é que os comentários não são documentos anexos aos tratados, mas são elaborados em face da Convenção Modelo da OCDE, o que gera certa incerteza a respeito de sua força como instrumento apto a auxiliar a interpretação das normas de um tratado internacional tributário.

O presente artigo científico busca analisar a questão da utilização dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE para a interpretação das normas de tratados internacionais tributários para evitar a dupla tributação.

Com isto, buscará demonstrar o peso que tais comentários teria na interpretação , com base em disposições de outro tratado internacional, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), concluída no dia 23 de maio de 1969, foi promulgada no Brasil no dia 14 de dezembro de 2009, através do Decreto nº 7.030, e, com reservas aos Artigos 25 e 66. Para o presente estudo, a Seção 3, que trata da "Interpretação de Tratados", é indiscutivelmente a mais relevante, motivo pelo qual, desde já transcreve-se os Artigos 31 e 32:

> Artigo 31
> Regra Geral de Interpretação
>
> 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.
> 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.
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.
4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.

Artigo 32
Meios Suplementares de Interpretação

Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do Artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o Artigo 31:
a)deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou
b)conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

Além de buscar um enquadramento referente a importância interpretativa dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, também é válido saber a força de tais comentários em questões variantes, como tratados pretéritos a novos comentários e tratados assinados entre e com Estados soberanos que não sejam membros da OCDE.

## 1. A influência dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE

Os Comentários à Convenção Modelo da OCDE é de importância ímpar para a interpretação dos tratados internacionais tributários para se evitar a dupla tributação da renda. Schwarz (2009, p.73 e ss.) ressalta que tal importância vem também do fato de que tais comentários são resultantes de posições adotadas por *experts* do Comitê Fiscal da OCDE.

Não obstante a sua importância, Russo (2007, p.18-19) ao dispor sobre os Comentários à Convenção Modelo da OCDE revela que existe uma dificuldade em enquadrá-los em um dos Artigos da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), que trata sobre as formas de interpretação dos tratados. Contudo, a grande dificuldade apontada, e a qual acadêmicos discutem, refere-se à influência da mudança dos Comentários aos artigos que já teriam sido corroborados. Neste sentido, quando os Estados membros da OCDE concordam com tais provisões, sem o uso de ressalvas, em grande parte, entende-se que a aplicação "retroativa" seria válida.

Notadamente, seria uma questão de analisar caso a caso, a depender da postura dos Estados signatários do tratado, bem como do teor dos novos comentários e de suas implicâncias.

O *American Law Institute*, *apud* Ward (2005), em 1992, pronunciou-se no sentido de que os Comentários à Convenção Modelo da OCDE correspondem a material que, apesar de não constituírem legislação internacional, possuem um lugar de destaque, haja vista que são notadamente consultados tanto por autoridades governamentais (nas negociações dos tratados internacionais tributários), como por consultores tributários, na elaboração de planejamentos tributários. Portanto, não há que se falar em falta de conhecimento deles.

Sobre a influência dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE conveniente observar que existe uma alentada discussão a respeito da sua eficácia. Van Raad *apud* Engelen (2004, p. 440-441) apresentou estudo, ainda em 1978, sobre o tema (*Interpretatie van belastingwerdragen*) onde inicialmente tinha concluído pela força de contexto referido no Artigo 31(2)(b) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). Posteriormente, por meio de outro trabalho (*Het nationale recht bij de uitlegging van belastingverdragen*), em 1984, o professor de Leiden teria alterado o seu posicionamento para entender que os Comentários teriam apenas força de meios suplementares de interpretação. E, por último, em 1996, Van Raad (*Interpretation and Application of Tax Treaties*) *apud* Engelen (2004, p.441) teria reconsiderado sua posição no sentido de status legal aos comentários à Convenção Modelo da OCDE.

Outro jurista que também veio a contribuir para a análise da influência dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE para a interpretação dos tratados internacionais tributários foi Vogel (*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*) *apud* Engelen (2004) entendendo que tais comentários não podem ser considerados como ”contexto”, de acordo com o Artigo 31(2)(b) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), muito menos como meios suplementares de interpretação previstos no Artigo 32, também da CVDT. Ele entenderia que, uma vez sendo as provisões do tratado internacional tributário pactuado idênticas às provisões da Convenção Modelo da OCDE, os comentários a esta convenção seriam considerados dentro do previsto no Artigo 31(1) da CVDT, como “sentido comum”, ou mesmo de acordo com o Artigo 31(4) da CVDT, como sendo “sentido especial”.

Nessa linha de raciocínio, Vogel *apud* Engelen (2004, p.442) teria feito observações no tocante à importância dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Primeiramente, os Estados membros da OCDE devem seguir às orientações do Conselho daquela organização internacional, no sentido de utilizarem das Convenções Modelo, bem como seguir os Comentários inerentes a elas, salvo os casos em que esses Estados tenham feito ressalvas. Em segundo lugar, caso o texto do tratado seja similar, mas não seja idêntico, e o contexto sugere uma interpretação diversa, as partes devem seguir o previsto nos Comentários. E, em terceiro lugar, os Comentários não devem ser levados em conta quando as disposições dos tratados forem diferentes das disposições da Convenção Modelo da OCDE, e, o contexto também sugerir uma interpretação diferente.

Contudo, tais ponderações são feitas para os casos em que as partes dos tratados internacionais tributários sejam membros da OCDE. Caso alguma das partes não seja membro, mas a outra sim, haverá a presunção de estarem querendo utilizar o sentido expresso nos Comentários apenas quando a redação utilizada seja a mesma.

Com relação às alterações posteriores feitas aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, através de revisões, Vogel *apud* Engelen (2004) entende que não teriam força vinculante na interpretação dos tratados, sejam estes pactuados entre Estados membros da organização ou não.

Porém, e por causa do número crescente de alterações nos comentários, principalmente a partir de 1992, Vogel (*The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, 2000*) *apud* Engelen (2004) reviu o seu posicionamento para dispor que não se deve mais utilizar os Comentários para a interpretação dos tratados internacionais tributários sem serem feitas algumas reservas ("*we can no longer apply the Commentaries when interpreting tax treaties without severe reservations"*). Assim, destaca quatro passos que devem ser seguidos para a determinar o grau de influência dos Comentários.

O primeiro passo diz que os Comentários originais à Convenção Modelo de 1963 fazem parte de uma "linguagem internacional tributária", e, devem ser entendidos de acordo com o Artigo 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) como sendo o sentido comum dos termos. O segundo passo, seria idêntico ao primeiro mas com relação às mudanças de 1977, e, para os casos dos tratados celebrados anteriormente, a solução deve ser vista caso a caso. O terceiro passo diz respeito às versões posteriores dos comentários que não integrariam a

“linguagem internacional tributária”, e que, contudo, podem ser considerados de acordo com o Artigo 31(4) da CVDT como “sentido especial”. Por fim, o quarto passo diz respeito aos demais comentários que seriam mais recentes e que seriam no máximo considerados como “sentido especial” previsto no Artigo 31(4) da CVDT, e, de acordo com o Artigo 32, também da CVDT.

Não obstante tais mudanças, as antigas ponderações de Vogel (anteriores à 2000), são ratificadas por diversos autores como conta Engelen (2004, p. 445), entre eles podendo serem destacados Ault, Avery Jones, Lang e Ward.

Já segundo o próprio Engelen (2004, p.459-460), os Comentários à Convenção Modelo da OCDE não possuem força vinculante, de acordo com o próprio estatuto da organização (artigo 29 da introdução à Convenção Modelo). Desse modo, não pode ser utilizado de acordo com o Artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), que estabelece como meios de interpretação somente aquilo que possua vínculo legal ou autêntico com o texto do tratado. Neste diapasão, não seria nem um acordo nem um instrumento. Assim, os Comentários à Convenção Modelo da OCDE devem ser aplicados com base no Artigo 32 da CVDT, como “sentido especial”, todavia, sua influência estaria a depender da análise do caso concreto.

## 2. Princípio da Boa-fé e os Comentários à Convenção Modelo da OCDE

Uma questão que se põe como imprescindível para esta análise é se a utilização dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE não se faz precisa em face da aplicação da boa-fé entre os Estados que assinaram o tratado internacional tributário para se evitar a dupla tributação da renda. Cabe a breve ressalva de Martín Jiménez (2002, p.547), ao apontar que, se por um lado os tratados internacionais tributários pouco dizem respeito ao que seria um abuso de suas normas, por outro lado o direito internacional deixa claro que uma interpretação literal dos dispositivos do tratado vai de encontro com o princípio da boa-fé.

Engelen (2004, p.460 e ss.) apresenta questionamento referente a até que ponto o princípio da boa-fé interfere e vincula os Estados a seguirem os Comentários à Convenção Modelo da OCDE, nos casos de terem pactuado tratados internacionais tributários. Com relação a um tratado internacional tributário pactuado entre dois Estados membros da OCDE a não utilização dos Comentários para interpretá-los ficaria intricada por quatro pontos apontados por Engelen (2004, p.465):

a. Ambos os Estados teriam deliberado a favor das recomendações que são feitas pelo Conselho da OCDE;

b. nenhum dos Estados teriam feito reservas aos comentários ou observações na maneira de interpretá-los;

c. o tratado internacional tributário segue o padrão das provisões da Convenção Modelo da OCDE; e,

d. nenhum dos Estados Signatários teriam feito observações durante as negociações do tratado internacional tributário no sentido de que as normas ali constantes seriam interpretadas de maneira diferente ao estabelecido nos comentários.

Engelen (2004, p.467) ainda defende que os Comentários devem ser vistos como fontes de obrigações legais ("*source of legal obligation*") decorrentes do princípio da boa-fé que se apresenta como proteção à legitima expectativa (segurança jurídica) e aquiescência. Ademais, não somente os Comentários existentes no momento da ratificação do tratado internacional tributário, mas como também aqueles posteriormente incorporados através das revisões devem ser levados em conta. Esta é inclusive a posição da própria Convenção Modelo da OCDE conforme se verifica no Parágrafo 35 da sua Introdução, acrescentado em 1992. Outra previsão existente na Convenção que ratifica tal entendimento é a contida no Parágrafo 36.1 onde contém evidências de que as orientações são no sentido aplicar as modificações aos comentários em tratados assinados anteriormente.

### 3. Comentários posteriores

Conforme asseverado, a Introdução à Convenção Modelo da OCDE trata da relação entre os comentários e as versões anteriores nos Parágrafos 33 a 36.

> Relação com as versões anteriores
>
> 33 Na elaboração da Convenção Modelo 1977, a Comissão dos Assuntos Fiscais examinaram os problemas de conflitos de interpretação que possam surgir como resultado de mudanças nos Artigos e Comentários do projeto da Convenção de 1963. Naquela época, a Comissão considerou que as Convenções existentes devem, na medida do possível, ser interpretadas no espírito dos Comentários revisados, mesmo que as disposições dessas Convenções ainda não incluam a formulação mais precisa do Convenção

Modelo de 1977. Também foi indicado que os países membros que desejam esclarecer suas posições neste sentido poderiam fazê-lo por meio de uma troca de cartas entre as autoridades competentes, em conformidade com o procedimento de acordo mútuo e que, mesmo na ausência de tal uma troca de cartas, estes autoridades poderiam utilizar procedimentos de acordo mútuo para confirmar esta interpretação em casos particulares.

34 O Comité considera que as alterações aos Artigos da Convenção Modelo e os Comentários que foram feitos desde 1977 deve ser interpretados de forma semelhante.

35 Desnecessário será dizer que as alterações aos Artigos da Convenção Modelo e alterações nos Comentários que são um resultado direto dessas alterações não são relevantes para a interpretação ou aplicação das Convenções anteriormente celebradas quando as disposições dessas Convenções são substancialmente diferentes dos Artigos alterados. No entanto, outras alterações ou adições aos Comentários são normalmente aplicáveis à interpretação e aplicação das Convenções celebradas antes da sua aprovação, porque refletem o consenso dos países membros da OCDE quanto à interpretação adequada das disposições existentes e sua aplicação em situações específicas.

36 Enquanto a Comissão considera que as alterações aos Comentários devem ser pertinentes ao interpretar e aplicar as Convenções concluídas antes da aprovação destas mudanças, não concorda com qualquer forma de interpretação "a contrario", que seria necessariamente inferiria uma alteração em um Artigo da Convenção Modelo ou aos Comentários que a redação anterior resultaria em consequências diferentes daquelas da modificação do texto. Muitas alterações visam simplesmente esclarecer, não mudar, o significado dos Artigos ou dos comentários, e essas interpretações "a contrario" seria claramente errado nesses casos.

36.1 As autoridades fiscais dos países membros seguem os princípios gerais enunciados nos últimos quatro parágrafos. Por conseguinte, a Comissão dos Assuntos Fiscais considera que os contribuintes também podem achar útil consultar versões posteriores dos comentários na interpretação de tratados anteriores. (OECD, 2014 [tradução livre])[1]

---

[1] "*Relation with previous versions*

33. *When drafting the 1977 Model Convention, the Committee on Fiscal Affairs examined the problems of conflicts of interpretation that might arise as a result of changes in the Articles and Commentaries of the 1963 Draft Convention. At that time, the Committee considered that existing conventions should, as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries, even though the provisions of these conventions did not yet include the more precise wording of the 1977 Model Convention. It was also indicated that member countries wishing to clarify their positions in this respect could do so by means of an exchange of letters between competent authorities in accordance with the mutual agreement procedure and that, even in the absence of such an exchange of letters, these authorities could use mutual agreement procedures to confirm this interpretation in particular cases.*

34. *The Committee believes that the changes to the Articles of the Model Convention and the Commentaries have been made since 1977 should be similarly interpreted.*

35. *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 (2005, p. 79) apresenta uma classificação de quatro diferentes tipos de Comentários posteriores à ratificação de um tratado internacional tributário, formulada por Mike Waters (2005)[2]:

a. comentário que preenche uma lacuna nos comentários então existentes cobrindo matérias que não tinham sido abordadas anteriormente (Comentários que preenchem lacunas);
b. comentário que amplia os comentários existentes acrescentando novos exemplos ou argumentos ao que já existia (Comentários que ampliam posicionamentos);
c. comentário que registra o que é praticado pelos Estados (Comentários que registram uma prática); e
d. comentário que contradiz os comentários existentes (Comentários que contradizem).

Ward (2005, p.85), ao fazer referência aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, especificamente aos Comentários ao Artigo 1º, ressalta que o primeiro Comentário foi feito apenas em 1977, sendo tal artigo o mesmo desde 1963. O Comentário de 1977 ao Artigo 1º, por exemplo, deixava claro que as normas de direito interno consideradas anti-abusivas não poderiam acarretar o afastamento da aplicação das normas internacionais previstas no tratado internacional tributário. Para tanto, seria preciso a previsão no corpo dos tratados internacionais tributários sobre a aplicação de tais medidas internas.

---

36. *Whilst the Committee considers that changes to the Commentaries should be relevant in interpreting and applying conventions concluded before the adoption of these changes, it disagrees with any form of "a contrario" interpretation that would necessarily infer from a change to an Article of the Model Convention or to the Commentaries that the previous wording resulted in consequences different from those of the modified wording. Many amendments are intended to simply clarify, not change, the meaning of the Articles or the Commentaries, and such "a contrario" interpretations would clearly be wrong in those cases.*
36.1 *Tax authorities in member countries follow the general principles enunciated in the preceding four paragraphs. Accordingly, the Committee on Fiscal Affairs considers that taxpayers may also find it useful to consult later versions of the Commentaries in interpreting earlier treaties." (OECD, 2014)*

[2] WATERS, Mike. **The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties**, 2005

Segundo Ward (2005, p.90-92), os tratados internacionais tributários ratificados anteriormente à Revisão de 2003 aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE não podem ser aplicados como permitindo a aplicação das normas internas antielisivas, pois ofenderia o princípio do *pacta sunt servanda*.

Contudo, analisando como a questão é vista perante as Cortes Judiciárias de alguns países, as conclusões são diversas. Na França, a princípio, os comentários subsequentes não são levados em conta, porém, podem ser considerados em certos casos. Com relação aos comentários já existentes, apesar de não possuírem força vinculante, possuem um valor maior como forma de instrumentos de interpretação. A Suprema Corte Italiana já decidiu que a Convenção Modelo da OCDE não possui força vinculante com relação à interpretação dos tratados, e, portanto, assim também devem ser vistos os comentários. Em Luxemburgo tanto as Cortes Administrativas como as Judiciais utilizam a Convenção Modelo da OCDE e os comentários como forma de interpretarem os tratados internacionais tributários para evitar a dupla tributação da renda.

Lang e Brugger (2008) apresentam a posição da Administração Tributária Australiana (*Australian Tax Office – ATO*), segunda a qual, os Comentários à Convenção Modelo da OCDE representam um importante meio de interpretação dos tratados internacionais tributários para se evitar a dupla tributação da renda, obviamente salvo os casos em que a Convenção Modelo esteja com redação diversa daquela presente nos tratados ou os comentários sejam atuais e totalmente distintos dos antigos elaborados anteriormente aos tratados.

Segundo Lang e Brugger (2008, p.102) seria preciso fazer uma referência no tocante as mudanças dos Comentários, em função dos Artigos 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). Assim, não poderiam os "novos" comentários (posteriores a determinado tratado internacional) serem utilizados para esclarecerem a intenção dos Estados signatários, e, também não seriam parte do contexto como previsto no Artigo 31(2) da CVDT. Sobraria, contudo, enquadrá-los como acordos subsequentes referentes à interpretação dos tratados de acordo com o Artigo 31(3) da CVDT.

Portanto, Lang e Brugger (2008, p.102-104) defendem que os Comentários à Convenção Modelo da OCDE que forem feitos posteriormente à elaboração de um tratado internacional tributário para evitar a dupla tributação da renda corresponderiam, de acordo com as regras gerais de interpretação da Convenção de

Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) ao previsto no Artigo 31(3)(b), que seriam as "práticas subsequentes". Para tanto, ressaltam o Parágrafo 29.1 da Introdução da Convenção Modelo da OCDE onde está consignado que as administrações tributárias concedem grande peso interpretativo às orientações oriundas dos comentários.

> 29.1 As administrações fiscais dos países membros rotineiramente consultam os Comentários na sua interpretação dos tratados fiscais bilaterais. Os Comentários são úteis tanto na decisão de questões pormenores do dia-a-dia quanto na resolução de questões mais amplas que envolvem as políticas e os propósitos por detrás de diversas disposições. Auditores Fiscais dão grande importância à orientação contida nos Comentários. "(OECD 2014 [tradução livre])[3]

Ademais, ressaltam que o uso de práticas subsequentes para a interpretação dos tratados internacionais tributários, apesar de limitada, acaba sendo uma maneira dinâmica de aplicar as regras pois não necessariamente utilizam do entendimento dos Estados signatários no momento da conclusão do contrato, mas, sim, em momento posterior com a evolução e adequação de suas normas à realidade dos fatos. Não obstante tal dinamismo, a utilização, como posto por Lang e Brugger (2008) é limitada, devendo se ater às linhas do tratado, sob pena inclusive de poder ferir preceitos constitucionais de um dos Estados signatários, caso altere demais o significado original do texto do tratado.

## 4. Revisão de 2003 e relação com tratados internacionais tributários anteriores

No que tange aos efeitos da mudança nos comentários oriundas da revisão realizada em 2003, Arnold (2004) esclarece que a aplicação de tais mudanças aos tratados assinados após janeiro de 2003 é um pouco controversa, apesar da OCDE entender que os novos comentários devem ser aplicados normalmente aos tratados em vigor.

Acontece que as referidas mudanças não foram apenas esclarecedoras, mas, apontaram um posicionamento até então incerto ou diverso sobre certas questões, o

[3] "29.1 *The tax administrations of member countries routinely consult the Commentaries in their interpretation of bilateral tax treaties. The Commentaries are useful both in deciding day-to-day questions of detail and in resolving larger issues involving the policies and purposes behind various provisions. Tax officials give great weight to the guidance contained in the Commentaries." (OECD 2014)*

que para alguns estudiosos seria justificativa para que os novos comentários não fossem aplicados aos tratados internacionais tributários já vigentes. Arnold (2004) ainda lembra que os Comentários à Convenção Modelo da OCDE não são vinculantes para as cortes de justiça, contudo, representam fonte de interpretação (como é entendimento exposto pela Receita Federal do Brasil). Assevera ainda, da mesma forma que Engelen (acima destacado), que, de acordo com a própria Convenção (Parágrafos 33 a 36.1 da Introdução), os comentários devem ser aplicados a todos os tratados internacionais tributários, mesmo nos casos em que os tratados tenham sido celebrados em momento anterior à elaboração dos comentários.

Segundo Ward (2005), os Comentários à Convenção Modelo da OCDE, muitas das vezes, acabam tendo um sentido um pouco mais abrangente, em decorrência de que a sua formação é feita de maneira multilateral e não bilateral como ocorrem com alguns tratados internacionais. Ademais, O Conselho de Assuntos Fiscais da OCDE (Councel of Fiscal Affairs) tende a tomar posições pró-governamentais, como é exemplificado pelas revisões de 2003, notadamente com relação ao Parágrafo 7.1 do Artigo 1º onde foi posto que o propósito da Convenção Modelo da OCDE é evitar o abuso das normas tributárias, além da evasão.

## 5. Estados não-membros associados à OCDE (Brasil)

No que concerne a Estados não-membros, Engelen (2004, p.469-470) faz uma distinção entre aqueles que são considerados Estados não-membros associados (ou como a própria OCDE chama *"key partners"*), que é o caso do Brasil, e, aqueles países não membros que não são considerados associados. No caso destes *key partners* o fato de determinarem suas posições nos comentários, com a imposição de ressalvas, inclusive, tornam sua submissão aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE idêntica à posição dos Estados membros. Engelen (2004, p.469-470) apresenta três requisitos para tanto:

a. nenhum dos Estados Signatários tenham elaborado qualquer reserva ou observação ao comentário;
b. o tratado internacional tributário segue os padrões das principais disposições da Convenção Modelo da OCDE; e,

c. nenhum dos Estados Signatários, durante a fase de negociações, tenha estipulado que a interpretação de determinado dispositivo venha a ser feita de maneira diversa daquela prevista nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE.

Da mesma forma, os Comentários feitos posteriormente à ratificação dos tratados internacionais tributários são observados. Neste diapasão, Engelen (2004, p.470) apresenta como exemplo o julgamento de Corte Suprema da Holanda, realizado em 21 de Fevereiro de 2003, em relação ao tratado internacional tributário firmado com o Brasil, a respeito da interpretação do Artigo 15(2)(a) (BNB 2003/177c•). Utilizando-se das regras constantes na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), nos Artigos 31 e 32, a Corte Suprema holandesa utilizou-se para realizar uma correta interpretação do tratado dos Comentários à Convenção Modelo, cuja modificação tinham ocorrido em 1992. Pela redação do julgado, os comentários em questão foram definidos como "sentido suplementar", de acordo com a redação do Artigo 32 da CVDT, e, não como sentido ordinário previsto no Artigo 31, também da CVDT.

## 6. Comentários da OCDE e o princípio da integração sistemática – artigo 31(3)(c) da CVDT

Um novo posicionamento surge com Broekhuijsen (2013) no sentido de que os Comentários da Convenção Modelo da OCDE podem ser utilizados na interpretação dos tratados internacionais tributários para evitar a dupla tributação da renda através de um princípio de integração sistemática, tendo em vista o disposto no Artigo 31(3)(c) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), como uma regra de direito internacional relevante. Tal entendimento foi apresentado com base no relatório do Grupo de Estudos da Comissão de Direito Internacional (*Study Group of the International Law Commission – ILC*) sobre a "fragmentação do direito internacional" (*"Fragmentation Report 2006*") e a decisão da Corte Internacional de Justiça sobre as plataformas petrolíferas (*Oil Plataforms 2003 – Islamic Republic of Iran v. United States of America*).

O relatório sobre Fragmentação do Direito Internacional, de 2006, traz a ideia de que existe um sistema de direito internacional o que motiva que os tratados devam

ser interpretados de como se fizessem parte de um grande ambiente que forma o seu contexto. Esta ideia seria o princípio da integração sistemática que estaria previsto no Artigo 31(3)(c) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

Com relação ao julgamento realizado pela Corte Internacional de Justiça no caso das Plataformas Petrolíferas (*Oil Plataforms, Ilsmaic Republic of Iran v. United States of America*), os Estados Unidos da América argumentaram que a destruição de três plataformas de petróleo no Golfo Persa, através da sua marinha, estaria protegida pela previsão do Artigo XX do Tratado de Amizade, Relações Econômicas e Direitos Consulares, de 1955, assinado entre os dois países. Referido artigo previa o direito de legítima defesa, que justificaria o uso da força. Contudo, a Corte Internacional de Justiça não concedeu razão aos Estados Unidos da América, fundamentando a sua decisão no fato de que o Artigo XX do Tratado de Amizade, Relações Econômicas e Direitos Consulares, de 1955, assinado com o Irã, deveria ser interpretado conjuntamente com relevantes normas de direito internacional, entre elas a Carta das Nações Unidas e o direito internacional consuetudinário[4].

A aplicação do Artigo 31(3)(c) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), ainda segundo Broekhuijsen (2013) deve ser feita, contudo, de maneira integral a todo o Artigo 31 da CVDT, que expressa a regra geral de interpretação, devendo, portanto, ser aplicado dentro do contexto, objeto e propósito dos tratados internacionais, além de levar também em consideração o sentido comum de seus termos. Além disso, três são os requisitos que devem ser levados em consideração para a sua aplicação. O material a ser utilizado para a interpretação sistemática dos dispositivos dos tratados internacionais devem ser relevantes, devem corresponder a normas de direito internacional, e, devem ser aplicáveis às partes do tratado sob análise.

A questão que surge é se a aplicação do Artigo 31(3)(c) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) poderia utilizar-se de normas do direito internacional que não fossem vinculantes, como é o caso dos Comentários da Convenção Modelo da OCDE. Neste diapasão, Broekhuijsen (2013) ressalta que a Corte Europeia de Direitos Humanos já empregou em suas decisões o entendimento

[4] *ICJ Reports 161, sec. 41*, *apud* Broekhuijsen (2013, p. 2): "*[I]nterpretation must take into account "any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties" (art. 31, para. 3 (c)). The Court cannot accept that Article XX, paragraph 1(d) of the 1955 Treaty was intended to operate wholly independently of the relevant rules of international law on the use of force... The application of the relevant rules of international law relating to this question thus forms an integral part of the task of interpretation.*"

segundo o qual normas não vinculantes de direito internacional podem ser empregadas na interpretação sistemática de tratados internacionais.

De maneira conclusiva, Broekhuijsen (2013) entende que a unicidade da posição dos Comentários da Convenção Modelo da OCDE garantem a possibilidade de sua utilização na interpretação sistemática de tratados internacionais tributários, através da disposição do Artigo 31(3)(c) da CVDT.

Raposo (2013, p.41) ao tratar dos resultados dos trabalhos do grupo de estudos da Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas entre 2000 e 2006 ressalta o princípio da harmonização pelo qual "os atores internacionais não assumem obrigações contraditórias ao desenvolver novas relações e compromissos". Desse modo deveria haver uma harmonia inerente ao sistema jurídico internacional. Já com relação ao *soft law*, Raposo (2013, p.42) esclarece que "é possível que um postulado de *soft law* seja de auxílio no esclarecimento do sentido de um preceito jurídico internacional, desde que não implique em alteração do mesmo".

**Conclusão**

O Brasil celebra seus tratados internacionais tributários com base na Convenção Modelo da OCDE, cujos Comentários são de importância impar, notadamente aqueles referentes ao Artigo 1º que expõe os posicionamentos dos Estados membros e dos associados (*key partners*), a respeito do seu uso impróprio. Juntando a isto, surge ainda o fato de que tais comentários, especificamente nessa parte, sofreram revisão em 2003, e, portanto, foi relevante ver a abrangências das considerações ali presentes.

Apesar de não corresponderem a normas vinculantes de Direito Internacional Público, nem serem celebrados especificamente pelos Estados signatários de determinado tratado internacional tributário, os Comentários da OCDE devem ser utilizados numa interpretação sistemática desses, com espeque no Artigo 31(3)(c) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), como regra de direito internacional relevante. O precedente da Corte Europeia de Direitos Humanos permitem a utilização do *soft law* como regra de direito internacional relevante, e, o caráter único dos Comentários da OCDE não torna possível outro entendimento.

Noutro giro, os Comentários posteriores que fossem adições e não apenas esclarecimentos correspondem, em última instância, a entendimentos dos Estados

membros e associados da OCDE que utilizam da Convenção Modelo, e que na maioria das vezes podem fazer ponderações em sentido diverso. Deve-se, destarte, buscar a harmonia, como faz a própria Convenção Modelo ao estabelecer em sua introdução a retroatividade dos comentários posteriores aos tratados já celebrados.

**Referências**


ARNOLD, Brian, **Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model,** Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin – Tax Treaty Monitor, Junho 2004, p.244-250

ARNOLD, Brian, MCINTYRE, Michael J. **International Tax Primer**, 2nd edition. The Hague: Kluwer Law International, 2002.

BROEKHUIJSEN, Dirk M. **A Modern Understanding of Article 31(3)(c) of the Vienna Convention (1969): A New Haunt for the Commentaries to the OECD Model?** Amsterdam: IBFD Bulletin for International Taxation, 2013, (Volume 670, Nº 9

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

CARDOSO, Oscar Valente. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária: Aspectos Polêmicos.** São Paulo: Editora Dialética. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196 – Janeiro 2012, p. 105 a 116.

DINH, Nguyen Quoc, DAILLIER Patrick, PELLET Alain. **Direito Internacional Público – Formação do direito, sujeitos Relação diplomáticas e consulares Responsabilidade, Resolução de Conflitos Manutenção da Paz Espaços internacionais Relações económicas, Ambiente.** 2ª edição. Tradução de Vítor Marques Coelho. Serviço de Educação e Bolsas Fundação Calouste Gulbenkian. 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas** 7. ed. atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406/2002) – São Paulo: Saraiva, 2007.

EDWARDES-KER, Michael. **Tax Treaty Interpretation.** Tese de Doutorado Londres: Queen Mary and Westfield College University of London. 1994.

ENGELEN, Frank. **Interpretation of Tax Treaties under International Law.** Amsterdam: IBFD Publications BV 2004

FAJERSTAJN, Bruno, SANTOS, Ramon Tomazela. **Planejamento Tributário – entre o *Positivismo Formalista* e o *Pós-positivismo Valorativo*: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos.** In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 223 - São Paulo: Editora Dialética, Abril 2014, p. 38-55.

GARCIA PRATS, Francisco Alfredo, **The 'Abuse of Tax Law': Prospects and Analysis** (January 27, 2010). Essays in International and European Tax Law. ed by G. Bizioli. Jovene editore. Napoli. 2010. p. 50-148. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2270732

GODOI, Marciano Seabra de. **Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e sua hierarquia normativa no Direito Brasileiro**, In SCHOEURI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa – Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 975-1008.

LANG, Michael; BRUGGER, Florian. **The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation.** Sydney: Australian Tax Forum 2008, n. 23 p 95-108

LI, Jinyan e SANDLER, Daniel – **The Relationship between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties** – 1997, Volume 45, n. 5 – Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne

MACHADO, Hugo de Brito. **Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Dialética. Revista Dialética de Direito Tributário nº 93 – Junho 2003, p. 25 a 33.

MARTIN JIMENEZ, Adolfo, **Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: A Spanish Perspective – Part I** (November 1, 2002). Bulletin for International Taxation - Journal - IBFD, 2002. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2471818

MARTIN JIMENEZ, Adolfo, **The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?** (January 1, 2004). Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2392517 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2392517

RAPOSO, Rodrigo Bastos. **Quem tem medo da fragmentação do Direito Internacional?** Boa Vista: Revista TEXTOS&DEBATES, nº 23, p. 29-51, jan./jun. 2013

ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**, São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation (Second Edition) Volume One – Principles of International Taxation**. Nova Deli: Taxmann Allied Services Pvt. Ltd.; 2007 edition (November 26, 2007)

ROSSI, Júlio César. **Os Tratados Internacionais e a sua Superioridade: a Interpretação do Artigo 98 do Código Tributário Nacional à Luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.** São Paulo: Editora Dialética. Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 – Março 2011, p. 43 a 54.

RUSSO, Raffaele. **Fundamentals of International Tax Planning.** Amsterdam: IBFD Publications BV 2007

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SCHWARZ, Jonathan. **Schwarz on Tax Treaties.** Londres: Walters Kluwer (UK) Limited, 2009.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. (Tôrres 2001a).

VAN RAAD, Kees. **MATERIALS on International & EU Tax Law**, Leiden: 11th edition International Tax Center Leiden, 2011

VANN, Richard J. **International Aspects of Income Tax.** *In***:** Tax law design and drafting / editor, Victor Thuronyi. 1998 International Monetary Fund – Volume 2 – p. 718-810

VOGEL, Klaus. **Double Tax Treaties and Their Interpretation**. Berkely Law Scholarship Repository, 1986.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais.** 5ª edição, atualizada – Rio de Janeiro: Forense, 2002.

WARD, David A. **The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model.** Ontario: IBFD Publications BV 2005