

**A interpretação dos tratados
contra a dupla tributação**

**A Relevância interpretativa dos
comentários à Convenção Modelo da OCDE
e a problemática da sua eficácia não
vinculativa.**

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Por Célia Santos Ferreira

Sob a orientação do Senhor Professor

Doutor João Sérgio Ribeiro

Universidade Católica Portuguesa do Porto

Maio de 2014

Agradecimentos

O meu mais profundo agradecimento ao orientador desta dissertação, o Exmo. Senhor Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, por todo o seu apoio, disponibilidade e generosa compreensão.

Agradeço ainda ao Exmo. Senhor Professor Doutor Rui Duarte Morais pela disponibilidade incondicional sem a qual o presente estudo não teria sido possível.

A estes e a todos quantos me apoiaram na conclusão deste trabalho, nomeadamente ao meu marido, os meus mais sinceros agradecimentos.

ÍNDICE

Introdução	4
1. A Dupla Tributação Internacional	5
1.1 Causas e evolução Histórica.....	5
1.2 Objetivos e Funcionamento dos Tratados Contra a Dupla Tributação.....	9
1.3 Os principais Modelos de Convenção Contra a Dupla Tributação.....	12
1.3.1 O Modelo da OCDE.....	12
1.3.2 O Modelo da Organização das Nações Unidas.....	13
1.3.3 O U.S. “ <i>Model</i> ”	13
1.3.4 O Modelo do Pacto Andino.....	14
2 A Interpretação dos Tratados contra a Dupla Tributação	14
2.1 A Aplicação da Convenção de Viena na Interpretação dos Tratados de dupla Tributação Internacional – artigos 31º, 32º e 33º.....	15
2.1.1 A Regra Geral de Interpretação - Artigo 31º da CVDT.....	16
2.1.1.1 A “ <i>boa-fé</i> ”	17
2.1.1.2 O “ <i>sentido comum</i> ” dos termos de um tratado internacional.....	18
2.1.1.3 O “objeto e fim”.....	19
2.1.1.4 O “contexto”	21
2.1.1.5 Anexos	22
2.1.2 Meios Complementares de Interpretação- Artigo 32º da CVDT	24
2.1.3 A Interpretação de Tratados autenticados em duas ou mais línguas Artigo 33º da CVDT.....	26
2.2 A Interpretação dos Tratados contra a dupla Tributação segundo as Recomendações da CMOCDE	26
2.2.1 A Regra Geral de Interpretação – Parágrafo 2º do Artigo 3º da CMOCDE	26
2.2.2 A Interpretação estática e a interpretação dinâmica	27
2.2.3 A questão do reenvio para o direito interno	29
2.3 Os comentários da CMOCDE	33

Conclusão	41
Bibliografia	43

Introdução

No presente estudo iremos debruçar-nos sobre os tratados internacionais para combater a dupla tributação internacional, sua interpretação à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) focando-nos sobre a convenção Modelo da OCDE, relativa aos impostos sobre o rendimento e sobre o capital, doravante CMOCDE, sua interpretação segundo as recomendações da OCDE e sobre os seus Comentários analisando a sua natureza vinculativa, eficácia e importância para a interpretação.

Tal tema, de relevância inegável, tem sido objeto de muita discussão doutrinária e muitos foram os autores que sobre ele prelecionaram.

A globalização, a problemática da dupla tributação, a agressividade do planeamento fiscal entre outros vetores deram origem a uma nova abordagem ao estudo do Direito Fiscal que não poderá ser mais concebido sem uma compreensão sobre o regime dos tratados de dupla tributação. Os vários tratados celebrados por Portugal são a prova de como se tem acompanhado nas últimas décadas esta realidade, e que têm por sua base a eliminação ou a redução da dupla tributação e ainda o combate aos paraísos fiscais, através da cláusula de troca de informações entre as respetivas administrações fiscais.

1 – A Dupla Tributação Internacional

1.1 Causas e evolução Histórica

A Dupla Tributação Internacional acontece sempre que dois ou mais Estados soberanos submetem o mesmo sujeito passivo, durante o mesmo período de tempo ao pagamento de impostos semelhantes pelo mesmo facto gerador, o que, apesar de não sancionada expressamente por qualquer princípio Geral de Direito Internacional, é altamente indesejável face aos seus danosos efeitos à economia e à sociedade em geral¹. Estaremos, portanto, perante o fenómeno jurídico de dupla tributação jurídica internacional (conceito destinto do da dupla tributação económica internacional uma vez que, enquanto a dupla tributação jurídica internacional está inteiramente ligada ao mesmo sujeito passivo do imposto, a dupla tributação económica diz respeito a sujeitos passivos diferentes), quando um mesmo facto tributário integra a previsão de duas normas de incidência distintas dando assim lugar a um cúmulo de pretensões tributárias² e quando as normas em apreço pertencem a ordenamentos Tributários de dois ou mais Estados ocorrerá, então, a chamada Dupla Tributação Internacional.³ Todavia, conforme ensinamento de Alberto Xavier, “para que se verifique a dupla tributação, é necessário que ambas as normas em presença se apliquem no caso concreto, dando origem ao nascimento de duas pretensões tributárias. Ora, como já se verificou, a existência da dupla tributação jurídica Internacional está dependente de dois requisitos: A identidade do facto tributário por um lado, e a pluralidade das normas pelo outro, encontrando-nos na presença de dupla tributação jurídica internacional quando um mesmo facto tributário integra a previsão de duas normas de incidência distintas dando assim lugar a um cúmulo de pretensões tributárias e quando as normas em apreço pertencem a ordenamentos Tributários de dois ou mais Estados.

¹ Livia Leite Barbon Gonzaga, *A Interpretação das Convenções contra a Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria da Argumentação Jurídica*, Tese de Doutoramento, versão final, resumo em Português.

² para uma análise mais detalhada vide Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions – A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital - With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3ª ed., Kluwer Law International, London, 1997 (reimpressão 1999) pp. 9-10.

³ Paula Rosado Pereira *Princípios de Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010, p.22

Em relação ao primeiro requisito – A identidade do facto tributário- adotamos a regra dos quatro elementos seguida por parte da doutrina, que faz depender a dupla tributação do preenchimento de quatro elementos: A identidade do sujeito, a identidade do objecto ou pressuposto, a identidade do período de tributação e a identidade do imposto.

Autores como Alberto Xavier e Paula Rosado Pereira defendem que para existir dupla tributação jurídica internacional é necessário a incidência em mais do que um Estado, de impostos equiparáveis (aqueles que, no dizer de Paula Rosado Pereira⁴, são impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante), relativamente ao mesmo sujeito passivo, ao mesmo facto gerador de imposto, ao mesmo período de tributação do rendimento⁵.

Paula Rosado Pereira aponta diversos tipos de sobreposição de elementos de conexão como causa da dupla tributação jurídica internacional: *i) Sobreposição fonte/residência*, uma vez que a maioria dos Estados tributam não apenas os rendimentos obtidos no seu próprio território mas também aqueles que os seus residentes auferem em território estrangeiro, consagrando desta forma o princípio da fonte bem como o princípio da residência, dando assim origem à dupla tributação; *ii) Sobreposição residência/residência*, que dará origem também à dupla tributação na medida em que um mesmo sujeito passivo poderá ser considerado residente para efeitos fiscais, em dois ou mais Estados simultaneamente pelo que ambos terão a pretensão na sua tributação; *iii) Sobreposição fonte/fonte*, que ocorrerá, por exemplo quando, em virtude de diferentes definições de fonte adotadas pelos Estados, estes tratam a mesma transacção, para efeitos fiscais, como tendo tido lugar no seu território o que dará, também, origem à dupla tributação; *iv) Sobreposição nacionalidade/residência*, que ocorrerá, nomeadamente naqueles Estados como será exemplo os EUA, que tributam os seus nacionais ainda que residentes noutro Estado, levando desta à existência da dupla tributação pois o Estado da residência se arrogará também à tributação daquele sujeito passivo⁶.

Também Ana Paula Dourado, ensina que a dupla tributação de rendimentos e de capitais resulta directamente na sobreposição de pretensões tributárias que afirma serem causadas pela falta de coordenação dos vários Estados legitimados a tributar ou seja,

⁴ Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, pp. 24.

⁵ Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, p. 23; Alberto Xavier, *Op. cit.*, pp.33-36.

⁶ Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, pp. 24-25.

pela falta de coordenação dos critérios de coordenação eleitos para a tal tributação das pessoas e dos bens⁷. Para esta autora os rendimentos de capitais dos sujeitos passivos não residentes obtidos num determinado Estado serão, segundo o princípio da tributação da fonte, tributados nesse Estado. Todavia, serão ainda sujeitos a nova tributação no Estado de residência do titular desses mesmos rendimentos⁸.

Aponta, também, como responsável da existência de dupla tributação a disparidade de significados que cada legislação interna confere aos mesmos critérios de conexão⁹. Afirmar ainda, de acordo com o entendimento de Klaus Vogel, que ao estabelecerem mecanismos para evitar a dupla tributação, as convenções contra a dupla tributação não a eliminam por si só uma vez que deverão ser interpretadas e aplicadas em cada ordenamento jurídico nem sempre se verificando, ou não sendo possível, a *recomendável interpretação autónoma*¹⁰.

Aponta, ainda, como responsável da dupla tributação, já acima referida, a existência de Estados que tributam os rendimentos universais dos seus cidadãos independentemente do local onde estes residam, dando também como exemplo o caso dos E.U.A, acrescentando ainda o caso das Filipinas¹¹. Apresenta ainda, *a ausência de estruturação científica do Direito Fiscal, enquanto conjunto de normas vinculadas a princípios valorativos ordenadores*, subjectivando-a como a mais importante razão para a existência de dupla tributação.¹²

Ainda nas palavras de Ana Paula Dourado, a questão da dupla tributação coloca-se no exato momento em que, devido ao surgimento da propriedade sobre os bens móveis, se torna muito difícil atribuir uma localização permanente ao rendimento, agravando-se com a crescente evolução das relações económicas entre residentes de Estados distintos¹³.

Foi de facto a livre circulação de pessoas, mercadorias e capitais que veio exigir a adoção de regras que regulassem esse fenómeno. A Comunidade Internacional veio então a verificar que esta liberalização carecia de urgente regulamentação.

⁷ Ana Paula Dourado, *Princípios de Direito Tributário Internacional*, 1998, pp. 22.

⁸ Ottmar Buhler, 1936, p. 457 e Pierre Lepaulle, 1932, pp. 25 ss. *apud*, Ana Paula Dourado, *Op. cit.*, pp. 22.

⁹ Ana Paula Dourado, *Op. cit.* p. 22.

¹⁰ Klaus Vogel e Co-autores, 1991, pp. 26, 32, *apud*, Ana Paula Dourado, *Op. Cit.*, p. 23.

¹¹ Klaus Vogel e Co-autores, 1991, p.3, *apud*, Ana Paula Dourado, *Op. Cit.*, p. 26.

¹² Klaus Tipke, 1985, pp. 15-16; Paul Kirchhof, 1985, p. 319, *apud* Ana Paula Dourado, *Op. cit.*, p. 26.

¹³ Edwin Seligman, 1928, pp.12 e 31; Jon E. Bischel e Robert Feinsreiber, 1997, p.1, *apud*, Ana Paula Dourado, *Princípios de Direito Tributário Internacional*, p.27

No entender de Maria Celeste Cardona, *in O papel dos acordos de dupla tributação na internacionalização da economia*. XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Colóquio: A internacionalização da economia e a fiscalidade, Ministério Finanças- DGCI, Lisboa “*Se tivermos presente que um dos factores condicionadores da decisão de investir num determinado espaço geográfico é o respectivo planeamento fiscal, compreendemos facilmente que a comunidade internacional procurem encontrar formas que visem eliminar um dos obstáculos mais significativos à referida internacionalização da economia: estamos a falar da dupla tributação internacional (...) E um dos instrumentos privilegiados para a solução da problemática referentes aos efeitos negativos das duplas tributações, é justamente a celebração, a nível das relações bilaterais entre os Estados, de Convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação sobre o rendimento ou sobre a fortuna.*”

Desta forma e face ao supra referido, face à multiplicidade de causas que originam a dupla tributação à comunidade Internacional se exigiu urgente regulamentação.

É já no Séc. XIX¹⁴, em 1899, que nasce a primeira Convenção de Dupla Tributação Internacional celebrada entre o Império Austro-húngaro e a Prússia¹⁵, apesar de haver registos de acordos bilaterais celebrados dentro da Federação Germânica mesmo antes dessa data¹⁶. Mas será só em 1928 que é publicado o Modelo de Genebra, elaborado pela Liga das Nações depois de algumas pesquisas com o objectivo de elaborar um modelo de convenção para evitar a Dupla Tributação¹⁷

Foi precisamente em 1928, na reunião da Sociedade das Nações e como conclusão dos trabalhos iniciados em 1921 que veio, então, a ser publicado o Relatório em Matéria da Dupla Tributação e Evasão Fiscal onde constavam três projectos de modelos de convenções. E foi a partir desses projectos que nasceram outros: A já referida Convenção Modelo de Genebra, de 1928, a Convenção Modelo do México em 1943 e Convenção Modelo de Londres datada de 1946, tendo esta sido o *ponto de*

¹⁴ Ana Paula Dourado, *Op. cit.*, p. 16.

¹⁵ Douglas Yamashita, *Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a Influência das suas na Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação*. apud António Carlos Rodrigues do Amaral, *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. S. Paulo: Aduaneiras, 2005. pp. 103-123.

¹⁶ De notar que os tratados contra a Dupla Tributação Internacional são uma criação germânica.

¹⁷ Não esquecendo, porém, que logo após a 1ª Guerra Mundial, e com o crescente das relações comerciais entre Estados e inerente crescimento da preocupação de incremento de medidas para evitar a dupla tributação internacional, foram, nesse sentido, firmados alguns tratados nomeadamente entre a Inglaterra e a Irlanda em 1922 e entre a Alemanha e a Itália em 1925.

*partida no entendimento de Rui Duarte Morais referindo ainda que “O comité não teve a pretensão de proceder a alterações radicais do aí proposto, apenas procurou actualizar tal modelo à luz dos tratados concluídos posteriormente entre os Estados, as necessidades especiais de certos países menos desenvolvidos que integravam a organização e a situação de Estados-membros que, reconhecidamente, atuavam como entrepostos fiscais”*¹⁸.

Mas foi com o surgimento da Organização das Nações Unidas em 1945, após extinção da Sociedade das Nações, e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, OCDE, em 1961¹⁹ que se reforçou o desenvolvimento de projetos para eliminar a dupla tributação tendo sido publicado em 1963 o primeiro Projeto de Convenção de Dupla Tributação do rendimento e do património e dos respectivos comentários, levada a cabo pela OCDE – A primeira versão do Modelo de Convenção da OCDE²⁰. Nos anos que se seguiram tanto o MCOCDE como os seus comentários foram continuamente revistos com vista a uma adaptação à realidade Internacional.

Registaram-se ao longo dos vários anos que passaram desde a sua primeira versão em 1963, várias alterações: em 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 e 2010, sendo esta a última alteração, aprovada em 22 de Julho e que se têm marcado pelo aprimoramento das soluções aí consagradas no que respeita à repartição do poder tributário entre os Estados.

1.2 – Objetivos e Funcionamento dos Tratados Contra a Dupla Tributação

Os tratados de dupla tributação são acordos escritos que espelham as vontades dos Estados (e outros sujeitos de Direito Internacional) e que têm como principal objectivo, como a sua própria denominação indica, a regulação jurídica das situações tributárias internacionais prevenindo, desta, forma, a existência de dupla tributação no seio dessas convenções.

¹⁸ Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes sujeitas a um regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica Editora, 2005, pp. 114

¹⁹ A Convenção que criou a OCDE, que veio substituir a OECE, Organização Europeia de Cooperação Económica, foi assinada em 14 de Dezembro de 1960.

²⁰ Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, pp. 32-33.

Apesar de objetivo principal, a prevenção ou eliminação da dupla tributação não é objectivo único das convenções contra a dupla tributação. São de facto numerosas as finalidades pretendidas pelas convenções de dupla tributação e de entre elas poderemos apresentar algumas como a distribuição das receitas tributárias entre os Estados contratantes, a promoção e o incremento do investimento estrangeiro, a extinção dos obstáculos fiscais às relações comerciais, entre outros que de uma forma mais envergonhada se encontram previstas e acauteladas nas convenções de dupla tributação. Não obstante ser a prevenção ou eliminação da dupla tributação o objectivo primordial das referidas convenções, releva grande importância também o fenómeno da fraude e da evasão fiscal internacionais, tão prejudiciais quanto a dupla tributação internacional. São de facto preocupação actual (e desde o Modelo de 1977) e a ter em conta no âmbito das convenções internacionais, tendo-se verificado como principais avanços nesta área, nas ultimas versões da CMOCDE e dos seus comentários, esta mesma temática bem como o combate ao abuso das convenções de dupla tributação e da troca de informações e assistência mútua entre as diversas administrações fiscais²¹.

Consiste, assim, numa prevenção de eliminação da dupla tributação internacional nas situações que se encontram conexas com mais de um Estado, que se opera através de cedências mutuas de soberania fiscal acordadas previamente no ato da celebração dos tratados²².

As convenções de dupla tributação vêm delimitar os poderes de tributar dos Estados contratantes uma vez que as normas que impõem o pagamento dos impostos são normas domésticas, criadas no âmbito de um determinado Estado não podendo estas fundamentar qualquer obrigação de imposto, falamos assim do efeito negativo da aplicação dos tratados.

É de facto esta a orientação unanime da doutrina, e como decorre dos ensinamentos de Alberto Xavier, as convenções de dupla tributação desempenham uma função negativa como corolário do princípio da legalidade ou da tipicidade da tributação, segundo a qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na Lei.

Desta forma, para que exista uma tributação valida não basta a existência de uma norma convencional que a permita sendo ainda necessário a existência de uma norma interna que a imponha.

²¹ Calderón Carrero, *La Doble Imposición Internacional en Los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 39-40, *apud* Paula Rosado Pereira *Op. cit.* p. 35.

²² Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, pp. 36-37.

Assim, ainda com base nos ensinamentos de Alberto Xavier, será necessária uma análise de duas fases, a primeira que consiste na verificação da existência de uma lei interna que fundamente a tributação, a segunda, na qual se apure se tal pretensão, com base naquela lei interna, foi eventualmente limitada pela norma convencional.

Também Paula Rosado Pereira ensina que “*As CDT procedem a uma delimitação dos poderes de tributar dos Estados contratantes, no sentido de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional.*”²³

Conforme refere ainda aquela autora, as convenções de dupla tributação revelam um consenso internacional referente a grandes e importantes princípios técnicos de Direito Fiscal Internacional nos quais se firmam e que são os princípios da residência e da fonte. Cada convenção estabelece um acordo no qual cada um dos dois Estados contraentes se atribui o compromisso de evitar a dupla tributação internacional optando, de entre os princípios técnicos internacionalmente consagrados, pela forma de repartição da faculdade de tributar e o método de eliminação da dupla tributação que ambos julguem serem os mais vantajosos e convenientes face a cada uma das suas realidades e seus interesses.

Assim com base nos ensinamentos desta autora, a atribuição do poder de tributar é realizada pelas normas das convenções, ao Estado da residência, ao Estado da Fonte ou a ambos simultaneamente, encontrando-se estas disposições nos artigos 6º a 22º da CMOCDE.

Desta forma, após reconhecida a competência para tributar, o Estado legitimado para o efeito, exercerá essa competência com base nas suas leis internas, a não ser que a própria convenção o contrário estipule, podendo, nestes casos, as leis domésticas dos Estados serem afastadas uma vez incompatíveis com o consagrado na convenção aplicável.

Nos casos em que a aplicação das regras de distribuição da competência tributária consagradas nas convenções não tenham possibilitado evitar a dupla tributação, que é o que por norma acontece nas situações de competência cumulativa entre Estado da fonte e Estado da residência, a convenção prevê os competentes métodos de eliminação da dupla tributação. Poderemos encontrar tais métodos nos artigos 23º-A e 23º-B da CMOCDE.

²³ Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, p. 36.

1.3 – Os principais Modelos de Convenção Contra a Dupla Tributação

1.3.1 – O Modelo da OCDE

Nos ensinamentos de Paula Rosado Pereira “*o prestígio e a influência das Convenções Modelo, principalmente o da OCCDE, têm contribuído para que a celebração de CDT continue a ser encarada, pelos Estados, como uma forma especialmente eficaz e adequada de regular as situações tributárias Internacionais e de ultrapassar o problema da dupla tributação internacional.*”²⁴ De facto, o Modelo de Convenção da OCDE e os seus Comentários, em muito têm contribuído para clarificar e auxiliar as negociações de Convenções bilaterais entre Estados Membros da OCDE originando um importante crescimento das convenções contra a dupla tributação.

No entender daquela autora as soluções encontradas naqueles modelos em muito têm influenciado os Estados, na elaboração das suas convenções que, na generalidade dos casos seguem a CMOCDE.

Assim, havendo um grande número de Estados a pautar as suas convenções bilaterais pela CMOCDE e pelos seus Comentários, leva a um maior e melhor entendimento entre aqueles o que simplifica a sua aplicação pois haverá uma maior clareza e percepção dos conceitos e expressões existentes nos tratados e inerentemente do regime fiscal aplicável.

A OCDE, com a publicação do seu Modelo e Comentários periodicamente actualizados, visa uma melhor, porque uniforme, solução dos conflitos que com alguma frequência surgem nas relações entre as várias ordens fiscais, harmonizando os tratados bilaterais de dupla tributação existentes, na base de princípios, definições, regras e métodos uniformes levando-os a adotar uma interpretação comum que só terá sucesso se pautada pelos seus Comentários.

É ainda de salutar a influência do MCOCDE também de outras organizações internacionais no âmbito da elaboração dos seus próprios modelos de convenção para eliminar a dupla tributação internacional, particularmente o caso da Organização das Nações Unidas que ao elaborar o seu modelo de convenção para eliminar a dupla tributação teve como base de trabalho a CMOCDE.

²⁴ Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, p. 33.

1.3.2– O Modelo da Organização das Nações Unidas

Remontando a sua apresentação a 1980, este Modelo tem como suporte os mesmos princípios, estrutura e texto da CMOCDE, cravando-lhe apenas as alterações necessárias à realidade das negociações de Convenções contra a dupla tributação entre países desenvolvidos (aqueles que maioritariamente exportam capital e tecnologia) e países em desenvolvimento (os que, por norma, importam capital e tecnologia), havendo, por parte daquela organização, o cuidado para a obtenção de um maior equilíbrio entre os interesses entre aqueles países optando, nesse sentido pela aplicação do princípio de tributação pelo Estado da Fonte²⁵.

Analisando, todavia, ambos os modelos, a CMOCDE e a CM da ONU observamos que há mais semelhanças do que diferenças apesar de que estas últimas, apesar de poucas não deixam de relevar.

1.3.3 – O U.S. “*Model*”

O U.S. “*Model*”, modelo de convenção de dupla tributação adotado pelos E.U.A. foi elaborado em 1976 para fazer face às necessidades da América do Norte e que desde 1997 tem vindo a ser sujeito a sucessivas revisões²⁶.

Este modelo representa um conjunto de recomendações que servem de base para as negociações dos tratados de dupla tributação celebrados ente os E.U.A. e outros Estados facilitando assim o entendimento entre aqueles.

Sendo os E.U.A um País membro da OCDE teve com influência na criação do seu próprio modelo, o Modelo da OCDE como será fácil de verificar se atentarmos ao privilégio de tributação no Estado da residência. Todavia, haverá ainda algumas diferenças significativas como será o caso das clausulas específicas de combate ao *treaty shopping* e também por utilizar como único método para evitar a dupla tributação o método de imputação.

²⁵ Paula Rosado Pereira, *Op. cit.*, pp. 33-34.

²⁶ Douglas Yamashita, *Evolução da Convenção Modelo da OCDE e a influência das suas alterações na interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação*, António Carlos Rodrigues do Amaral, *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*, S. Paulo, Aduaneiras, 2005. P. 104, *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 288-289.

1.3.4 – O Modelo do Pacto Andino

Este modelo foi concebido pelos países da Comunidade Andina em 1971 como uma alternativa ao Modelo da OCDE.²⁷

As normas contidas neste modelo espelhavam os interesses dos países do grupo composto pela Bolívia, a Colômbia, o Equador, Peru, Chile e a Venezuela uma vez serem dirigidos a países em desenvolvimento tendo como principal concretização a preferência pelo princípio da fonte em detrimento pelo princípio da residência. Tal preferência claramente se compreenderá face às principais consequências tributárias que daí advêm para aqueles Estados.

No entanto, apesar de à época da sua conclusão, se demonstrarem como uma alternativa ao Modelo da OCDE, este Modelo acabou, na actualidade, por perder relevância prática face à não conclusão de todos os procedimentos previstos para que os acordos adquirissem força vinculativa. Perde total relevância com a publicação do Modelo da Organização das Nações Unidas que seguia a linha que atendia aos objectivos e interesses do mal sucedido Modelo do Pacto Andino.²⁸

2 – A Interpretação dos Tratados contra a Dupla Tributação

Classificadas como tratados em Direito Internacional Público, os tratados de dupla tributação seguem os princípios daquele e que se encontram explanados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados – CVDT. Atentos às palavras de Rainer Prokisch, conselheiro académico para os assuntos científicos no Centro de Investigação de Direito Fiscal e Financeiro Estrangeiro e Internacional da Universidade de Munique, *“Os acordos de dupla tributação são tratados de direito internacional público. Como tal, a sua interpretação é determinada segundo os princípios do direito internacional público, estipulado nos Artigos 31 a 33 da Convenção de Viena sobre o*

²⁷ A comunidade Andina, abreviadamente, CAN, é um bloco económico sul-americano constituído pela Bolívia, a Colômbia, o Equador e pelo Peru uma vez que o Chile terá deixado o referido bloco em 1977 e a Venezuela em 2006. Este bloco foi chamado de Pacto Andino até 1996 tendo o seu berço no acordo de Cartagena.

²⁸ Aurora Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Editorialea de Derecho Reunidas S.A., 2003. pp. 207-208, *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 292-294.

Direito dos Tratados. As regras aí consignadas são igualmente aplicáveis, em princípio, às convenções de dupla tributação.”²⁹.

O projecto de Convenção foi preparado pela Comissão de Direito Internacional das Nações Unidas (CDI). Foi submetido pela Assembleia Geral à Organização das Nações Unidas à apreciação da Conferência de Viena sobre o Direito dos Tratados e que veio a celebrar a Convenção. Celebrada, assim, na cidade de Viena na Áustria em 1969, a CVDT apenas entrou em vigor a 27 de Janeiro de 1980 quando atingiu o número mínimo de 35 ratificações exigida pelo seu artigo 84º.

A CVDT têm o objectivo de disciplinar a elaboração e homogeneizar os processos de, celebração, interpretação e de aplicação dos tratados internacionais. É adotada pela maioria dos países mesmo por aqueles que não a ratificaram.

Detém especial relevância no que concerne à interpretação de tratados internacionais, tratando na sua seção III, composta pelos artigos 31º, 32º e 33º exclusivamente da interpretação de tratados internacionais.

2.1 – A Aplicação da Convenção de Viena na Interpretação dos Tratados de dupla Tributação Internacional – artigos 31º, 32º e 33º.

É, de facto, entendimento generalizado na doutrina que a interpretação das normas dos tratados contra a dupla tributação se pautem segundo os critérios dos arts. 31º a 33º da CVDT.

Autores como Rainer Prokisch, que já aqui referimos, Vogel, Arespacochaga, Ribes entre tantos outros, entendem que aos tratados de dupla tributação, por serem tratados com o objectivo particular de evitar ou eliminar a dupla tributação, se aplicarão as normas de interpretação de tratados internacionais previstas na CVDT³⁰.

²⁹ Rainer Prokisch, *A Interpretação dos Tratados de Dupla Tributação, a Consideração da Convenção Modelo da OCDE e da jurisprudência estrangeira na interpretação das Convenções de Dupla Tributação*, pp. 21-22, tradução de Teresa Curvelo, assessora do Centro de Estudos Fiscais da D.G.C.I.).

³⁰ Klaus Vogel, *Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação*: Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo. Quartier Latin, 2003. V. II, pp.962-964; Joaquín de Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional: Convenios doble imposición, Estructuras fiscales, Tributación no residentes*. Madrid: Marcial Pons, 1996, pp. 114-115; Aurora Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 2003. pp. 81-82.

É de facto unanime, o entendimento de que a interpretação das normas dos tratados de dupla tributação é realizada segundo os critérios previstos nos artigos 31º a 33º da CVDT.

Os procedimentos de interpretação previstos nestes da CVDT assentam na presunção de que o texto do tratado internacional espelha a vontade real dos Estados que o firmam, pelo que é o texto a pedra basilar para a interpretação, optando, desta forma pelo método de interpretação literal (procura o sentido do texto normativo, com base nas regras comuns da linguagem, de forma a poder retirar-se dos sentidos oferecidos pela linguagem ordinária os sentidos imediatos das palavras empregues pelo legislador. E isto em contraposição ao método teleológico que procura os fins sociais da norma, imprimindo-lhe autonomia em relação ao tempo que ela foi elaborada.)

No entanto é de realçar ainda que o texto de cada tratado deverá ser também interpretado tendo por base o contexto em que foi subscrito para que, dessa forma, se possa compreender melhor as expressões e os termos que dele fazem parte e só assim compreender o exacto propósito das partes que o subscreveram, como mais à frente poderemos melhor constatar.

Antes de analisarmos mais aprofundadamente cada um dos artigos da convenção referentes à interpretação dos tratados internacionais, convém ainda realçar, no que respeita à construção usada pela CVDT e, segundo os ensinamentos de Engelen³¹, esta subdivide as regras de interpretação, primeiramente na regra geral de interpretação e em seguida nos procedimentos suplementares. Todavia, tal subdivisão, é tão-somente acolhida para fins exclusivamente didáticos pois o processo de interpretação é, na realidade, único ocorrendo todas as fases de forma simultânea pelo que não haverá, na prática, qualquer repartição temporal. É no entanto esta metodização indispensável melhor compreensão dos princípios e concepções da interpretação dos tratados internacionais.

2.1.1- A Regra Geral de Interpretação - Artigo 31º da CVDT

No que respeita a este artigo, convém, devido á relevância na interpretação, desenvolver alguns termos para a sua melhor compreensão:

³¹ Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, 2004. V.7, P. 540 (IBFD Doctoral Series) *apud*, Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 296.

2.1.1.1 – A “boa-fé”

Constitui um princípio de Direito Internacional e que tem uma vasta aplicação do Direito Internacional Tributário especialmente no que concerne á interpretação dos Tratados de Dupla Tributação. Tão elevada é a sua importância e relevância, que ao estabelecer a regra geral de interpretação, a CVDT resolveu mencionar o princípio da boa-fé como primeiro na ordenação dos princípios que devem pautar a interpretação.

Segundo os ensinamentos Livia Leite Barbon Gonzaga³², um dos principais motivos pelo qual a CVDT coloca em primeiro lugar o princípio da boa-fé é porque este rege a criação e aplicação de todos os direitos e deveres do Direito Internacional sendo-lhe, por esse motivo, atribuída elevada importância no Direito Internacional. Nas palavras desta autora, e segundo os ensinamentos de Rubinstein, o princípio da boa-fé na interpretação dos tratados de dupla tributação está em muito relacionada com a manutenção da segurança jurídica pois segundo a boa-fé, os Estados agirão de modo previsível, devendo adotar condutas relacionadas aos direitos e obrigações, tanto deles próprios, enquanto entidades de Direito Internacional Publico, quanto dos contribuintes, fundamentados nos acordos de dupla tributação, seguindo valores de rectidão, lealdade e constância, presentes na comunidade internacional³³.

Está então a boa-fé directamente relacionada com os princípios da razoabilidade e da justiça, da ética e da lealdade devendo ainda ser aplicado conjuntamente com os princípios de Direito Internacional Publico que serão relativos ao princípio “*pacta sunt severanda*”, a protecção de expectativas de direito, o princípio da justiça, da razoabilidade e da honestidade, seguindo valores de rectidão, lealdade e constância, presentes na comunidade internacional.

Ora, no que concerne aos comentários à CMOCDE na interpretação dos tratados de dupla tributação, e tal como mais à frente melhor se demonstrará, deverá exigir-se dos Estados que celebram aqueles tratados tendo por base a CMOCDE, ao abrigo do principio da boa-fé, a manutenção da segurança jurídica pois, como ficou acima afirmado, segundo a boa-fé, os Estados agirão de modo previsível, não podendo defraudar as legítimas expectativas dos destinatários daquelas normas convencionais. É

³² Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp 300-302.

³³ Flávio Rubinstein, *Interpretazione ed Applicazione degli Accordi Contro la Doppia Imposizione: Il Ruolo della buona Fede Oggettiva: Diritto e Pratica Tributaria Iternazionale*. Padova: CEDAM, 2005, apud Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 301.

que de facto, apesar de um tratado fiscal ser um contrato entre Estados, para os contribuintes as suas disposições funcionam de forma semelhante às leis internas.³⁴

Um Estado, ao subscrever determinado comentário do Modelo, na medida em que em relação a ele nenhuma observação formulou, anuncia publicamente a forma como futuramente passará a interpretar determinada norma convencional. Agir de forma contrária violará a protecção de confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na atuação do Estado.

2-1.1.2- O “*sentido comum*” dos termos de um tratado internacional

O “*sentido comum*” é naturalmente o sentido técnico de termos e expressões. A linguagem impressa nos tratados de dupla tributação é constituída por termos técnicos do Direito Internacional e que, com o tempo, nomeadamente com a continuada utilização dos Modelos de Convenção³⁵, foram-se homogeneizando.

Não podemos esquecer que a interpretação dos tratados de dupla tributação se caracterizam pelo princípio da concordância das decisões. A interpretação é efectuada segundo o objeto e o fim desses tratados, pelo que se deverá ter como ideia motora o carácter da concordância das normas do tratado.³⁶

Assim, segundo os ensinamentos de Rainer Prokisch, “*Uma interpretação dos acordo de dupla tributação, tendo em atenção o seu objeto e fim, deve considerar, a par da sua natureza normativa, o seu carácter de consenso (...) Se se demonstrar que uma determinada expressão provém de uma Convenção-Modelo ou de uma linguagem fiscal internacional firmada através da jurisprudência, o aspeto teleológico da interpretação da CVDT exige que essa aceção seja atribuída ao conceito do acordo, que corresponde, então, ao sentido comum, nos termos do art. 31º, 1º da CVDT (...) Um entendimento divergente das partes contratantes deve ser expressamente estabelecido como sentido particular, nos termos do art. 31º, 4º da CVDT...*”³⁷ Desta feita, entende o autor, e

³⁴ Rui Duarte Morais, *A Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Regime Fiscal mais Favorável*, p. 115, nota de roda pé 211.

³⁵ Rainer Prokisch, “*Does it make sense if we speak of na International tax language?*”: Klaus Vogel, *Interpretation of tax Law and Teaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*. The Hague: Kluwer Law International, 1998, p 106 (Series on International Taxation n. 20), *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, obra citada, p. 302.

³⁶ Rainer Prokisch, *Op. cit.*, pp. 28-29

³⁷ Rainer Prokisch, *Op. Cit.*, pp. 29-30

muito corretamente, na nossa opinião conforme à frente melhor se demonstrará, que só nesta última situação é que o intérprete estará impedido de remeter para a CMOCDE e para os seus Comentários.

A. J. Van Den Tempel, escreveu , pouco tempo após a adoção do Projeto do Modelo de 1963 que, “that the interpretation by national administrations or by national judges of provisions in bilateral treaties which have been taken from the OECD draft will be influenced by the commentary, because it has been assumed that the parties to a treaty, which follows OECD text, have understood that text according to the meaning expressed in the commentary, which they have also adopted in the drafting of the OECD text. Such interpretation will contribute to the development of a body of international concepts and rules independent from national law.”³⁸ Desta forma chegar-se-á a um corpo de conceitos e expressões comuns respeitando o caráter de consenso da interpretação e a sua homogeneidade, levando a evitar inúmeros conflitos originados pelos diferentes significados inerentes a cada um dos conceitos existentes nos tratados, interpretando-se aquele conceito ou expressão, de uma única forma e segundo os Comentários que a estes dirão respeito.

Todavia, esta expressão “sentido comum” tem sido tema de algumas críticas discutindo-se nomeadamente a sua manutenção na própria convenção.

2.1.1.3- “objeto e fim”

É no parágrafo 1º do artigo 31º da CVDT que é feita explícita menção a estas figuras.

Como é referido por Luís Barbosa Rodrigues, ao prelecionar sobre estes dois conceitos que “*em obediência a um postulado jurídico-linguístico, parece razoável deverem conter as normas apenas as palavras necessárias, desempenhando cada uma delas na frase, função útil e autonomizada, parece importante dilucidá-los reciprocamente, distinguindo-os em simultâneo da noção de motivo, que com alguma frequência lhes aparece acoplada*” dando como exemplo a sua utilização errada

³⁸ A. J. Van Den Tempel, *Relief from Double Taxation*, IBFD, Amsterdam, 1967, p.25, *apud* Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *As Convenções Sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1998, pp. 20-21.

também pela jurisprudência e a esse título indicando o caso das “Pescarias entre Reino Unido e Islândia”.³⁹

Ensina o autor que por “motivo” “*deverá entende-se o antecedente histórico do ato*”; por “objeto”, “*um efeito imediato ou direto desse mesmo ato*” e por “fim”, “*uma realidade situada no plano do resultado do efeito jurídico produzido ainda pelo motivo*”, resumindo que “*o fim será o objectivo a atingir, tendo por instrumento a matéria do tratado – o seu objeto ou conteúdo - e como causa as circunstâncias objetivas e subjetivas desse conjunto de regras ou estipulações, isto é, o motivo*”.

Estipula o parágrafo 1º do artigo 31º da CVDT que os tratados internacionais devem ser interpretados à luz do seu objeto e fim não fazendo, todavia, qualquer menção ou esclarecimento quanto aos termos pelo que deverão estes ser extraídos do próprio texto do tratado - “*a matéria do tratado*” – pois sendo este texto a expressão máxima da vontade das partes é efectivamente ele o ponto de partida para a interpretação sendo, por esse motivo, ainda, o melhor sítio (apesar de não ser o único) para que se possa aferir qual o objeto e qual o fim que cada tratado conjecturou.

Segundo os ensinamentos de Engelen, a CVDT faz uma referência expressa deliberadamente a estes termos com o perfeito propósito de deixar clara a sua relevância para o contexto e não com o objectivo de sugerir que as referidas expressões devessem ser consideradas autonomamente uma vez que a sua apreciação isolada levaria a uma interpretação subjectiva das normas constantes do tratado⁴⁰.

Segundo Prokisch⁴¹, a referência a estas expressões, remete directamente para a esfera do Direito Fiscal e do direito a ele associado – das Convenções Fiscais Bilaterais. Refere que, tanto o *objeto* como o *fim*, constituem a meta das especificidades do direito inerente á dupla tributação na interpretação do disposto nos tratados.

Os tratados de dupla tributação, como já referimos, visam múltiplos fins (apesar de que evitar a dupla tributação seja, de facto, o principal) e, na medida em que se trata de fins especiais, que por sua vez, encontram expressão em regras específicas, esse fim pode orientar, também, a interpretação das expressões e dos conceitos aí utilizados.

³⁹ Luís Barbosa Rodrigues, *A interpretação dos tratados Internacionais*, Lisboa, 2ª edição Revista, 2002, pp. 112-113.

⁴⁰ Frank Engelen, *Op. cit.*, pp. 172-173, *apud* Lívia Leite Barbon Gonzaga, *op. cit.*, p. 307.

⁴¹ Rainer Prokisch, *Op. cit.*, p 26.

2.1.1.4 – O “contexto”

Poderá ler-se no primeiro e segundo parágrafos do artigo 31º da CVDT esta expressão.

Nos termos da própria regra geral de interpretação prevista no parágrafo 1º do da norma em apreço, um tratado deverá ser interpretado à luz do seu contexto compreendendo o contexto, nos termos do parágrafo 2º da norma supra, para efeitos de interpretação de um tratado, o texto do tratado, o seu preambulo, os seus anexos, além de acordos relativos ao tratado que tiverem sido celebrados entre as partes e qualquer instrumento por elas estabelecido.

É destacado, assim, *o contexto* como tendo posição fundamental para interpretação das normas existentes nos tratados internacionais, apresentando, para o efeito, um conceito do termo onde inclui o acima referido.

Assim, cada intérprete, ao analisar o texto do tratado recorrerá ao seu contexto procurando alcançar os seus objectivos e finalidades propostas aquando da sua celebração.

Segundo André Lupi, “*o contexto de uma norma internacional inclui: a) a interpretação sistemática do conjunto do texto em que a norma se insere, somado aos textos de outros tratados a ele juridicamente ligados (arts. 31.2 e 31.3.a); b) as práticas relevantes dos Estados concernentes à matéria por ela tratada (art. 31.3.b); c) a evolução posterior da norma no seu contexto de aplicação por cortes internacionais e nacionais (art. 31.3.c); d) sua sistematização e interpretação pela doutrina internacionalista (art. 31.3.c).*”

Nos ensinamentos de Livia Leite Barbon Gonzaga⁴² “*o artigo 2º, parágrafo 1º (a) da Convenção de Viena, o conceito de tratado é definido como sendo um acordo internacional concluído por escrito, entre Estados e redigido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos qualquer que seja a denominação específica*”.

Do texto do paragrafo em presença conclui a autora que os termos “acordo” e “tratado” não são sinónimos, explicando, para o efeito que enquanto um “tratado”, nos termos da CVDT, deverá ser necessariamente celebrado por escrito, os “acordos” não se encontrarão sujeitos a tal imposição, considerando, desta forma, os tratados mais abrangentes e mais formais afirmando possível que um único tratado seja resultado de

⁴² Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p.308.

diversos acordos escritos ou não, concluindo assim que poderão existir acordos escritos, orais, expressos ou tácitos possuindo todos eles igual validade perante o Direito Internacional.

2.1.1.5 – Anexos

Os anexos a que se refere o 2º parágrafo do artigo 31º da CVDT incluem quer os acordos, quer os instrumentos inerentes ao tratado mas impõem três requisitos para que se possam considerar como integrantes do contexto do próprio tratado, a saber: a) devem ser relativos ao tratado, havendo portanto uma conexão entre este e aqueles; b) deverão ser coetâneos ao tratado, ou seja deverão ter sido celebrados *quando da conclusão do tratado* (pois no caso de extemporâneos, ainda que celebrados pelas mesmas partes serão sempre considerados como meios suplementares de interpretação nos termos e para os efeitos do artigo 32º da CVDT); c) devendo haver a consonância das partes em ralação aos referidos acordos e instrumentos fazerem parte do próprio tratado.

No entanto, desde o nascimento da CVDT, são várias as vozes críticas que se levantam em reacção a esta questão apontando críticas a estes requisitos.

A primeira crítica apontada é desde logo o facto de não se exigir a forma escrita para os acordos.

Ora, este parágrafo contempla tanto acordos escritos como acordos verbais na medida em que muitos são os acordos que entre as partes são estabelecidos e que dizem respeito ao tratado pelo que estabelecidos oralmente e em fase de negociação daquele. Tais acordos são fundamentais ao futuro do próprio tratado pelo que desde logo não poderão deixar de fazer parte integrante deste.

Outra das críticas prende-se com a não exigência da forma expressa. De facto todas as situações inerentes ao tratado de que as partes não diverjam ficam tacitamente estipuladas e não documentadas por escrito. Entendem então os críticos que apesar de se reconhecer a grande importância destes acordos para a celebração dos tratados, o facto de não se encontrarem documentados será um grande obstáculo para a produção de prova a respeito desses elementos.

A doutrina actual não releva tal dificuldade, não a considerando suficiente para desvirtuar tais elementos considerando-os como partes integrantes do contexto do próprio tratado uma vez verificado o cumprimento dos requisitos.⁴³

Após leitura mais atenta a ambas as alíneas do parágrafo sobre o qual ora nos debruçamos deparamo-nos com uma pequena diferença que é dada pela própria norma aos termos utilizados nas respectivas alíneas. Na alínea a) refere a norma a palavra “celebrados” e na alínea b) a palavra “aceite”, para o objeto semelhante. Tal diferenciação dos termos utilizados, segundo os ensinamentos de Egelen, prender-se-á com o facto de na alínea a) os acordos deverem ser assinados entre as partes e, na alínea b) apenas a aceitação das partes, no que respeita aos instrumentos, ser suficiente não se obrigando à assinatura conjunta daquelas uma vez que, ainda referido por aquele autor, se a CVDT tivesse entendido exigir a aceitação expressa da outra parte contratante, no que respeita aos instrumentos, tal intenção estaria expressa na própria alínea, como aliás se poderá retirar a exemplo do artigo 23º daquele diploma. Assim e nos termos do que aqui fica explanado quanto à presente questão e, nos termos da alínea b) do parágrafo 2º do artigo 31º da CVDT, se a outra parte não se manifestar em contrário, presumir-se-á a sua aceitação.⁴⁴

Já o parágrafo 3º introduz outros elementos que não fazendo parte do contexto do tratado, são detentores da mesma relevância no procedimento de interpretação “*ter-se-á em consideração, simultaneamente com o contexto (...)*” (é nosso o sublinhado), não se exigindo, igualmente a estes elementos a forma escrita ou a forma expressa.

Tais *acordos posteriores e práticas seguidas posteriormente*, no que concerne à interpretação, poderão ser verificados por várias formas documentais tais como portarias ministeriais, relatórios de imprensa, declarações oficiais do Governo, entre muitas outras formas.

Ainda no parágrafo terceiro do artigo 31º da CVDT, mas já na sua alínea c), é estipulado que se terá, também, em consideração, para os fins de interpretação e, em simultâneo com o contexto, *toda a norma pertinente de direito internacional aplicável às relações entre as partes*. Para compreender esta norma é necessário termos em conta que o próprio tratado não é interpretado de forma isolada e unitária. O tratado está, no seu todo, totalmente relacionado com todas as normas de direito internacional.

⁴³ Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 309-310

⁴⁴ Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 310-311.

2.1.2- Meios Complementares de Interpretação- Artigo 32º da CVDT

Refere-se o artigo 32º da CVDT a meios complementares de interpretação que são subsidiários à regra geral de interpretação prevista pelo artigo 31º daquele diploma, e que somente deverão ser utilizados para confirmação do sentido resultante da aplicação do artigo 31º ou, quando as conclusões obtidas através da aplicação deste artigo levem a um *sentido ambíguo ou obscuro ou conduza a resultado manifestamente absurdo ou incoerente*.

Convém no entanto ressaltar o que ficou já anteriormente referido que o procedimento de interpretação de um tratado não é composto por fases sequenciais. É sempre possível o recurso a vários métodos de interpretação simultaneamente muito sujeito ao material de que o intérprete dispõe.

De facto, e segundo os ensinamentos de Livia Leite Barbon Gonzaga, a função de sistematização permite ter-se uma percepção de que a regra geral de interpretação do artigo 31º da CVDT contem os elementos vinculantes e autênticos do texto que permitem “*uma interpretação autentica e literal a partir da própria redacção das suas clausulas à luz do contexto*” situando-se então no artigo 32º daquele diploma, os elementos de interpretação que não se encontram expressamente aí previstos nem tão pouco poderão ser aferidos pela análise do contexto. Tais elementos são enumerados pela Convenção de Viena como “*trabalhos preparatórios*” e “*circunstancias em que foi concluído o tratado*” e que têm por objectivo o facultar de indícios da vontade das partes. O comentário ao artigo 32º, artigo 27º do projecto da Convenção de Viena, indica que por trabalhos preparatórios e circunstâncias em que foi concluído o tratado se entende os elementos directamente relacionados com o tratado em causa.

Como consiste num meio complementar, os trabalhos preparatórios não deverão ser considerados quando o texto do tratado for por si satisfatório.

Como exemplos de trabalhos preparatórios teremos as minutas de atas das reuniões, relatório da conferência onde ocorreu a celebração, as minutas e atas das reuniões etc. Pese embora o facto de não se exigir formalmente a publicação dos documentos que incorporam os trabalhos preparatórios, impõe-se a sua integral acessibilidade pelas partes envolvidas.

Hugh Ault, tal como outros autores classificam a CMOCDE como meio complementar de interpretação nos termos deste art. 32º da CVDT. Hugh Ault considera mesmo que este art. 32º fundamenta o recurso aos Comentários da CMOCDE. Todavia,

são grandes as dúvidas quanto a este entendimento nomeadamente, e como já verificamos, pela leitura do art. 32º (art. 27º do projecto da CVDT) que indica que por trabalhos preparatórios e circunstâncias em que foi concluído o tratado se entende os elementos directamente relacionados com o próprio tratado e não aqueles de natureza geral como a CMOCDE. Por norma, não são tomados como base os textos originais das Convenções-modelo nas negociações do tratado pelo que, por maioria de razão, os seus Comentários também o não serão nem poderiam ser pois tal classificação teria a grande desvantagem de a CMOCDE e os seus Comentários serem apenas relevantes para a interpretação no caso da interpretação obtida nos termos do art. 31º, deixar um *sentido ambíguo ou obscuro* ou conduzir a um *resultado manifestamente absurdo*.⁴⁵

De facto, como melhor à frente se demonstrará, o texto de um tratado de dupla tributação que segue, sem alterações, o texto da disposição paralela da CMOCDE, deverá seguir, na sua interpretação e na ausência de qualquer reserva ou observação em sentido contrário, a CMOCDE e os Comentários aí expressos⁴⁶ e, a interpretação por parte das administrações nacionais ou por juízes nacionais do disposto nos tratados bilaterais que foram tomados a partir do projecto da OCDE, será naturalmente influenciada pelos seus Comentários pois, como já referimos, só assim se poderá conseguir a homogeneidade na interpretação e só desta forma também, será respeitado o princípio da boa-fé que deverá pautar a atuação dos Estados, também no que concerne à interpretação dos tratados, tal como consta do parágrafo 1º do art. 31º da CVDT que, como já referimos, resolveu mencionar o princípio da boa-fé como primeiro na ordenação dos princípios que devem pautar a interpretação.

Relativamente às *circunstâncias em que o tratado foi concluído* entende-se o ambiente sociopolítico e todo o contexto histórico nos quais se desenvolveram os trabalhos preparatórios e todas as negociações que deram origem à celebração do tratado. Também aqui podem ser considerados outros tratados internacionais celebrados com terceiros países em assuntos relacionados com o tratado em apreço.⁴⁷

⁴⁵ Rainer Prokisch, *Op. cit.*, pp. 23-24.

⁴⁶ Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *Op. cit.*, pp. 21-22.

⁴⁷ Lívia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 316-319.

2.1.3 – A Interpretação de Tratados autenticados em duas ou mais línguas – artigo 33º da CVDT.

Por norma, os tratados internacionais são celebrados em duas ou mais línguas, geralmente os idiomas dos países das partes contratantes e um terceiro idioma, o chamado idioma diplomático que por norma, é o inglês. Já nos tratados multilaterais é norma a existência das versões dos países envolvidos.

Para regular todas estas situações, a CVDT consagrou este artigo que depois de analisado faz surgir a dúvida relativamente à expressão aí presente, os “*tratados autenticados*”. A dúvida prende-se com o facto de a CVDT utilizar a expressão referida em vez das Expressões “tratados assinados” ou “tratados celebrados”, quando se refere aos idiomas em que são redigidos. Deve-se tal situação ao facto de todas estas expressões constituírem procedimentos distintos que integram o processo de celebração de tratados e com a força vinculante que é conferida ao texto de cada tratado depois cada fase da celebração.

Assim, nos termos do artigo 10º da CVDT, apenas o texto do tratado que é autenticado possui força vinculativa pelo que poderá considerar-se como o texto definitivo do tratado. Desta forma conjugando este artigo com o artigo 33º do mesmo diploma, concluímos que os *textos autênticos* são os vinculantes e devem prevalecer. Os textos oficiais, apesar de assinados pelas partes não se consideram obrigatórios. Já as traduções oficiais, não possuem, também qualquer obrigatoriedade servindo apenas de referência para fins de interpretação e aplicação do tratado.

2.2– A Interpretação dos Tratados contra a dupla Tributação segundo as recomendações da CMOCDE

2.2.1 – A Regra geral de Interpretação – Parágrafo 2º do art. 3º da CMOCDE

Apesar de no parágrafo segundo do art. 3º da CMOCDE não constar explicitamente a expressão “regra geral”, os seus Comentários e a doutrina referem que o artigo introduz a regra geral de interpretação aplicável às suas cláusulas determinando que em relação à aplicação da CMOCDE a qualquer Estado contratante, qualquer termo não definido no tratado dever ter o significado que teria, naquela altura, de acordo com o Direito interno daquele Estado e em relação àqueles impostos a que se aplica o

tratado, devendo o significado deste termo, desta forma encontrado, prevalecer sobre o significado do mesmo termo previsto noutras leis daquele Estado, salvo se o contexto do tratado indicar de modo diverso.⁴⁸ É, no entanto, essencial atentar que esta “regra geral” de interpretação só assim se poderá denominar se a referência for o próprio Modelo da OCDE, uma vez que a verdadeira regra geral de interpretação dos tratados internacionais se encontra expressa, como já ficou aqui mencionado, no artigo 31º da CVDT.

Sendo norma especial de interpretação em relação às regras gerais do Direito Internacional Público, o parágrafo 2º, do art. 3º da CMOCDE deverá ser interpretado tendo por base a CVDT, pelo que será de concluir que a norma em apreço seja considerada como uma norma específica sobre a interpretação de tratados, tendo como destinatários os tratados contra a dupla tributação.⁴⁹

2.2.2 – A Interpretação estática e a interpretação dinâmica

No que respeita aos tratados contra a dupla tributação a dúvida entre a interpretação estática e a interpretação dinâmica surge na aplicação do parágrafo 2º do art. 3º da CMOCDE ou seja, reside a dúvida em saber qual o direito interno a aplicar, se o direito vigente à época da celebração do tratado ou aquele que vigora na data da sua aplicação.

Não tem sido uniforme a opção ao longo dos anos. Assim, desde 1982 relevava o entendimento de que seria o direito interno vigente à época da aplicação do tratado dando-se, desta forma, prevalência ao método de interpretação dinâmica.

Todavia, após o julgamento do caso *The Queen v. Melford Developments Inc.* (Supreme Court of Canada. R. v. Melford Developments Inc., 1982, 2 S.C.R. 504, 1982-09-28) em 1982, em que se discutia, no Canadá, se as despesas bancárias deveriam ser qualificadas como juros de acordo com a legislação vigente na altura da

⁴⁸ Klaus Vogel, *On double taxation conventions: a commentary to the OECD, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*. 3. Ed. Germany: Kluwer Law International, 1997, pp. 206-208, *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 329-330.

⁴⁹ Klaus Vogel e Rainer Prokisch, G. General Report. *Interpretation of Double Taxation Conventions. Cahiers de Droit Fiscal International*. 1993 Forence Congress, International Fiscal Association., vol LXXVIIa. P. 146, Luís Eduardo Schoueri, *The residence of the employer in the “183-day clause”* (article 15 Of the OECDs Model Taxation Convention In: *International Tax Review – Intertax*. Amsterdam: 1993. P. 23., *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 330.

aplicação do tratado em questão mas que, à época da sua celebração não existia. Entendeu a Corte Suprema do Canada que adotar a interpretação dinâmica traria modificações no próprio texto do tratado pelo que o mesmo deveria ser interpretado de acordo com a legislação que vigorava aquando da celebração.⁵⁰

Todavia, o argumento do Tribunal Canadano, não obstante ser válido, deparar-se-ia com inúmeras e sérias dificuldades se fosse aplicado para um tratado muito antigo, em relação ao qual não fosse fácil determinar qual a legislação em vigor ao tempo da celebração daquele e muitas seriam também as dificuldades em estabelecer o significado de termos e expressões à época da sua celebração.

Conforme os ensinamentos de Alberto Xavier, o próprio parágrafo 2º, do art. 3º da CMOCDE, não determina qualquer impedimento à escolha das leis internas aplicáveis parecendo admitir uma interpretação dinâmica ou evolutiva, o que estará em clara sintonia com a teoria geral da interpretação das leis. Segundo o mesmo autor, esta conceção será a que melhor harmoniza direito interno e tratados contra a dupla tributação, adaptando-se melhor ao fim e objectivo daqueles. De facto tem sido este o entendimento da jurisprudência Norte-americana e Alemã hoje expressamente consagrado na CMOCDE⁵¹. Dispõe-se na própria CMOCDE que “a convenção poderá ser aplicada a tributos novos criados após a sua celebração” determinando a opção pelo método de interpretação dinâmica e já na última redação ao parágrafo 2º do artigo 3º determina que a legislação interna de referência será a vigente aquando da aplicação do tratado.

Deverão ser no entanto, ressalvadas as situações em que, dependendo do caso em questão, seja mais adequada a interpretação estática.

Ora, tal discussão é também aplicada aos Comentários da CMOCDE e sua relevância na interpretação dos tratados contra a dupla tributação, quando nos questionamos⁵² sobre quais os que relevam: os existentes ao tempo da celebração do

⁵⁰ Philip N. Baker, *Double taxation Conventions and International Tax*, 2ª ed. London Sweet&Maxwell, 1994. P. E-26; Daniel Vitor Bellan, *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, apud Heleno Taveira Torres, *Pluritributação Internacional sobre as Renditas de Empresas*, 2ª. Ed., Ver., ampl. e actual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 658; César Garcia Novoa, *Interpretación de los convenios de doble imposición Internacional*, In Juan Pablo Godoy Fajardo (coord.). *Estudios de Derecho Internacional Tributário- Los convenios de doble imposición*. Bogotá: Legis, 2006, pp. 60-61, apud Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 333-334; Alberto Xavier, *Op. cit.*, p. 158.

⁵¹ Alberto Xavier, *Op. cit.*, pp. 158-159.

⁵² Tomando a defesa da relevância e força vinculativa dos Comentários da CMOCDE.

tratado ou, diferentemente, os vigentes na data da interpretação daquele, ou seja, inexistentes à data da sua celebração.

Não temos dúvidas que neste caso apenas relevarão os comentários existentes à data da celebração do tratado, como iremos à frente melhor analisar, contrariando o entendimento do Comité para os Assuntos Fiscais, que defende que os tratados bilaterais de dupla tributação deverão ser interpretados de acordo com o espírito dos Comentários revistos, salvaguardando, todavia, a situação das disposições dos tratados substancialmente diferentes das disposições alteradas. Para este Órgão, as alterações ao texto do Modelo ou aos seus Comentários são, por norma, aplicáveis na interpretação dos tratados já existentes antes da sua adoção, uma vez reflectirem o consenso dos Estados membros da OCDE.⁵³

2.2.3- A questão do reenvio para o direito interno

O parágrafo 2º do art. 3º da CMOCDE estabelece que, salvo quando o contexto estipular de modo diverso, a interpretação de um termo ou expressão terá o significado que lhe for atribuído pelo direito interno de um Estado contratante. Concluimos, assim que tanto o contexto quanto o reenvio para o Direito Interno assumem um papel fundamental para a interpretação.⁵⁴

Apesar da importância do termo, a CMOCDE não nos dá o seu conceito de contexto, pelo que será necessário o recurso à interpretação do termo ao parágrafo 2º do art. 31º da CVDT. Segundo os ensinamentos de Alberto Xavier, a expressão “contexto” utilizada nos tratados contra a dupla tributação tem um significado mais vasto do que a mesma expressão na CVDT uma vez que naqueles tal expressão é constituída pela intenção das partes contratantes quando assinam o tratado e bem assim pelo significado dado aos conceitos pela legislação de outro Estado, enquanto a expressão “contexto” no âmbito da CVDT abrange apenas o conceito interno. De um modo geral poderemos afirmar que nos termos da CMOCDE, o “contexto” engloba além do texto do tratado, o preambulo e os protocolos e demais acordos relativos às convenções que estejam já

⁵³ Modelo OCDE, Introdução, parágrafo 33, 34 e 35; Recomendação do Conselho, de 23 de Outubro de 1997, que aconselha as administrações fiscais dos Estados membros a seguirem os Comentários revistos na interpretação dos tratados que lhe sejam anteriores, *apud*, Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *Op. cit.*, pp. 22-23

⁵⁴ Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 340.

concluídas pelas partes aquando da celebração do tratado e ainda qualquer instrumento elaborado pelas partes que tenha conexão com o objecto do tratado.⁵⁵

Confrontamo-nos então com o facto de a noção do “contexto” na CMOCDE estar ligada ao direito interno, como, aliás, referem os seus próprios Comentários. De facto é no direito interno que se encontram os motivos que deram origem à existência do tratado permitindo conhecer as intenções das partes além de que, é ainda no direito interno que se encontram definidos os significados originariamente atribuídos aos termos e expressões utilizados no tratado e onde se encontram também os indivíduos que ficarão sujeitos às normas do tratado.⁵⁶

Debruçamo-nos agora sobre a questão do *reenvio para o Direito Interno* dos Estados contratantes.

Como ensina Alberto Xavier, a regra introduzida pelo parágrafo 2º, do art. 3º da CMOCDE, como já ficou supra referido, apenas se refere aos termos e expressões não definidos nos tratados.

Desta limitação será possível depreender que o reenvio ao direito interno em relação aos termos e expressões que estiverem já definidos no acordo, não será admissível, os quais deverão, nos termos da própria norma, prevalecer sobre os que não se encontram expressamente definidos, sendo o recurso ao direito interno excluído, nos termos do referido pela norma em questão, quando o contexto impuser interpretação diferente.⁵⁷ Todavia, as opiniões dividem-se pois há autores, como Rothmann que advogam que a definição presente no direito interno é a que prevalecerá no caso de existência de dúvidas⁵⁸. Há ainda autores como Baker e Vogel⁵⁹ que defendem que a norma do parágrafo 2º, do art. 3º da CMOCDE constitui uma verdadeira cláusula geral de reenvio ao Direito interno.⁶⁰

Não obstante as considerações validas apresentadas por todos os autores aqui mencionados, na verdade, apesar do recurso ao direito interno aumentar a segurança

⁵⁵ Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 341.

⁵⁶ Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 341-342.

⁵⁷ Alberto Xavier, *Op. cit.*, p. 157; no mesmo sentido Manuel Pires, *Da dupla tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais- Ministério das Finanças, 1984. p. 456; ainda, Heleno Taveira Torres, *Pluritributação Internacional sobre as Renditas de Empresas*, 2ª ed. Ver., ampl. e actual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 656.

⁵⁸ Gerd W. Rothmann, *Interpretação e aplicação dos Acordos Internacionais Contra a bitributação*, São Paulo: USP, 1978. Tese (doutorado), pp. 163-164, *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 342.

⁵⁹ Klaus Vogel, *Double Taxation*, p. 54, *apud* Alberto Xavier, *Op. cit.*, p. 157.

⁶⁰ Phillip Baker, *Double taxation Conventions*. London. Sweet&Maxwell, 2002, p. E-20.

jurídica pela redução dos significados que podem ser atribuídos aos termos e expressões de um tratado contra a dupla tributação, o facto é que esta segurança jurídica desaparecia uma vez que os significados poderão ser diferentes nos direitos internos de cada um dos Estados contratantes sendo impossível concilia-los.⁶¹

Nas palavras de Alberto Xavier⁶², às quais aderimos, resulta claro que o parágrafo 2º do art. 3º da CMOCDE não tem o alcance de uma cláusula geral de reenvio para o direito interno, como regra subsidiária de interpretação e aplicação do tratado, estabelecendo, antes, o *círculo excepcional de hipóteses restritivas em que o direito fiscal interno poderá ser utilizado para definir expressões não definidas no tratado*.

Chegados a esta conclusão, cumpre agora saber a qual direito interno se deverá recorrer, ao Estado da fonte, ao Estado da residência ou a ambos dependendo da situação em análise.

Autores como Giuliani, defendem que é o direito interno do Estado da Fonte aquele que deveria facultar a definição dos termos não expressamente definidos no tratado, nos termos do parágrafo 2º do art. 3º da CMOCDE.⁶³ Autores como Vogel, Engelen, Pötgens e Heleno Torres, defendem o “reenvio” a ambos os Estados, tanto o da Fonte quanto o da residência, na medida do caso concreto, defendendo a prevalência do Estado contratante para o qual a cláusula convencional atribui aquela competência de tributar. Assim, como ensina Heleno Torres, aplicar-se-ia, no caso dos rendimentos imobiliários, o “reenvio” ao Estado da Fonte e, no caso de dividendos e juros, o “reenvio” ao Estado da residência do beneficiário destes.⁶⁴

Parece-nos ser esta última a mais correta pelo que a ela nos juntamos.

Após a análise supra, resta-nos abordar a questão de saber qual o Direito material que particularmente deverá facultar o significado do termo não definido no tratado.

Também no que respeita a este tema a doutrina não tem sido unanime.

⁶¹ Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 343.

⁶² Alberto Xavier, *Op. cit.* pp. 154-157.

⁶³ Frederico Maria Giuliani, *La Interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*: Victor Uckmar (coord.) *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. 2ª ed., Padova: CEDAM, 2000. pp.132-133, *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 335.

⁶⁴ Heleno Taveira Torres, *Pluritributação Internacional sobre as Renditas de Empresas*, 2ª. ed. Ver., ampl. e actual. S. Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 657, *apud*. Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 336.

Autores como Vogel e Prokisch⁶⁵, advogam que é apenas a Lei interna que especificamente disciplina o imposto objecto do tratado, que deverá conceder o significado daqueles termos não definidos naquele fazendo, desta forma uma interpretação literal e muito restritiva ao parágrafo 2º do art. 3º da CMOCDE. Contrariamente a estes Autores, encontramos Baker, Garcia Novoa, Livia Leite Barbon Gonzaga e Alberto Xavier, que defendem que a norma em apreço admite recurso a normas internas daquele Estado, referentes a outro imposto que não aquele que deu origem à celebração do tratado, e mesmo a outras normas de Direito Civil desse Estado. Nas palavras de Alberto Xavier, “*Envolvendo o parágrafo 2º do artigo 3º uma remissão subsidiária para o direito fiscal interno, duas questões se podem colocar. Uma primeira, respeita saber, se essa remissão abrange as demais convenções contra a dupla tributação assinadas por esse Estado e que fazem igualmente parte da sua ordem jurídica. A resposta afirmativa afigura-se-nos mais correta, sempre, porém, com a ressalva de o contexto poder apontar num sentido diferente*”⁶⁶.

Há, ainda autores como Avery Jones que defendem, tal como os autores imediatamente anteriores, o recurso às normas de Direito interno daquele Estado, incluindo aqui também as normas não Tributárias, mas também, desde que devidamente expresso no próprio tratado, o recurso a outros tratados de dupla tributação, celebrados por esse mesmo Estado, alegando para tal, que esses tratados são parte integrante do Direito interno desse Estado.⁶⁷

Entende a Autora Livia Leite Barbon Gonzaga que o recurso aos *Parallel Treaties*, tal como defende Avery Jones, é perfeitamente admissível na medida em que fazem parte integrante do Direito interno do Estado contratante, e ainda que não o integrassem, sempre seria possível considerar os outros tratados celebrados por aquele Estado, como meios suplementares de interpretação, ao abrigo do art. 32º da CVDT, uma vez reflectirem a prática daquele Estado no que concerne ao objectivo de evitar a dupla tributação. E tal facto legitimaria sempre o recurso àqueles. Além de que, tal tese

⁶⁵ Klaus Vogel e Rainer Prokisch, General Report, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, *cahiers de Droit Fiscal International*, 1993, Florence Congress, International Fiscal Association, vol. LXXVIIIa, p. 79; Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*. 3ª. Ed. Germany: Kluwer Law International, 1997, p. 210, *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 336.

⁶⁶ Alberto Xavier, *Op.cit.*, p. 158

⁶⁷ John F. Avery Jones, *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model* – I. In *British Tax Review* n. 1, 1984. pp. 24-25, 53-54, *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, p. 338.

encontra fundamento tanto na CVDT como nos próprios Comentários à CMOCDE. Tese à qual nos associamos, também, por nos parecer a que melhor leitura faz da norma do parágrafo 2º do art. 3º da CMOCDE.⁶⁸

2.3 - Os Comentários da CMOCDE.

Como já foi atrás referido, as normas dos tratados contra a dupla tributação são normas de Direito Internacional público pelo que é nessa qualidade que deverão ser interpretadas.

De facto, poucas são as especificidades de que se reveste o tema da interpretação dos tratados de dupla tributação internacional. Desde há muito tempo que a tomada em consideração da CMOCDE e respectivos Comentários na interpretação dos acordos contra a dupla tributação não é refutada.⁶⁹

A CMOCDE é acompanhada de extensos Comentários (para cada um dos seus artigos). O seu conteúdo tem por base a experiência adquirida nas negociações e aplicação dos tratados de dupla tributação, nas modificações entretanto introduzidas nos sistemas fiscais nacionais dos Estados Membros e no desenvolvimento internacional de novas tendências de investimento.⁷⁰

A CMOCDE e os tratados tributários bilaterais em si baseados contêm, como vimos, regras claras e consensuais para a tributação do rendimento e do capital, da mesma forma evitando a dupla tributação daqueles, entre países. Todavia, face às permanentes alterações económicas e tributárias, os artigos deste Modelo e os seus Comentários encontram-se em constante revisão sendo periodicamente actualizados.

É ao Comité de Assuntos Fiscais da OCDE a quem compete essa função de trabalhar continuamente para rever a CMOCDE e os seus Comentários de modo a acompanhar as condições económicas em constante mudança. Este Comité decidiu adotar um modelo de convenção actualizado periodicamente e abrir a sua revisão às contribuições de países não membros e organizações internacionais. Ocorreu a última revisão em Julho de 2010 aprovada em 22 de Julho de 2010, a versão de 2010,

⁶⁸ Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 338-340.

⁶⁹ Rainer Prokisch, *Op. cit.*, pp.22-23; Alberto Xavier, *Op. cit.*, pp.149-150.

⁷⁰ Tiago Cassiano Neves, *A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas numa perspectiva portuguesa*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, nº 7, 2010, p. 211

consequência do trabalho daquele órgão para melhorar este tão importante e imprescindível instrumento da OCDE na área da tributação internacional.

Assim, a par do protagonismo da CMOCDE, na negociação dos tratados contra a dupla tributação, deve atentar-se ao papel, não menos importante dos seus Comentários, na interpretação e aplicação dos tratados em vigor.

Apesar de não se contestar na doutrina a relevância daqueles para a interpretação, existindo, pelo contrário, unanimidade no reconhecimento da importância destes, redigidos e aprovados por peritos dos vários países membros, na realidade, não tem sido unânime o entendimento quanto à questão da sua natureza, grau de obrigatoriedade e força vinculativa.

Esta questão encontra respostas muito diferentes nos vários Estados-membros, quer nas suas administrações fiscais, quer mesmo na doutrina e na própria jurisprudência. Os Comentários têm, de facto, sido classificados pelas mais diversas formas, desde recomendações do Conselho de um dever de interpretação dos tratados que incorporem as linhas do Modelo da OCDE de acordo com os seus Comentários, meio suplementar de interpretação, ou como instrumento relacionado com o tratado ou parte do “contexto” na medida em que não tenham sido formuladas quaisquer reservas ou observações.⁷¹

Autores como Klaus Vogel e Rainer Prokisch têm o entendimento de que a aplicação da CMOCDE, e de outros quaisquer modelos, pressupõe de imediato o propósito das partes contratantes, que celebram um tratado contra a dupla tributação, de utilizarem os Comentários aí constantes durante o processo de interpretação, considerando desta forma, que tanto o Modelo como os seus comentários, deveriam constar como integrantes do contexto do próprio tratado.⁷²

Afirma, ainda, Prokisch que, no momento da elaboração do texto do tratado, as partes poderão optar por uma de duas alternativas. No caso de utilizarem o texto da CMOCDE, recorrem a expressões e a contextos que adquiriram um sentido particular que decorre dos próprios Comentários. Assim, entende que *na medida em que existe uma linguagem fiscal internacional as partes contratantes recorrem a um maior ou menor consenso internacional que molda a aceção comum nos termos do Art. 31,*

⁷¹ Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *Op. cit.*, p. 21.

⁷² Klaus Vogel, Rainer Prokisch, General Report, *Interpretation of Double Taxation Conventions*. Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Florence Congress, International Fiscal Association, vol. LXXVIIIa. pp. 64-65

*paragrafo primeiro da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.*⁷³ A outra alternativa prender-se-á com a vontade das partes em se afastarem da CMOCDE única situação em que o intérprete está impedido de remeter para a aquela e para os seus comentários.⁷⁴

Já quanto a Vogel, apesar de toda a convicção evidenciada em 1993 nos termos que acima se expõem relativamente à obrigatoriedade e à força vinculante dos comentários, certo é que veio paulatinamente a alterar o seu entendimento considerando, já numa fase posterior, que só com grande prudência e mediante algumas reservas seria viável continuar a utilizar os comentários da CMOCDE durante a interpretação dos tratados de dupla tributação.⁷⁵

Há ainda autores como Egelen⁷⁶ que defendem que o conceito “contexto” definido pelo paragrafo 1º, do Art. 31º da CVDT, só compreenderá os instrumentos legais nos quais se incluem os acordos e demais instrumentos do Direito Internacional, providos de integral força vinculante para as partes contratantes. Desta forma entendendo que, por não possuírem força vinculante, os comentários não poderiam integrar o “contexto” nos termos definidos pela CVDT.

Há também autores como Hugh Ault⁷⁷ que defendem que a CMOCDE poderá ser um meio complementar de interpretação, nos termos do artigo 32º da CVDT.

Conforme já referimos, este autor considera que tanto a CMOCDE como o recurso aos seus Comentários são efectivamente considerados e inerentemente aplicáveis como meios complementares de interpretação, apesar de que seria também de aceitar que os respectivos Comentários fossem tomados em consideração para confirmar um sentido especial nos termos do parágrafo quarto do artigo 31º da CVDT.

Todavia, como já referimos também, o comentário ao artigo 32º da CVDT, mais propriamente o artigo 27º do projecto da CVDT, entende por *trabalhos preparatórios* e por *circunstâncias em que foi concluído o tratado*, os elementos directamente

⁷³ Rainer Prokisch, *Op.cit.*, pp. 29-30.

⁷⁴ Rainer Prokisch, *Op. cit* , pp. 29-30.

⁷⁵ Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*. 3ª ed. Germany: Kluwer Law International, 1997, pp 43-47; Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, 2004. V7, PP. 444-445 (IBFD Doctoral Series), *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp. 322-326

⁷⁶ Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, 2004. V7, p. 459, (IBFD Doctoral Series), *apud* Livia Leite Barbon Gonzaga, *Op. cit.*, pp.322-323.

⁷⁷ Rainer Prokisch, *Op. cit.*, p. 24.

relacionados com o próprio tratado e não aqueles de natureza geral como será o caso da CMOCDE⁷⁸

Alberto Xavier, não obstante concordar que os *comentários da CMOCDE, porque preparados e elaborados consensualmente por peritos designados pelos governos dos Estados membros, constituem uma séria referência interpretativa*, entende que os mesmos não se poderão considerar “*acordos multilaterais entre as Administrações dos vários países*”.⁷⁹

Reconhece este autor a qualidade técnica dos Comentários, todavia considera desmesurada a importância que entende estar a ser-lhes atribuída pelo próprio comité de Assuntos Fiscais.

Segundo este autor não se poderá atribuir aos Comentários o significado de contexto para os efeitos do art.º 31º da CVDT face ao carácter genérico e paradigmático e portanto não vinculante do próprio objecto daqueles, que não é um tratado nem tão pouco um acordo conexo com este, ao que também se não poderá considerar como meio complementar de interpretação, como trabalhos preparatórios nos termos do art. 32º daquele diploma. Concluindo, desta forma que, a nenhuma das partes contratantes num tratado de dupla tributação é permitido alegar violação ilícita deste, face ao Direito Internacional Público, com base na não adoção, pela outra parte, da interpretação dos Comentários⁸⁰ pelo que os referidos Comentários não vinculam nem as administrações dos vários países nem tão pouco os tribunais.⁸¹

De facto, tal como refere Rui Morais, a CMOCDE e, por maioria de razão, também os seus Comentários, não têm valor jurídico **por si só**, uma vez tratar-se de uma minuta de tratado que o comité para os assuntos fiscais disponibiliza de molde a facilitar as negociações entre as partes tendo também como objetivo a uniformização dos tratados já celebrados⁸².

⁷⁸ Comentary to Art. 27 ILC Draft. Ziff, 19 und 20, publicado em Wetzel/Rauschning. Die Wiener Vertragsrechtskonvention. Materialien zur Entstehung der einzelnen Vorschriften, 1978, *apud* Rainer Prokisch, *Op. Cit.*, p. 32.

⁷⁹ Alberto Xavier, *Op.cit.*, p. 152, citando Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra, 2006, p. 404.

⁸⁰ Alberto Xavier, *Op. cit.*, pp. 152-154.

⁸¹ Alberto Xavier, *Op. Cit.*, pp. 152-154

⁸² Rui Duarte Morais, Intervenção no Colóquio: *Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização- A Jurisprudência Tributária e os desafios do Direito Internacional Europeu- Convenções para evitar a Dupla Tributação e Direito Comunitário na Jurisprudência recente do STA-O valor a atribuir aos comentários ao MOCDE na interpretação de normas convencionais*, Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, 3 de Junho de 2011. Promovido pela Associação de Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal.

Os respectivos Comentários da CMOCDE são aprovados por funcionários nomeados pelas administrações fiscais e não, ao contrário do que entende Alberto Xavier, “*por organismos tecnocratas da OCDE,*”⁸³ o que implica que no caso de as administrações fiscais, que estes representam, não concordem com a redacção de um determinado Comentário, podem expressar publicamente essa discordância através da formulação de uma observação deixando ainda referida a interpretação que aquela administração dará a tal norma. Desta forma, um determinado Estado, ao subscrever determinado comentário do Modelo, na medida em que em relação a ele nenhuma observação formulou, “*anuncia publicamente*” a forma como futuramente passará a interpretar determinada norma convencional.⁸⁴ (mas sempre no pressuposto da coincidência entre o texto do Modelo que está a ser comentado e o de um concreto tratado).

Estará desta forma, a nossa administração fiscal, (e as administrações fiscais dos vários Estados contratantes) vinculada às informações que presta, quando, atenta às circunstâncias, tal se imponha, em homenagem ao princípio da boa-fé⁸⁵.

Também Germano Marques da Silva afirma que “*o conteúdo de uma decisão administrativa deve ser sempre moldado pela boa-fé*”.⁸⁶

Para Rui Morais “*este princípio reveste natureza constitucional na sua dimensão de protecção de confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na atuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e segurança no direito das pessoas e nas suas expectativas que a estas são juridicamente criadas*”⁸⁷. E reforça a sua tese com o argumento de Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa,⁸⁸ “*Na verdade o princípio da boa-fé, que tem actualmente consagração no artigo 266º da CRP, exige que se tenha de levar em conta, na atuação da administração fiscal, a confiança que as informações prestadas tenham suscitado nos contribuintes a quem foram prestadas (artigo 6º-A do CPA). Nos casos em que tenha sido prestada uma informação pela administração tributária, o respeito que ela pode gerar no contribuinte reclama uma*

⁸³ Alberto Xavier, *Op. cit.*, p. 153

⁸⁴ Rui Duarte Morais, Intervenção no Colóquio: *Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização...*

⁸⁵ Rui Duarte Morais, Intervenção no Colóquio: *Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização...*

⁸⁶ Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário*, p. 178.

⁸⁷ Rui Duarte Morais, Intervenção no Colóquio: *Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização...*

⁸⁸ Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, *Lei Geral Tributária*, 2003, p. 342.

atuação em sintonia com a informação prestada, pelo menos quando não tiver sido comunicado ao contribuinte que não tem natureza vinculativa, a informação prestada. Por isso não se poderá limitar a vinculação da administração às informações prestadas nos casos da denominada informação vinculativa, devendo ela ser reconhecida em todos os casos em que a informação prestada seja, objectivamente, susceptível de gerar no contribuinte a confiança em que a administração tributária proceda em harmonia com o informado”⁸⁹.

Assim, a forma como a administração fiscal de um determinado Estado passará a interpretar determinada norma convencional, (quer pela sua simples subscrição ou pela formulação de uma observação à forma de interpretação da norma pela OCDE, isto é, do seu comentário) constituirá uma *“afirmação solene feita no contexto de uma organização internacional, de que Portugal é membro, que se destina a ser publicada e a ser utilizada pelos possíveis interessados”⁹⁰*

E de tal forma assim é, que esta afirmação solene causará nos sujeitos passivos dos Estados Contratantes uma legítima confiança da posição das respectivas administrações e da forma como irão atuar relativamente a uma determinada situação que têm como certo, que as suas atuações não poderão ser outras senão aquela que está de acordo com o anunciado publicamente (subscrição ou formulação de uma observação relativamente à forma como o comentário interpreta aquela norma convencional).

Assim não poderá ser outra a opinião que não aquela que considera que, subscrevendo a administração fiscal, os comentários da OCDE, não formulando em relação aos mesmos, quaisquer observações, estes terão necessariamente eficácia vinculativa para essa administração fiscal.

Também Gustavo Lopes Courinha⁹¹ afirma que *“os comentários funcionam como um elemento interpretativo útil na descoberta do sentido que dimana das normas convencionais propostas no Modelo, e são, ainda, um fórum de afirmação daquela que é a política fiscal internacional de cada Estado-Membro desta organização face ao normativo e à interpretação ali proposto”* (é nosso o sublinhado). Assim, não restarão dúvidas que, um determinado Estado, subscrevendo um determinado comentário ou, em

⁸⁹ Rui Morais entende que, apesar do texto supra ser anterior à adição à LGT do artigo 68º-A, o argumento acima expresso valerá tanto para as informações prestadas a nível individual, quanto para as prestadas à generalidade dos interessados.

⁹⁰ Rui Duarte Morais, Intervenção no Colóquio: *Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização...*

⁹¹ Gustavo Lopes Courinha, *Da Tributação do Software nas Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal*, Revista de Fiscalidade, nº 37, pp. 27-64.

relação a ele formulando uma observação, afirma ser esta a sua forma de interpretação defraudando a legítima confiança do sujeito passivo, quando atua de modo contrário em ofensa ao mais básico princípio da boa-fé.

Também na nossa melhor jurisprudência, no que respeita ao entendimento da natureza e valor jurídico dos Comentários da CMOCDE, os Comentários ao Modelo da OCDE são entendidos como “*um mero elemento de valia em interpretação e aplicação das Convenções (...) e mera doutrina que não é vinculativa nem para as administrações fiscais nem para os tribunais*”,⁹² seguindo a doutrina defendida por Alberto Xavier.

Não poderíamos estar mais em desacordo com o prescrito no douto Ac. tanto quando discordamos com a doutrina por ele seguida em relação à questão em apreço, pese embora a sua decisão em relação à concreta questão *sub judice*, ser por nós considerada imaculada.

Como refere Maria Margarida Mesquita, relativamente ao papel do Modelo da OCDE e dos seus Comentários, periodicamente alterados, como meio de interpretação dos tratados de dupla tributação entre Estados membros da OCDE, deverá fazer-se a distinção de duas situações. A primeira em que o texto da disposição do tratado segue fielmente o texto da disposição paralela do Modelo, caso em que deverá seguir, na sua interpretação, desde que ausentes quaisquer reservas ou observações que estipulem em sentido contrário, a CMOCDE e naturalmente os seus Comentários. A segunda, em que o texto da disposição do tratado não é semelhante à letra da disposição paralela do Modelo sugerindo o seu contexto uma interpretação diferente, caso em que tanto a CMOCDE como os seus Comentários, poderão não ser considerados na interpretação.⁹³

Nas palavras de Tiago Cassiano Neves “*é inegável que os Comentários à Convenção Modelo têm vindo a assumir uma importante função interpretativa das CDT concluídas por Portugal, função já por diversas vezes reconhecida em tribunais nacionais*”.

Desta forma, não poderá ser outro o entendimento que não aquele que considere que, apesar de não vincularem directamente os Tribunais, por não estarem em causa normas jurídicas, os comentários da CMOCDE, vincularão aqueles, apesar de indirectamente, na medida em que um dos objectivos a prosseguir por estes é também o de garantir que as relações jurídico-tributárias se pautem pelos princípios de boa-fé, o

⁹² Ac. do STA de 2 de Fevereiro de 2011 (relativo ao processo nº 621/09) e que teve como relatora a Sr^a Conselheira Dulce Neto.

⁹³ Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *Op. cit.*, pp.21-22.

qual poderá mesmo prevalecer sobre o princípio da legalidade. De facto, nenhum tribunal poderá validar uma interpretação da norma convencional, feita pela Administração Fiscal, que, no concreto, resulte mais desfavorável para o interessado do que aquela que ficou expressa no respectivo comentário, ou na observação a este formulada, ainda que considere ser essa interpretação a mais correta.⁹⁴

Debrucemo-nos agora sobre a questão de saber qual a versão do Modelo da OCDE e dos seus Comentários, serão tidos em consideração aquando da interpretação de um tratado uma vez que, como ficou já atrás referido, a aplicação do novo texto e dos novos Comentários na interpretação dos tratados que lhes sejam anteriores não reúne consenso.

Como ficou já referido, o Comité para os Assuntos Fiscais, ao examinar esta questão em 1977 chegou à conclusão que os tratados existentes, celebrados com base no projecto de 1963, deveriam ser interpretados de acordo com o espírito dos Comentários revistos ainda que incluindo um texto diferente do texto de 1977. Continua, ainda hoje, este Comité a defender tal posição com a qual nos encontramos em total desacordo face às consequências daí resultantes. De facto, as autoridades fiscais, ao incorporarem nos seus tratados o texto de uma disposição do Modelo, aceitam-na implicitamente nos termos em que será interpretada pelos Comentários então existentes pelo que através de uma alteração dos Comentários poder-se-á conseguir o apenas possível através da alteração da própria Convenção Modelo e das respectivas Convenções Bilaterais.

Nas palavras de Tiago Cassiano Neves “*quaisquer alterações aos comentários devem ser interpretados com prudência tendo assente o principio da sua aplicação limitada à CDT que lhe sejam anteriores, evitando, assim, que se possa, através de uma alteração dos Comentários atingir aquilo que seria apenas possível através da alteração da própria Convenção Modelo e das respectivas Convenções Bilaterais.*”⁹⁵.

De facto, esta questão de interpretação no tempo dos tratados de dupla tributação é recorrente principalmente quando são feitas alterações *significativas ou estruturais* aos próprios Comentários da OCDE.⁹⁶

Assim, entendemos que a posição do Comité que traduz uma interpretação actualista ou dinâmica não será a mais correta. De acordo com os ensinamentos de Gustavo Courinha, “*Uma convenção baseada no modelo da OCDE, deve ser*

⁹⁴ Rui Duarte Morais Intervenção no Colóquio: *Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização...*

⁹⁵ Tiago Cassiano Neves, *Op. cit.*, p. 214.

⁹⁶ Tiago Cassiano Neves, *Op. cit.*, p. 214.

*interpretada apenas à luz dos comentários vigentes à data da sua celebração por serem estes que as partes contratantes, supostamente, tiveram presentes ao celebrarem um tal acordo*⁹⁷ (é nosso o sublinhado). Esta afirmação é também sustentada por Rui Morais.

De facto, a prática internacional não tem sido uniforme divergindo entre uma interpretação dinâmica (*em que os Comentários, independentemente da sua adoção relevam directamente na interpretação das CDT*) e uma interpretação estática (*que assenta no princípio geral de que os Comentários aplicáveis deverão essencialmente ser aqueles que os negociadores de uma determinada CDT utilizam no momento da conclusão da CDT*).⁹⁸

Conclusão

Com base em todo o acima exposto, e tendo em conta a crescente prática internacional de utilização destes Comentários como instrumentos de interpretação do tratados de dupla tributação e na resolução de conflitos, consideramos razoável e mesmo até exigível classificar os Comentários à CMOCDE⁹⁹, não só como um elemento de valia na interpretação dos tratados de dupla tributação celebrados à luz deste Modelo, como também e principalmente, vinculantes para os Estados que os celebram, na medida em que não forem formuladas, em relação a eles, quaisquer observações à sua forma de interpretação daquela norma convencional. Assim, se o texto da disposição do tratado segue fielmente o texto da disposição paralela do Modelo, deverá seguir, na sua interpretação, desde que ausentes quaisquer reservas ou observações que estipulem em sentido contrário, a CMOCDE e naturalmente os seus Comentários.

Tendo como base o princípio da boa-fé, entendemos ainda que, além do argumento acima, a Administração Fiscal está directamente vinculada às informações que presta, pois a afirmação solene feita no contexto de uma organização internacional, de que Portugal é membro, que se destina a ser publicada e a ser utilizada pelos possíveis interessados, causando nestes uma legítima confiança da posição das respectivas administrações e da forma como irão atuar relativamente a uma determinada

⁹⁷ Gustavo Lopes Courinha, *Op. cit.*, pp.27 -64.

⁹⁸ Tiago Cassiano Neves, *Op. cit.*, p. 214.

⁹⁹ Em vigor à data da celebração do tratado.

situação prevista numa norma convencional. Desta forma, se a administração fiscal não formular quaisquer observações quanto à forma de interpretação dada pelos comentários da CMOCDE estará também desta forma, obviamente, em respeito do princípio da boa-fé, e, em respeito ainda à protecção de expectativas de direito, do princípio da justiça, da razoabilidade e da honestidade, seguindo valores de rectidão, lealdade e constância, presentes na comunidade internacional, vinculada àqueles.

Também os Tribunais ficarão vinculados (apesar de que de forma indirecta, por não estarem em causa normas jurídicas) aos comentários da CMOCDE, na medida em que um dos objectivos a prosseguir por estes é também o de garantir que as relações jurídico-tributárias se pautem pelos princípios de boa-fé.

A interpretação por parte das administrações nacionais ou por juízes nacionais do disposto nos tratados bilaterais que foram tomados a partir do projecto da OCDE, não poderá deixar de ser vinculada pelos seus Comentários, pois só assim se conseguirá a homogeneidade na interpretação e só desta forma também será respeitado o princípio da boa-fé que deverá pautar a atuação dos Estados no que concerne à interpretação dos tratados, tal como consta do parágrafo 1º do art. 31º da CVDT.

Somente com base neste entendimento se poderá chegar a um corpo de conceitos e expressões comuns respeitando o carácter de consenso da interpretação e a sua homogeneidade, levando a evitar inúmeros conflitos originados pelos diferentes significados inerentes a cada um dos conceitos existentes nos tratados, interpretando-se aquele conceito ou expressão, de uma única forma, **segundo os Comentários que a estes dirão respeito.**

Convém, no entanto lembrar que os Comentários, uma vez relevarem directamente na interpretação dos tratados de dupla tributação, levará à exigência da interpretação de um tratado de dupla tributação baseado na CMOCDE, apenas à luz dos Comentários vigentes à data da sua celebração por serem estes que as partes contratantes tiveram presentes ao celebrarem um tal tratado e não quaisquer outros publicados posteriormente à sua celebração.

Bibliografia

Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, 2011;

Ana Paula Dourado, *Princípios de Direito Tributário Internacional*, 1998;

André Lipp Pinto Basto Lupi. *Qual contexto? Uma análise dos critérios de interpretação segundo a Convenção de Viena sobre direito dos tratados*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, nº. 1570, 19 out. 2007;

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. S. Paulo: Aduaneiras, 2005;

Aurora Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Editorialea de Derecho Reunidas S.A., 2003;

Calderón Carrero, *La Doble Imposición Internacional en Los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997;

Flávio Rubinstein, *Interpretazione ed Applicazione degli Accordi Contro la Doppia Imposizione: Il Ruolo della buona Fede Oggettiva: Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. Padova: CEDAM, 2005;

Francisco Neves Dornelles, *A Dupla Tributação Internacional da Renda*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1979;

Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, 2004. V.7;

Gerd W Rothmann, *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra Bitributação*. S. Paulo: usp, 1978. Tese de Doutorado;

Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário*, Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009;

Gustavo Lopes Courinha, *Da Tributação do Software nas Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal*, Revista de Fiscalidade, nº 37;

Helena Taveira Torres, *Pluritributação Internacional sobre as Renditas de Empresas*, 2. Ed., ver., ampl. e actual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001;

John F. Avery Jones, *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model – I*. In *British Tax Review* n. 1, 1984;

Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions – A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital - With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3^a ed., Kluwer Law International, London, 1997;

Lívia Leite Barbon Gonzaga, *A Interpretação das Convenções contra a Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria da Argumentação Jurídica*, Tese de Doutoramento, versão final;

Luís Barbosa Rodrigues, *A interpretação dos tratados Internacionais*, Lisboa, 2^a edição Revista, 2002;

Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, *Lei Geral Tributária*;

Manuel Pires, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional-Casa da moeda, Lisboa, 1984;

Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *Convenções sobre a Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1998;

Paula Rosado Pereira *Princípios de Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010;

Rainer Prokisch, *A Interpretação dos Tratados de Dupla Tributação, a Consideração da Convenção Modelo da OCDE e da jurisprudência estrangeira na interpretação das Convenções de Dupla Tributação*;

Rui Duarte Morais, *A Imputação de Lucros das Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica Editora, Porto, 2005;

Rui Duarte Morais, *Dupla Tributação Internacional em IRS, Notas de uma Leitura em Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 1, Ano I;

Rui Duarte Morais, Intervenção no Colóquio: *Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização- A Jurisprudência Tributária e os desafios do Direito Internacional Europeu- Convenções para evitar a Dupla Tributação e Direito Comunitário na Jurisprudência recente do STA-O valor a atribuir aos comentários ao MOCDE na interpretação de normas convencionais*, Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, 3 de Junho de 2011. Promovido pela Associação de Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal de Portugal;

Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra, 2006;

Tiago Cassiano Neves, *A revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas numa perspectiva portuguesa*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, nº 7, 2010;

Victor Uckmar, *Corso di Diritto Tributário Internacional*. 2 ed., Padova: CEDAM, 2000;